

DSm = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor ↔.<sup>127</sup>

Cd = Destinação específica da receita tributária, definida pela CF

Cr = Obrigatoriedade de restituição dos valores, definida pela CF

Dessa forma, a análise da norma definidora da relação jurídica tributária terá o condão de permitir a identificação da espécie tributária, assim como determinar a verificação de aspectos do regime jurídico diferenciador das espécies.

Certamente, poderíamos ainda discutir a possibilidade de inclusão de outros elementos nessa norma, tais como: princípios, imunidades específicas, entre outros. O argumento que afasta esta possibilidade é o mesmo que afasta, na construção da norma de competência, a inclusão dos demais aspectos do regime jurídico tributário específico dos tributos: são desnecessários para a diferenciação das espécies. O respeito ou não ao princípio da legalidade, por exemplo, certamente é importante e característico de alguns tributos; contudo este dado não é relevante para a definição da espécie tributária. Como a representação gráfica se propõe a descrever o *mínimo irreduzível do deôntico* para a identificação das espécies tributárias, este dado, apesar de correto, passa a ser desnecessário.

127. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 341.

## Capítulo IV

### DAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES EM NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Sumário: 4.1. *Das contribuições especiais no sistema jurídico tributário brasileiro.* 4.2. *Natureza jurídica.* 4.3. *Das espécies de contribuições especiais.* 4.3.1. *Contribuições sociais.* 4.3.1.1. *Definição da ordem social.* 4.3.1.2. *Das contribuições sociais em espécie.* 4.3.1.2.1. *Contribuições especiais sociais para a seguridade social ordinárias.* 4.3.1.2.2. *Contribuições especiais sociais para a seguridade social residuais.* 4.3.1.2.3. *Contribuições especiais sociais gerais.* 4.3.1.2.4. *Conclusões acerca das contribuições sociais.* 4.3.2. *Contribuições de interesse de categorias profissionais.* 4.3.3. *Contribuições de intervenção no domínio econômico.* 4.3.3.1. *Definição da ordem econômica na Constituição Federal e das formas de intervenção estatal na economia.* 4.3.3.1.1. *Formas de intervenção direta na economia.* 4.3.3.1.2. *Formas de intervenção indireta na economia.* 4.3.3.1.3. *Relacionando as formas de atuação e as formas de custeio da atividade estatal.* 4.3.3.2. *Os princípios da ordem econômica na Constituição Federal.* 4.3.3.3. *As materialidades permitidas para as contribuições interventivas.* 4.3.4. *Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.*

#### 4.1. Das contribuições especiais no sistema jurídico tributário brasileiro

Nosso sistema jurídico tributário admite a existência de diferentes espécies tributárias. Como vimos anteriormente,

contudo, não há um consenso doutrinário ou jurisprudencial sobre o tema, seja na doutrina pátria, seja na doutrina alie-nígena.<sup>128</sup>

A maior divergência se encontra, sem dúvida, na configuração ou não das contribuições especiais como espécies au-tônomas de tributo, em relação aos impostos e taxas.

Interessante anotarmos a definição da espécie tributária *contribuições* no Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), elaborado por Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Souza e Giuliani Fonrouge, em 1967:

Modelo OEA/BID: Art 14º: Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales. (...) Art 17º: Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener u destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.<sup>129</sup>

Neste modelo colacionado,<sup>130</sup> percebemos a definição de contribuições como tributos especiais, com destinação espe-cífica, diferentes dos impostos e taxas. Importante perceber que não podemos buscar uma exata correspondência dessa definição com o modelo brasileiro, já que são sistemas jurídicos

128. Para aprofundamento das divergências doutrinárias estrangeiras, ver o excelente estudo de direito comparado procedido por Paulo Ayres Barreto, em sua tese de doutoramento apresentada junto a PUC/SP, de título *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, 2005.

129. Citado por BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 103.

130. Em sentido similar foram as conclusões da 2ª Reunião Regional Lati-no-Americana de Direito Tributário, particularmente a Resolução de nú-mero I, no seguinte sentido: I – Las contribuciones especiales son tributos com características propias que las distinguen de los impuestos e de las tasas (cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As contribuições especiais no sistema tributário brasileiro*, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Resenha Tributá-ria, n. 2, 1997, p. 261).

independentes e diferenciados.<sup>131</sup> De qualquer forma, contu-do, percebemos, nos dois sistemas, a nítida diferenciação en-tre as espécies impostos, taxas e contribuições (especiais), as-sim como a exigência, para a última categoria, da necessidade de uma atividade estatal de beneficiamento de um grupo, as-sim como uma necessária destinação dos recursos para esta atividade.

O signo *contribuição*, como muitos outros no direito, pode apresentar a característica da ambigüidade, de forma que ne-cessário se faz a utilização de um processo de elucidação para correto manejo do termo.

Aproveitando-nos do trabalho realizado por Paulo Ayres Barreto, podemos identificar na legislação, doutrina e juris-prudência, a utilização do signo *contribuição* nas seguintes acepções: (i) espécie pertencente ao gênero tributo, (ii) impos-to de escopo, (iii) tributo vinculado a uma atuação estatal, des-crita no antecedente da norma de tributação, (iv) tributo vin-culado a uma atividade estatal, que é causa de sua instituição, mas não vem referida no antecedente da regra-matriz de inci-dência tributária, (v) tributo cujo critério material é o resulta-do de uma atuação estatal mais uma circunstância intermediá-ria, (vi) tributo cujo critério material é uma situação indepen-dente de qualquer atividade estatal específica ao contribuín-te, cujo produto da arrecadação é destinado a uma atividade estatal, (vii) tributo cujo pagamento é contrapartida de uma vantagem ou benefício ao contribuinte, decorrente de uma atividade estatal, (viii) tributo que tem como causa para sua instituição uma atividade estatal, da qual decorra uma vanta-gem ou benefício ao contribuinte, (ix) tributo que tem como

131. Nos recomenda, Marco Aurelio Greco, que "Tratando-se de doutrina estrangeira é necessário muito cuidado na sua análise, pois sistemas jurídi-cos, como por exemplo os europeus, têm perfil bastante diferente do brasi-leiro, de modo que as conclusões que a doutrina estrangeira extrai em rela-ção à figura, mesmo em extensas e profundas monografias sobre o tema, podem não ter uma adequação direta e imediata em se tratando do Brasil" (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*, cit., p. 9).



causa para a sua instituição uma atividade estatal, independente de tal atividade estatal vir a gerar vantagem ou benefício ao contribuinte, (x) tributo devido em face da realização de obra pública que decorra valorização imobiliária, (xi) tributo devido por força de valorização imobiliária gerada por obra pública, (xii) vocábulo equivalente a tributo, (xiii) quantia em dinheiro proveniente de pagamento de tributo, (xiv) quantia em dinheiro destinada a uma finalidade específica, que deu causa a instituição do tributo, (xv) espécie de tributo de validação finalística, (xvi) figura *sui generis*, (xvii) exigência não tributária.<sup>132</sup>

Conforme tratamos em capítulo anterior, vislumbramos as contribuições especiais como espécie tributária autônoma, que possui por fato gerador uma materialidade não obrigatoriamente vinculada a uma atividade estatal, destinada ao custeio específico de uma atividade estatal, de forma permanente (ausência de previsão de devolução dos valores).

Essa definição de contribuição especial decorre de nossa postura classificatória com base em três diferentes critérios (materialidade, destinação e restituição) que, combinados, dão ensejo às espécies impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A doutrina brasileira adota diferentes definições destas contribuições especiais. Para ilustração de nosso trabalho, passemos a verificar algumas delas.

Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta: “Não é de agora que advogamos a tese de que as contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que denominamos de tipologia tributária no Brasil”.<sup>133</sup>

132. Acepções do vocábulo tributo anotadas por BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 108.

133. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 43.

Sobre o assunto, Roque Antonio Carrazza ensina: “Estas, portanto, em que estas contribuições são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de impostos ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”.<sup>134</sup>

Analisando a questão, Sacha Calmon Navarro Coelho expõe: “As contribuições, quando a finalidade não implica em uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). (...) Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil, (salvo a de melhoria) pode ser efetivamente uma contribuição – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – ou pode ser imposto, quer dizer, o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto.”<sup>135</sup>

Alfredo Augusto Becker dispunha: “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem de tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas”.<sup>136</sup>

134. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 520.

135. O autor classifica as espécies tributárias em tributos vinculados e não vinculados. Os tributos não vinculados, por sua vez, podem ser divididos em impostos gerais, impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) e impostos especiais, afetados ou finalísticos (contribuições especiais não sinalagmáticas – seguridade social – interventivas e corporativas). Já os tributos vinculados são divididos em taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias (sinalagmáticas) (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, cit., p. 446).

136. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 330.

A enumeração de definições doutrinárias apenas nos mostra a celeuma formada em nosso sistema jurídico, na busca de uma correta definição desta espécie tributária. Passemos à tentativa de buscar alguns elementos para essa definição.

#### 4.2. Natureza jurídica

A correta definição da natureza jurídica de determinado instituto reflete-se na escolha do apropriado regime jurídico. Importante, mais uma vez, alertarmos que o regime jurídico será determinado pela natureza jurídica específica do objeto analisado e não o contrário. Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, "dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na falácia da inversão do efeito pela causa".<sup>137</sup> Segundo Gustavo Miguez de Mello "definir é, etimologicamente, delimitar. Em Lógica, a definição consiste em circunscrever exatamente a compreensão de um conceito, ou, em outras palavras, dizer o que uma coisa é".<sup>138</sup>

A correta caracterização da natureza jurídica das contribuições, portanto, mostra-se essencial para o avanço de nosso estudo.

Como vimos nas definições dos diversos autores colacionados, alguns não vislumbram nem sequer uma espécie tributária nas contribuições,<sup>139</sup> baseados na constatação de que

137. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*, cit., p. 145.

138. MIGUEZ DE MELLO, Gustavo. Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A contribuição ao Finsocial, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias - Lei Complementar Tributária*, vol. 15, p. 361. No mesmo sentido: BIANCO, João Francisco, Limites da integração no direito tributário, in COSTA, Alcides Jorge; SHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. *Direito tributário atual*, São Paulo, Dialética/IBDT, 2003, vol. 17, p. 57.

139. Marco Aurélio Greco entende que as contribuições são espécies tributárias *sui generis*, o que significaria dizer que são figuras não tributárias

o regime aplicável às contribuições somente é o tributário em virtude da determinação expressa da Constituição Federal.

Contudo, não concordamos com tal posicionamento. Apoiados na maioria da doutrina e na jurisprudência, inclusive do STF,<sup>140</sup> entendemos que as contribuições são espécies tributárias, e somente por isso, são sujeitas ao regime tributário.

Como bem elucidava o incomparável Geraldo Ataliba, uma prestação pecuniária ao Estado pode configurar obrigações de diferentes naturezas jurídicas. São suas palavras:

Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo.<sup>141</sup>

Na mesma linha, o Professor Paulo de Barros Carvalho também atribui caráter tributário às contribuições, constatando que o fato do legislador constituinte, de maneira expressa, ter determinado a aplicação de alguns enunciados do regime tributário, nem por isso reconheceu natureza não tributária ao instituto, mas, ao contrário, afirmou tal natureza.<sup>142</sup>

Paulo Ayres Barreto, mais uma vez, alerta que o fato de não se aplicar o regime jurídico tributário em sua plenitude às contribuições não lhes retira o caráter tributário.<sup>143</sup> Basta

mas sujeitas ao regime jurídico tributário, por imposição da Constituição (*Contribuições - uma figura sui generis*, cit., p. 79). Paulo Ayres Barreto ainda cita Valdir de Oliveira Rocha, para quem as contribuições também não seriam tributos, já que o constituinte determinou a aplicação do regime tributário, o que seria desnecessário se tributos fossem (ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais. Cadernos de pesquisas tributárias. Contribuições sociais*, vol. 17, p. 302).

140. RE 138.284, Rel. Min Carlos Velloso.

141. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 34.

142. *Curso de direito tributário*, cit., p. 43.



lembrar que nem todos os enunciados do regime jurídico tributário são aplicáveis, em sua integralidade, às demais espécies tributárias. Todos afirmam, categoricamente, que a definição do valor das taxas não pode ser feita com base no princípio da capacidade contributiva,<sup>144</sup> mas, nem por isso, alguém alega que perdem a natureza tributária. Não é requisito do tributo a sujeição plena a todos os ditames do regime jurídico tributário. Outrossim, o regime jurídico tributário não precisa ser aplicado integralmente a todos os tributos.

A natureza jurídica das contribuições não deve ser definida com base em seu regime, mas sim em suas características específicas. Em outras palavras, as contribuições serão tributos se satisfizerem os requisitos necessários do conceito de tributo.<sup>145</sup>

Assim, ao confrontarmos as características das contribuições com os elementos do conceito de tributo, não temos dificuldade em perceber que haverá uma correspondência de significados, de forma que podemos afirmar possuírem, as contribuições, natureza tributária.

Sendo reconhecida sua natureza jurídica tributária, outra opção não restaria senão a afirmação que o regime jurídico tributário a elas se aplica, em sua totalidade ou não. Obviamente, seja por suas características específicas, seja por exclusão expressa, alguns preceitos do regime jurídico tributário podem ser afastados, sem que se comprometa a natureza tributária das contribuições.

144. Com base nas disposições do art 145, § 2º, da CF. Contudo, não ignoramos a possibilidade da capacidade contributiva ser o elemento definidor de eventuais isenções ou imunidades em relação às taxas.

145. Nos termos do art. 3º do CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Não nos parece causar dúvida, no que se refere à definição de sua natureza jurídica tributária, a presença da característica da parafiscalidade, lembrada por Paulo Ayres Barreto.<sup>146</sup>

Parafiscalidade nada mais é que a circunstancia específica de determinados tributos serem destinados para pessoas diferentes dos entes tributantes, dando a eles a competência para a cobrança e utilização dos valores devidos. Paulo de Barros Carvalho assim se expressa: “parafiscalidade é o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”.<sup>147</sup>

Em excelente trabalho, Nicolau Konkel Junior aponta como origem histórica da parafiscalidade no Brasil a criação da Associação Comercial da Bahia, que cobrava emolumentos pelos negociantes interessados nas funções administrativas do órgão.<sup>148</sup>

Sylvio Santos Faria, em obra específica sobre o tema, define parafiscalidade da seguinte forma:

Uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meio indireto, inclusive pelas próprias repartições do Estado.<sup>149</sup>

146. BARRETO, Paulo Ayres, cit., p. 118.

147. *Curso de Direito tributário*, cit., p. 237. Hamilton Dias de Souza, cita Giuliani Fonrouge (*Derecho financiero*, 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1970, p. 1026), definindo “la parafiscalidad es la categoria de contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias debidas em razon de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de especiales actividades Del Estado” (in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 631).

148. *Contribuições sociais*, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 62.

149. FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Progreso, 1955, p. 51.

Continua o autor, reconhecendo a importância da parafiscalidade:

Criando novas pessoas de direito público para exercerem uma função que lhes é própria, mas para a qual não está tecnicamente aparelhado, delegando uma parcela de sua competência a certas organizações privadas e elaborando uma nova técnica de arrecadação de recursos para atender aos seus gastos astronômicos, o Estado Moderno ensejou o aparecimento de uma finança típica, com peculiaridades e objetivos próprios, denominada pelo professor Morselli de "finança complementar" e batizada no inventário Schuman de "parafiscalidade".<sup>150</sup>

A doutrina mais moderna estuda a parafiscalidade como um instituto relacionado à capacidade tributária ativa.

Essa capacidade tributária ativa nada mais é que a aptidão de determinada pessoa figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, ou seja, de figurar como credor da obrigação, podendo exercer os atos tendentes à fiscalização e arrecadação do tributo. Certamente, essa aptidão não se confunde com a competência tributária, definida como a aptidão dos entes tributantes para a edição de normas instituidoras de tributos.

Em obra definitiva acerca do tema, Roque Antonio Carrazza define a parafiscalidade:

150. FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Progresso, 1955, p. 18. O Inventário Schuman foi produzido em 1946, na França, pelo Ministro da Fazenda, procurando elaborar um relatório acerca das finanças públicas do país, agrupando, sob a rubrica de "parafiscalidade" todos os aportes em favor de órgãos descentralizados com finalidades sociais e de regulação econômicas, conforme explicação de Nicolau Konkel Junior, op. cit., p. 64. Rubens Gomes de Souza, escreveu que "a idéia de uma finança paralela a estatal, referida a certas entidades ou comunidades, não necessariamente públicas, integrantes do grupo social, já existia em germe nos economistas ou financistas italianos (...). Entretanto, quem a sistematizou procurando dar-lhe feições não apenas econômico-financeira, mas também jurídica, próprias, foi Morselli, em seu livro 'Le finanze degli Enti Pubblici non Territoriali' (Pádua, 1945), isto é, finanças das entidades paraestatais, especificamente das autarquias" (Natureza tributária da contribuição para o FGTS, *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 17, jul./set., 1971, p. 314.

Atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, às pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente impositor, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetivos.<sup>151</sup>

Apesar destas avalizadas doutrinas, entendemos que a parafiscalidade não exige, necessariamente, a figura da capacidade tributária ativa.<sup>152</sup> Em outras palavras, não entendemos como requisito para o respeito às regras da parafiscalidade, a obrigatória delegação da função de arrecadação do tributo.

Entendemos que a parafiscalidade exige, sem sombra de dúvida, a destinação específica dos recursos a órgão ou fundo específicos, assim como a necessária independência desses órgãos ou fundos na gestão de tais recursos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo na relação jurídica tributária.<sup>153</sup>

Ao analisar a necessidade de delegação da capacidade tributária ativa como requisito para a materialização da parafiscalidade, Nicolau Konkel Junior estabelece o seguinte:

Alguns autores sustentam uma parafiscalidade necessária, tendo em vista a afetação da receita das contribuições a

151. CARRAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 28. A doutrina estrangeira estabelece que é um esforço em vão buscar uma classificação jurídica única para todos os recursos dos organismos de seguridade social. As características das prestações resultarão do sistema adotado pelo legislador, sendo, portanto, em definitivo, um problema de Direito Positivo que será resolvido em cada tempo e lugar determinados, de acordo com os ideais de justiça e as características econômicas e sociais imperantes (COSTA, Ramón Valdes. *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., Santa Fé de Bogotá, Temis, 1996, p. 211).

152. O STF assim se manifestou, nos RE 138.284-8/CE e RE 146.733/SP Trecho do voto, relatado pelo Ministro Moreira Alves: "(...) não há como vislumbrar na Constituição proibição a que a União institua e arrecade contribuição social expressamente prevista no art 195, I, incidente sobre o lucro dos empregados, desde que destine os recursos exclusivamente à seguridade social".

153. Entendemos perfeitamente possível a realização da arrecadação pelo ente competente, desde que proceda a imediata e incondicional transferência dos recursos para a destinação constitucional específica. No mesmo sentido, Mizabel Abreu Machado Derzi, ao dispor que entende plenamente possível



fins específicos. No entanto, logicamente, a afetação não implica o exercício das funções administrativas de arrecadação e fiscalização, desde que a lei assegure a destinação dos recursos aos fundos e órgãos contemplados com o produto da arrecadação. O mesmo se verifica com a fiscalidade: a delegação das atribuições de fiscalizar e arrecadar tributos (artigo 7<sup>a</sup> do CTN) não significa que o ente político competente estará privado da respectiva receita. (...) Como restou demonstrado, o exercício da competência tributária ativa pelo próprio ente competente (ou até por terceiro diverso do beneficiário da arrecadação) não desnatura a parafiscalidade, pois esta circunstância é periférica e contingente para configurá-la.<sup>154</sup>

Percebemos, portanto, que a parafiscalidade, atributo das contribuições especiais, relacionado ou não com a delegação da capacidade tributária ativa, não pode ser invocada como elemento para tentar afastar a natureza jurídica tributária das contribuições.

Definida a premissa da natureza tributária das contribuições especiais, passemos às suas espécies.

### 4.3. Das espécies de contribuições especiais

Diante das premissas fixadas, afirmamos que as contribuições especiais são espécies autônomas de tributos, não se confundindo com os impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, apesar de suas *notas de semelhanças*.<sup>155</sup>

---

o ente tributante proceder a arrecadação, integrando seu orçamento fiscal, desde que, posteriormente, pelo mecanismo de transferência, proceda o repasse ao órgão ou fundo definido constitucionalmente (op. cit., p. 595).

154. Concluiu, por fim, o mesmo autor, que duas são as marcas para a parafiscalidade: (i) destinação específica do produto de sua arrecadação a órgão ou fundos constitucionalmente competentes e (ii) gestão destes recursos por esses mesmos órgãos ou fundos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo (op. cit., p. 82). Paulo de Barros Carvalho salienta que até mesmo pessoas físicas poderiam, em tese, ser atribuídas da função de arrecadação dos tributos (*Curso de direito tributário*, cit., p. 202).

155. Esta expressão foi utilizada originariamente por Luciano da Silva Amaro, em seu clássico *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 87.

Enfatizando a natureza jurídica diversa dos institutos, Fabiana del Padre Tomé, citando Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Guibourg, assim se manifesta:

... "*uma cosa és uma cosa, y outra cosa és outra cosa*".<sup>156</sup> Eis, em pouquíssimas palavras, a explicação para o nosso posicionamento. Segundo o princípio lógico da identidade, dois elementos somente são iguais se todas as suas características forem comuns. "*x=y se, e somente se, x tiver toda a propriedade que y tenha, e y tiver todas a propriedade que tenha x*".<sup>157</sup> Conseqüentemente, só poderemos afirmar que a contribuição não é espécie autônoma, confundindo-se com outra categoria de tributo (ora imposto, ora taxa) se ambos possuírem idênticas características.<sup>158</sup>

Nos termos do artigo 149 da CF, as contribuições especiais podem ser divididas em: (i) sociais, (ii) corporativas e (iii) interventivas. Fruto da alteração decorrente da emenda constitucional nº 39, foi introduzida uma nova espécie, a (iv) custeadora do serviço de iluminação pública.

Não precisamos lembrar que a classificação das contribuições, por si só, é matéria controvertida na doutrina, nacional ou estrangeira. Contudo, muito interessante e elucidativo se faz, neste momento, trazermos à colação posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, que, por diversas vezes, se manifestou pela independência da figura das contribuições especiais:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162.(...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação, são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim clas-

---

156. GUIBOURG, Ricardo A. e outros, op. cit., p. 83.

157. CARVALHO, Paulo de Barros, p. cit., p. 76.

158. TOMÉ, Fabiana Del Padre, op. cit., p. 90.

sificadas: c.1) de melhoria (CF, art. 145, III); c.2) parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1) sociais, c.2.1.1.) de seguridade social (CF, art 195, I, II e III), c.2.1.1.) outras de seguridade social (CF, art 195, § 4º), c.2.1.3) sociais gerais (o FGTS, o salário-educação (CF, art. 212, § 5º, contribuições para SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3) especiais, c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécies tributárias os empréstimos compulsórios.<sup>159</sup>

Nos termos da decisão colacionada, importante notarmos que o STF entende pela natureza jurídica independente e distinta das contribuições, o que não significa o final da controvérsia, até porque representa o entendimento momentâneo do tribunal, mas que, ao mesmo tempo, não pode ser ignorada, posto que representa a posição do agente competente do sistema para interpretar as normas constitucionais.

Antes de iniciarmos nossa análise acerca da cada espécie de contribuições, é imperioso que definamos um critério, ao menos geral, para a sua diferenciação.

Entendemos, conforme discorremos anteriormente, que as contribuições são *tributos qualificados por sua finalidade*. Em outras palavras, o legislador constituinte, ao atribuir competência para sua instituição, definiu uma finalidade a ser alcançada pela tributação por meio das contribuições.

Nas palavras de Hamilton Dias de Souza, temos:

Portanto, a contribuição consiste num instrumento tendente a viabilizar a atuação da União em setor específico de uma das áreas indicadas pela Constituição, ou, se assim se preferir, em subáreas daquelas mencionadas no art. 149. Frise-se que a contribuição deve ser necessária e adequada para alcançar o objetivo perseguido.<sup>160</sup>

159. RE 138.284-CE, relator Ministro Carlos Velloso. Apesar de a classificação proposta pelo STF dispor sobre quatro espécies tributárias, ela se mostra importante por deixar clara a independência das contribuições especiais.

160. SOUZA, Hamilton Dias. Contribuições especiais, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2006. p. 636.

Nunca é demais lembrar que esta finalidade buscada pela tributação por meio das contribuições será revertida em necessária destinação dos resultados. O produto da tributação por meio de contribuições deve ser revertido, obrigatoriamente, para o atendimento da finalidade específica do tributo. Relacionando com a norma de competência tributária, tal finalidade estará retratada no critério de validação material *destinação*.

Assim, a diferença fundamental entre as contribuições sociais, corporativas, interventivas e custeadoras do serviço de iluminação estará em sua finalidade, em sua destinação. Cada uma delas deverá ser utilizada como fonte de recursos específicos na manutenção da atividade estatal específica para o atingimento de sua finalidade.<sup>161</sup>

Fruto dessa destinação específica, alguns autores verificam, nas contribuições, a característica identificada como referibilidade.<sup>162</sup> Este atributo representa o vínculo necessário entre a atividade custeada pela contribuição e as pessoas que eventualmente suportam o tributo. Em outras palavras, representaria um benefício, direto ou indireto.

Nas palavras da sempre precisa Susy Gomes Hoffmann, temos que:

A Constituição Federal apresenta, como características das contribuições, que estas devem ser instituídas para a concretização das finalidades previstas constitucionalmente; de acordo com essas finalidades, a atividade estatal que pressupõe a cobrança das contribuições ou estará vinculada

161. Importante salientar que o fato de entendermos que contribuição deve ser destinada a manutenção da atividade estatal não implica na necessidade de a arrecadação ser procedida pelo ente estatal, necessariamente. Conforma falamos, a parafiscalidade pode ser alcançada sem a delegação da capacidade tributária ativa, desde que se garanta o efetivo repasse dos recursos para a finalidade, órgão ou fundo específico.



à vantagem que ocasionou a um determinado grupo ou existirá em razão de um determinado fato que ocasionou a referida atividade estatal.<sup>163</sup>

É neste sentido que se posiciona Hamilton Dias de Souza, como segue:

Conseqüência desta destinação específica é que a exigência das contribuições somente pode ser feita, em regra, dos indivíduos que compõem um grupo que tenha interesse qualificado na atuação do Estado. É importante registrar, todavia, que tal interesse, por vezes chamado de benefício, vantagem ou referibilidade, não consiste, necessariamente, num proveito concreto ao sujeito passivo. Trata-se de qualquer interesse diferenciado, especial, que alguém tenha em determinada atividade estatal, passível de justificar a sua participação no custeio das despesas públicas de forma distinta dos demais. Significa uma vantagem individual suposta, admitida como presunção absoluta pela lei. A vantagem, em si, é do grupo que, como um todo, justifica e sofre os efeitos da atuação estatal, a ser custeada pela contribuição.<sup>164</sup>

Por conseguinte, citamos as palavras de Geraldo Ataliba, acerca da referibilidade das contribuições:

(...) a hipótese de incidência das contribuições é uma atuação estatal indireta e mediadamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma conseqüência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexó que o vincula a ela (ação estatal), ou (2) uma decorrência da situação, *status*, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da obrigação) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexó entre esta (ação) e aquele (o obrigado).<sup>165</sup>

163. HOFFMANN, Susy Gomes, op. cit., p. 42.

164. SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições especiais*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2006, p.636.

165. ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 160.

Em virtude dessas considerações, podemos identificar nas contribuições um vínculo entre as pessoas colocadas no pólo passivo da obrigação tributária e os atingidos pela atividade estatal específica a ser custeada pela contribuição especial.<sup>166</sup>

Essa regra, contudo, não nos parece ser aplicada às contribuições especiais destinadas ao custeio da seguridade social, tendo em vista a previsão de custeio por toda a coletividade, nos termos do art. 195 da CF, o chamado *princípio da solidariedade*.<sup>167</sup> Para esta espécie de contribuição, entendemos pela desnecessidade de se buscar tal vínculo, sendo, portanto, uma exceção à referibilidade.<sup>168</sup> Até por isso, entendemos que tal atributo não deve ser considerado como elemento determinante para a classificação desta espécie tributária.<sup>169</sup>

166. Assim, os eventuais sujeitos passivos de contribuições de intervenção somente podem ser aqueles que sofrerão os impactos da intervenção estatal, os sujeitos passivos das contribuições de interesse de categoria profissional, apenas os membros da categoria específica, e assim sucessivamente.

167. Acerca da importância e reflexos de tal princípio, recomendamos a leitura da obra coletiva *Solidariedade e tributação*, organização Marco Aurélio Greco, São Paulo, Dialética, 2005.

168. "Há, todavia, uma exceção à regra da referibilidade entre o grupo sujeito à contribuição e a atuação estatal que enseja a sua cobrança. É o caso das contribuições para a seguridade social. Tais contribuições, nada obstante estarem previstas no art. 149 da CF, encontram parâmetros no art. 195 que limitam seu campo de incidência e lhes dão características próprias decorrentes de princípios específicos a que se submetem, como o da solidariedade, que implica a participação de toda a sociedade no custeio das ações estatais nas áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme reconhecido por Marco Aurélio Greco (*Contribuições, uma figura sui generis*, cit., p. 243) e reconhecido pela iterativa jurisprudência do STF, extremadas dos outros tipos de contribuição, exigíveis somente dos integrantes de grupos com interesse diferenciado em determinadas áreas de atuação estatal" (SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições especiais*, in *Curso de direito tributário*, cit., p. 638). O STF se manifestou no sentido da inexistência da referibilidade necessária ao analisar a incidência da contribuição ao FUNRURAL sobre empresas urbanas, reconhecendo sua sujeição, conforme AGREs 238.171/SP, relatora Ministra Ellen Gracie, assim como nos AGRE 205.355-3 DE, relator Ministro Carlos Velloso, RE 396.266/SC, relator Ministro Carlos Velloso, RE 177.137-2/RS, relator Ministro Carlos Velloso.

169. Importante ressaltar, mais uma vez, que qualquer atividade classificatória, englobando, portanto, a escolha dos critérios classificatórios, implica

10

Passemos à análise das espécies de contribuições previstas em nosso ordenamento.

#### 4.3.1. Contribuições sociais

A primeira espécie de contribuição especial prevista em nosso texto constitucional é a contribuição social.

Esta contribuição, em decorrência da premissa classificatória por nós adotada, é a espécie de contribuição que tem por finalidade custear a atividade estatal no campo social. É um tributo cuja receita deve ser direcionada, obrigatoriamente, à finalidade de manutenção da atividade relacionada aos aspectos sociais da atividade estatal.

##### 4.3.1.1. Definição da ordem social

Nossa primeira preocupação, portanto, deve ser no sentido de buscarmos uma definição, ao menos superficial, do que seria a atividade social do Estado,<sup>170</sup> ou, em outras palavras, o que compreenderia a finalidade social do Estado.

A definição da atividade social do Estado deve se iniciar, obrigatoriamente, na definição da ordem social, prevista no texto constitucional.

Esta discussão mostrar-se-á muito frutífera e extensa, na medida em que o legislador constituinte definiu de maneira ampla a abrangência do campo social do Estado, dando-lhe uma conotação ora tipicamente capitalista, ora tipicamente socialista.

---

em uma tomada de posição do sujeito cognoscente. A definição de espécies tributárias a partir dos critérios da vinculação da materialidade, da destinação do produto e da restituição obrigatória apenas representa os critérios mínimos para a individualização das espécies.

170. Esta definição é importante pois a partir dela construiremos a destinação necessária da contribuição social.

É exatamente o que percebeu Paulo Ayres Barreto, citando Eros Roberto Grau<sup>171</sup> e Tércio Sampaio Ferraz Junior<sup>172</sup>:

No capítulo dedicado à ordem econômica, é possível encontrar dicções mais voltadas para uma visão liberal de Estado. Eros Roberto Grau entende que a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema capitalista. Já no capítulo dedicado à ordem social, percebe-se uma tendência de posituação de um estado social. O rol de encargos da União no campo social é imenso. Para atender tantos encargos, é preciso buscar os recursos necessários ao custeio das atividades do Estado.<sup>173</sup>

Analisando o título específico do texto constitucional dedicado à ordem social,<sup>174</sup> podemos perceber uma divisão nas seguintes áreas: (i) seguridade social, composta por assistência, saúde e previdência, (ii) educação, cultura e desporto, (iii) ciência e tecnologia, (iv) comunicação social, (v) meio ambiente, (vi) família, criança, adolescente e idoso e (vii) índios.

Com isso, a princípio, o Estado goza de competência para a criação de contribuições especiais para o financiamento de todas as suas atividades no campo da ordem social. Poder-se-ia imaginar contribuições sociais para o financiamento das atividades estatais relacionadas à seguridade social, à proteção do meio ambiente, ao desenvolvimento de tecnologias, à atividade de proteção do idoso, da criança, entre outras mais.

Não é difícil perceber que a atividade estatal neste campo é simplesmente vastíssima, o que daria uma gama enorme de possibilidades tributárias para o ente competente.

---

171. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 323.

172. "Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito", in *Solidariedade social e tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 209.

173. BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 126.

174. Artigos 193 a 232 da CF.



#### 4.3.1.2. Das contribuições sociais em espécie

As contribuições sociais, portanto, são todas as contribuições destinadas à manutenção ou custeio das atividades estatais relacionadas à ordem social, definida no texto constitucional.

A rigor, portanto, a Constituição buscou uma forma de detalhamento desta competência tributária, dividindo as contribuições especiais sociais em (i) destinadas ao custeio da seguridade social e (ii) destinadas ao custeio das demais atividades sociais.

Essa divisão, assim como as demais aplicadas às contribuições especiais, é procedida com base no destino da arrecadação. Assim, as contribuições para a seguridade social são aquelas destinadas ao custeio destas atividades específicas do Estado, enquanto as gerais se destinam às demais atividades sociais.

Ainda não satisfeito, o legislador constituinte ainda procedeu a uma nova divisão. As sociais para a seguridade social, conforme veremos, podem ser divididas em (i) sociais para a seguridade social ordinárias e (ii) sociais para a seguridade social residuais. Vejamos.

##### 4.3.1.2.1. Contribuições especiais sociais para a seguridade social ordinárias

As contribuições sociais para a seguridade, como vimos, têm por objetivo o custeio de uma parcela restrita da atividade estatal na ordem social, qual seja, a seguridade social.

Nossa primeira análise, portanto, não poderia deixar de ser sobre o conteúdo da expressão “seguridade social”, de forma a limitarmos sua significação.

Nos termos do artigo 194 da CF, a seguridade social é composta pela totalidade das medidas relacionadas à saúde, à assistência social e à previdência social.<sup>175</sup>

175. Art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

O legislador constituinte estabeleceu que, afora a regra geral das contribuições sociais, prevista no art 149 da CF, a seguridade social, definida no artigo 194, deveria possuir um sistema de custeio mais detalhado, valendo-se, para isso, da redação do artigo 195.

Por sua importância, fazemos sua transcrição no corpo do texto:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com base neste artigo constitucional, percebemos que o legislador constituinte, diferentemente do que fez para as demais contribuições especiais,<sup>176</sup> definiu as materialidades possíveis para tal tributo.

176. Regra geral, para as contribuições especiais, não há, no texto constitucional, definição de materialidades dos tributos, mas apenas sua finalidade. Basta analisarmos a redação dos arts. 149 e 149-A da CF. Mesma técnica foi utilizada, ainda, com os empréstimos compulsórios. “Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) sociais, (ii) interventiva e (iii) corporativa,

Assim, podemos identificar a existência de competência para a União Federal instituir contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre (i) pagamento de salários ou rendimentos, (ii) auferição de faturamento, (iii) auferição de lucro e (iv) importação de bens, (v) auferição de rendimentos (a título de remuneração) e (vi) auferição de receita de concurso de prognósticos.

De maneira superficial, podemos enumerar as características principais de cada uma destas figuras.

No que se refere à materialidade pagamento de salários e rendimentos diversos, temos a figura da contribuição incidente sobre a atividade da empresa, empregador ou entidade a ela equiparada,<sup>177</sup> possuindo ou não empregados regulares.<sup>178</sup>

Ao estabelecer, o texto constitucional, já alterado pela EC 20/98, a incidência sobre “salários e demais rendimentos”, permitiu ao legislador infraconstitucional fazer a previsão de contribuição para os valores pagos a qualquer título, inclusive pagamentos de autônomos e administradores.<sup>179</sup> Limitou, con-

---

tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 44).

177. A empresa deve ser entendida como a atividade desempenhada com a reunião dos requisitos do art. 966 do Código Civil, que define o empresário como sendo a pessoa que explora, profissionalmente, atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços. Já as entidades a ela equiparadas podem ser as associações, as sociedades simples e as fundações. Ver, PAUSEN, Leandro. *Direito da seguridade social*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005, p. 379.

178. Pela redação original do art. 195, I, a, da CF, somente poderia existir a incidência de tal contribuição sobre empresas empregadoras, ou seja, que possuíssem empregados, conforme definido pela CLT, arts. 2º e 3º. Com o advento da EC20/98, passou-se a dispensar tal exigibilidade. Extremamente elucidativos os argumentos trazidos por José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições sociais no sistema tributário*, cit., p. 141) e Valdir de Oliveira Rocha (*Contribuições de seguridade social sobre o faturamento – Incidência e não incidência*, *Repertório IOB*, 23/93, p. 471).

179. As Leis 7.787/89 e 8.212/91, ao instituírem contribuição incidente sobre pagamentos de autônomos e administradores, contudo, por ser anterior a EC

tudo, apenas aos pagamentos realizados a pessoas físicas, excluindo, portanto, remuneração de serviços prestados a pessoas jurídicas.<sup>180</sup>

Esta contribuição, contudo, nos termos da Constituição, deve incidir sobre rendimentos do trabalho, o que nos leva a concluir pela não incidência em verbas indenizatórias, por exemplo, apesar da previsão do art. 201, § 4º, da CF, que inclui no salário de contribuição todos os valores pagos habitualmente ao empregado.

A Constituição ainda autoriza a instituição de contribuições sociais para a seguridade social incidente sobre o faturamento ou a receita.<sup>181</sup>

A materialidade de tal contribuição deve ser entendida, portanto, como a auferição de faturamento ou receita. A competência atribuída foi exercida pela União Federal, por meio da edição da LC 70/91, sob a denominação de Cofins, considerando faturamento a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, serviços ou ambos. Posteriormente, a Lei 9.718/98 definiu receita bruta como a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

---

20/98, exorbitou seu campo de competência, de forma que o STF reconheceu a inconstitucionalidade de tal exigência (RE 177.296-4), assim como o Senado editou resolução suspendendo a eficácia das leis citadas (Resolução nº 14/95 do Senado Federal). Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 84/96, no exercício da competência residual da união, instituindo de forma válida tal contribuição. Após a EC 20/98, foi editada a Lei 9.876/99, dando nova redação à Lei 8.212/91, para alcançar, novamente, os administradores, autônomos e avulsos.

180. Importante, por fim, notar que a CF limita a incidência da contribuição apenas aos pagamentos realizados a pessoas físicas, o que torna inconstitucional, por exemplo, a pretensão de tributação de rendimentos pagos a cooperativas, conforme previsto no art. 22 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99.

181. Esta contribuição, assim como a incidente sobre folha de salários, foi profundamente alterada pela EC 20/98, que introduziu neste inciso a expressão receita.



A doutrina pátria sempre criticou muito a forma como tais leis trataram do assunto, desvirtuando o conceito de faturamento e receita.

Fabiana Del Padre Tomé define faturamento para fins de tributação pela contribuição para a seguridade social:

Faturamento, portanto, no contexto constitucional, consiste na expressão indicativa da realização de operações (negócios jurídicos). Representa uma grandeza muito específica, a qual tem que decorrer, necessariamente, dos negócios jurídicos que representem a principal atividade econômica da empresa, nela não se agregando, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino<sup>182</sup> “montantes outros que, embora a ele acessórios, conseqüentes ou paralelos, com a sua estrita e particular grandeza não se confundem”.<sup>183</sup>

O efeito desta discussão acabou por culminar com a declaração de inconstitucionalidade<sup>184</sup> da equiparação do faturamento às receitas brutas, pela Lei 9.718/98, posto que anterior a EC 20/98, que permitiu tal conclusão. Vale dizer, contudo, que com a edição da Lei 10.833/03, se regularizou a incidência da COFINS incidente sobre o total de receitas auferidas.<sup>185</sup>

Concluindo, a contribuição social para custeio da seguridade social prevista no artigo 195, I, b, da CF tem por fato gerador possível a auferição de faturamento, considerado como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica em sua atividade.<sup>186</sup>

A terceira contribuição para a seguridade social prevista no texto constitucional tem por materialidade o lucro.

182. PIS. Exclusão do ICMS de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 35, 1986, p. 156.

183. Op. cit., p. 110. Ver, ainda, José Eduardo Soares de Melo, em seu *Curso de direito tributário*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 78.

184. Nos termos da decisão proferida, dentre outros, no RE 346.084/PR.

185. O mesmo ocorreu em relação ao PIS, criado pela Lei 9.715/98, com a posterior alteração pela edição da Lei 10.637/02.

186. Nos termos do art. 1º da Lei 10.833/03.

O texto constitucional não define o conceito de lucro, de forma que caberá ao legislador infraconstitucional fazê-lo, obedecendo ao mandamento do artigo 110 do CTN, que determina a observância do conteúdo das expressões quando definidas no direito privado e utilizadas para a determinação de competência tributária. Assim, devemos buscar tal conceito na legislação societária.

Nos termos da Lei 6.404/76, a famosa lei das sociedades por ações,<sup>187</sup> em seu artigo 191, define o lucro como sendo o resultado do exercício após as deduções previstas na mesma legislação (custos da atividade).

Esse conceito de lucro deve ser utilizado, assim, para fins de incidência da contribuição social em tela.

O lucro, fato imponible de tal contribuição, não se confunde, de maneira alguma, com a renda, ou, em outras palavras, com o lucro para fins de tributação por imposto sobre a renda.

Para fins de imposto sobre a renda, considerar-se-á o mesmo lucro contábil, porém, devidamente conformado pelas deduções, adições e compensações previstas na legislação fiscal, que nada mais será que o lucro real, conforme definido pelo Decreto Lei 1.598/77, artigo 6º.

Outro não é o ensinamento de José Eduardo Soares de Melo:

Embora o constituinte tenha estabelecido a incidência do imposto sobre a renda (art. 153, III), com o qual o lucro mantém conotação, não há que confundir ou mesclar essas duas figuras. O lucro societário – como resultado positivo das atividades empresariais – e a referência à contribuição social não apresentam, inexoravelmente, o lucro (ou renda) pertinente ao imposto de renda; ou melhor esclarecendo, as

187. Entendida, pelos doutrinadores de direito societário, como uma legislação de aplicação supletiva a todas as espécies societárias, como um verdadeiro “código de direito societário”.

bases de cálculo não são necessariamente as mesmas. (...) O lucro fiscal, que ocasiona o fato gerador do imposto de renda, toma como elemento básico o lucro contábil, mas não faz parte de sua íntima estrutura, de modo integral. O lucro contábil, que acarreta o fato gerador da contribuição social prevista no art. 195, I, da CF, é propriamente a base imponible deste tributo; não constitui a base de cálculo do imposto de renda, pois para tal mister se fazem necessárias outras operações numéricas (adições, subtrações, compensações, etc.). Em suma, os mencionados ajustes compreendem a própria formação e a apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, que nem sempre corresponde ao lucro tributável para a contribuição social.<sup>188</sup>

Importante verificar que problema algum existe no fato de termos dois tributos incidindo sobre uma pretensa mesma base, afinal são espécies independentes (imposto e contribuição) e, mais que isso, é uma previsão do poder constituinte originário, de forma que não haveria em nenhuma hipótese, um *bis in idem*, ou uma *bitributação*, vedados pelo texto constitucional.<sup>189</sup>

O texto constitucional ainda estabelece a competência para a instituição de contribuições incidentes sobre os rendimentos

188. *Contribuições sociais no sistema tributário*, cit., p. 197.

189. Arts. 154, I e 195, § 4º, ambos da CF. "A bitributação (em termos científicos) consiste na dupla exigência de tributos, de modo ilegítimo, por parte de duas (ou mais) pessoas de direito público, sendo caracterizada pela compreensão dos elementos seguintes: (i) competência tributária concorrente (...) (ii) identidade de situação tributada, (...) (iii) incidência sobre a economia do sujeito passivo, gravando-a sob o mesmo aspecto. (...) No *bis in idem*, o fato jurídico tributado por uma mesma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo), além de cogitar-se de uma mesma base imponible" (Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, cit.) "Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos que, em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato é tributado duas ou mais vezes pela mesma pessoa política. Já a *bitributação* é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas" (Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 526).

auféridos pelo trabalhador e demais segurados da previdência, inclusive inativos, por força da EC 41/03.<sup>190</sup>

Esta contribuição terá por fato gerador o recebimento, a qualquer título, de rendimentos ou rendas, limitados a um teto de contribuição. Pouco importa a condição de empregado regular, autônomo, empresário, servidor público ou qualquer outra denominação.<sup>191</sup> Todo aquele que auferir rendimento, como pessoa física, deve contribuir para a seguridade social.

O artigo 195 ainda estabelece contribuição social para a seguridade incidente sobre receitas decorrentes de concursos de prognósticos.

José Eduardo Soares de Mello,<sup>192</sup> ao abordar o assunto, define concurso de prognósticos como qualquer sorteio ou concurso envolvendo números ou símbolos, loterias e apostas, no âmbito federal, estadual e municipal, promovidos por órgãos públicos ou por sociedades privadas, desde que autorizadas por lei.

Poderíamos lembrar aqui das receitas eventualmente decorrentes de loterias, mega sena, raspadinhas, bingos e todos os demais assemelhados.

Por último, o texto constitucional permite a criação de contribuição social sobre a importação de bens e serviços, a chamada PIS/COFINS importação.

Assim, passou-se a permitir a incidência de contribuição social para a seguridade social sobre o fato de importação de bens ou serviços, baseado na capacidade contributiva

190. A EC 41/03 inseriu o § 18 no art. 40 da CF, prevendo a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos dos inativos.

191. O STF entendeu indevida a cobrança de contribuição social incidente sobre os rendimentos pagos a agente político, por entender não compreendidos no conceito de trabalhador, exigindo-se, portanto, exercício da competência residual, conforme RE 351.717-1/PR.

192. *Contribuições sociais no sistema tributário*, cit., p. 156.



demonstrada pelo importador do bem, pessoa física ou jurídica. Mais uma vez, não se haveria de falar em *bis in idem* supostamente vedado, em decorrência da existência do imposto de importação, na medida em que são espécies tributárias independentes.<sup>193</sup>

Ressalte-se que, o texto constitucional prevê as materialidades possíveis ao legislador infraconstitucional, a fim de criar contribuições sociais para o custeio da seguridade social. As materialidades determinadas no texto constitucional representam uma atribuição de competência, mas ao mesmo tempo, a imposição de uma limitação, como toda regra de competência.

Apesar de não previstas no artigo 195, podemos identificar outras contribuições sociais para as seguridades sociais, previstas no texto constitucional. São elas a CPMF e a contribuição ao PIS.

A CPMF, contribuição provisória sobre movimentação financeira, com competência atribuída pelo artigo 74 das ADCT, é verdadeira contribuição social para a seguridade social, na medida em que sua destinação está relacionada à seguridade social.

O artigo 84 da ADCT define como destinação da CPMF o financiamento de atividades de saúde, previdência e erradicação de pobreza, estando, pois, englobados os campos da seguridade social, definida no artigo 194 da CF, quais sejam, saúde, assistência social e previdência social.

O próprio STF, ao reconhecer a aplicação à CPMF da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º, da CF, acabou por reconhecer sua natureza jurídica de contribuição para a seguridade social.<sup>194</sup>

193. Importante lembrar que a operação de impositação de bens ou serviços já ensejava, em nosso ordenamento, a incidência não apenas de imposto de importação, mas também de ICMS, ISS e IPI.

194. ADIn 2.666/DF.

A CPMF tem por materialidade, definida no próprio texto constitucional, a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. A Lei 9.311/96, ao instituir dita contribuição, define, em seu artigo 1º, seu fato gerador.<sup>195</sup>

Por fim, a Constituição ainda estabelece a contribuição ao PIS, em seu artigo 239, como uma contribuição para custeio da seguridade social.

Esta afirmação se baseia no fato do texto constitucional estabelecer, para os recursos auferidos por meio da contribuição ao PIS e ao FINSOCIAL, o custeio de atividades relacionadas ao pagamento de seguro-desemprego e abono salarial, englobados, portanto, no conceito de assistência social.

Portanto, temos aqui enumeradas as contribuições destinadas ao custeio da atividade social do Estado, relacionada especificamente à seguridade social. É nesta seara que a destinação, determinante para as espécies tributárias em tela, deverá ser obrigatoriamente respeitada pelo ente tributante, ou por terceiro detentor da capacidade tributária ativa, nos casos de delegação.<sup>196</sup>

#### 4.3.1.2.2. Contribuições especiais sociais para a seguridade social residuais

Conforme vimos, a Constituição Federal definiu, de maneira expressa, materialidades para a instituição de contribuições sociais para o custeio da seguridade social.

Essa relação, contudo, não se mostra exaustiva.

195. O STF entendeu desnecessário o respeito às regras da competência residual para a edição da CPMF, na medida em que a CF estabeleceu seu fato gerador expressamente.

196. Lembramos, aqui, da discussão acerca da não descaracterização da parafiscalidade pela manutenção, pelo ente competente, da capacidade tributária ativa, desde que direcione os valores à finalidade definida pelo texto constitucional.

Nos termos do artigo 195, § 4º, da CF, a União poderá criar outras contribuições sociais para custeio da seguridade social, desde que respeitadas determinadas regras. Eis a chamada competência residual para contribuições sociais para a seguridade.

Aliado a isso, o legislador constituinte permite à União Federal, detentora das competências relacionadas à instituição de contribuições sociais,<sup>197</sup> a definição de novas materialidades para a criação de outras contribuições para a seguridade social. Obviamente que, se instituídas, deverão respeitar a destinação obrigatória de tais recursos, financiando as atividades estatais relacionadas à saúde, assistência ou previdência.

Assim, a competência residual, conforme dito, exige alguns requisitos específicos para o seu exercício, os quais, nos termos do artigo 195, são os mesmos definidos para o exercício da competência residual dos impostos:<sup>198</sup> (i) lei complementar, (ii) não-cumulatividade e (iii) fato gerador e base de cálculo diferentes dos anteriores.<sup>199</sup>

Os requisitos estabelecidos merecem uma breve análise.

O primeiro requisito exigido, de caráter formal, é a utilização de lei complementar como veículo introdutor<sup>200</sup>

197. Salvo a previsão do artigo 149, § 1º, da CF, que permite aos Estados, Municípios e Distrito Federal instituir contribuição social para o custeio de seu sistema de previdência próprio, para ser cobrado de seus funcionários.

198. O art 195, § 4º determina o respeito as regras do art. 154, I, da CF.

199. São exatamente estes os requisitos vislumbrados, também, por Fabiana Del Padre Tomé, op. cit., p. 116.

200. Ao tratar sobre fontes do direito, PAULO DE BARROS CARVALHO assim se manifesta: "Por fontes do direito haveremos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por estas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica nenhuma ingressa no sistema do Direito Positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de 'veículo introdutor de normas'. Isto já nos autoriza a falar em 'normas introduzidas' e 'normas introdutoras'. Pois bem, nos

necessário, lembrando que a regra, para a instituição de tributos, é a lei ordinária.<sup>201</sup>

O segundo requisito, exigência de respeito à não-cumulatividade, nada mais é que a previsão de aplicação de uma técnica específica, definida pelo texto constitucional, visando à desoneração da cadeia produtiva.<sup>202</sup> Seus efeitos serão sentidos, principalmente, na quantificação do montante a ser pago pelo sujeito passivo.

O terceiro requisito merece análise mais detida.

Em linhas gerais, dissemos que o exercício da competência residual deve recair sobre materialidades diferentes das previamente definidas no texto constitucional, até, por conclusão lógica, na medida em que esta competência visa criar tributo novo.

Contudo, uma indagação se mostra relevante: qual o parâmetro a ser utilizado para escolha das materialidades novas? Apenas o artigo 195, definidor das materialidades das contribuições sociais,<sup>203</sup> ou todas as materialidades já definidas, como os artigos 153, 155 e 156, definidores das materialidades dos impostos?

limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema credenciados para produzirem normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas" (*Curso de direito tributário*, cit., p. 47).

201. Vale lembrar que o STF já decidiu pela possibilidade de instituição das contribuições especiais por meio de lei ordinária, não sendo requisito a utilização de lei complementar, como queria parte da doutrina e da jurisprudência. O STF entende que somente os impostos precisam ter a definição em lei complementar do seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (RTJ 143/313-314; ADC 3RE 138.284/CE; RE 146.733/SP).

202. Acerca do conteúdo do princípio (ou regra) da não cumulatividade, diferenciando suas nuances para o IPI, ICMS, contribuições sociais e ISS, ver MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária* (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS), São Paulo, Dialética, 2004.

203. Poderíamos ainda elencar os artigos 212, § 5º, 239 da CF e 74 das ADCT, todos definidores de contribuições para a seguridade social.



Inicialmente, admitindo a independência das espécies tributárias, impostos e contribuições, somos tentados a concluir que as materialidades definidas nos artigos 153, 155 e 156 da CF referem-se, apenas, aos impostos.<sup>204</sup> Dessa forma, não haveria a necessidade das contribuições sociais para a seguridade social residual sofrer qualquer limitação com base nestes artigos. A materialidade nova exigida pelo artigo 195, § 4º, tomaria como paradigma as materialidades definidas pelo texto constitucional para as contribuições sociais para a seguridade, ou seja, as definidas no artigo 195 apenas.

Certamente, esta conclusão acaba por possibilitar uma amplitude muito grande à competência residual federal, permitindo, por exemplo, a criação de uma contribuição para a seguridade residual incidente sobre a renda, sobre a circulação de mercadorias, entre outras. Apesar de implicar nesta ampla possibilidade, não vislumbramos neste fato, inicialmente, qualquer vício para a conclusão pretendida, já que são espécies tributárias diferentes.<sup>205</sup>

Como nos lembra Paulo Ayres Barreto, a definição da competência para as taxas de serviço e de polícia também se

204. Ao analisar as contribuições interventivas, o STF já se manifestou no sentido das materialidades dos artigos 153, 155 e 156 referirem-se apenas a impostos. "A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da CF. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação. A técnica da competência residual da União para instituir impostos (CF, art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (CF, art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art. 149)." RE 177.137, relator Ministro Carlos Velloso.

205. Geraldo Ataliba entendia que este posicionamento implicaria no reconhecimento de que as competências tributárias não são exclusivas, que a repartição da competência não é rígida e que as contribuições especiais não são tributos (*Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 177). Esta sua conclusão, contudo, está baseada em sua premissa classificatória em apenas três diferentes espécies tributárias independentes.

dá de forma ampla, podendo ser tomado qualquer serviço público específico e divisível ou qualquer exercício de poder de polícia e, nem por isso, se alega sua inconstitucionalidade.<sup>206</sup>

Podemos, contudo, fazer uma análise mais detida acerca de alguns aspectos desta competência residual.

Cumpre-nos assinalar que o artigo 195, § 4º, da CF, ao estabelecer a competência residual das contribuições para a seguridade, remete-nos ao artigo 154, I, da CF, que trata da competência residual dos impostos. E esse artigo 154 é que define a necessidade de materialidades diferenciadas.

Não há dúvida de que a competência definida no artigo 154, I, da CF exige a definição de fatos geradores diferentes dos previstos nos artigos definidores das competências dos impostos federais, estaduais e municipais. Esta é a manifestação corrente da doutrina. Por todos, a manifestação de Roque Antonio Carrazza:

Finalmente, a União estará credenciada a dar publicidade a quaisquer outros impostos: os enumerados no art. 153, I a VII, da Lei fundamental, e – desde que o faça por meio de lei complementar e não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital – os que a imaginação criadora do Congresso Nacional vier a conceder. Não é à toa que a competência impositiva da União é teoricamente infinita. Realmente, sempre haverá a possibilidade teórica de conceber-se um novo imposto, *ex vi* do disposto no art. 154, I, da lei das leis.<sup>207</sup>

Nada impede de construirmos a norma da competência residual das contribuições para a seguridade social com base nos critérios do artigo 154, I, da CF, inclusive como determina o texto constitucional. Desta forma, acabaríamos por entender que as materialidades possíveis para a instituição das

206. BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 131.

207. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 567.

novas contribuições não poderiam ser quaisquer das definidas no texto constitucional para as contribuições e para os impostos (pelas interpretações conjuntas dos artigos 195, § 4º, e 154, I).

Não bastasse este argumento, poderíamos lembrar de outro.

O texto constitucional, visando garantir a independência econômica dos entes tributantes, a eles assegurou fontes de custeio, dentre elas, os tributos. Para isso atribuiu, a cada ente, uma parcela da competência tributária, permitindo a cada um deles a criação e a arrecadação de espécies próprias.

Aliado a essa previsão, o texto constitucional ainda previu a existência de uma partilha das receitas tributárias. Em outras palavras, alguns tributos, de competência de determinados entes, devem ter sua receita repartida com os demais entes. Essa previsão decorre do artigo 157 e seguintes da CF.

Jose Artur Lima Gonçalves<sup>208</sup> assim se manifesta, em citação realizada por Paulo Ayres Barreto:<sup>209</sup>

A própria Constituição entregou a cada um dos entes federados um instrumento financeiro, que viabiliza a obtenção de recursos necessários ao seu regular financeiro. (...) Este instrumento financeiro é composto por dois mecanismos técnicos: i) parcela rígida e incomunicável de competência tributária impositiva, e ii) parcela igualmente rígida de participação no produto da arrecadação global de impostos.

Com base nos artigos constitucionais citados, percebemos que a União Federal deverá partilhar os resultados de uma série de tributos, como o imposto sobre a renda, o imposto

208. GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção, in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo, Dialética, vol. 7, p. 295.

209. BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 133.

sobre produtos industrializados, o imposto territorial rural, os impostos residuais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Nos demais, a totalidade das receitas pertencerão à União.

Como se nota, ao instituir tais tributos, a União não estará apenas atendendo suas necessidades financeiras, mas também dos demais entes que com ela partilhem tais valores.<sup>210</sup>

Ao permitirmos a possibilidade de a União instituir uma contribuição social para a seguridade social residual com a mesma materialidade destes tributos, estaríamos, de certa forma, dando margem às manobras do ente federal para tributar a mesma materialidade sem ter que suportar o encargo da partilha, já que a receita das contribuições lhe pertence por completo. Com isso, a União poderia ficar tentada a substituir tais impostos por contribuições.

Este é o raciocínio desenvolvido por Paulo Ayres Barreto:

Logo, se um imposto, cuja arrecadação for objeto de partilha com outro ente tributante, vier a ser substituído por uma contribuição social específica, haverá claramente um comprometimento do equilíbrio da federação. Pertencem ao Município, *ex vi* do artigo 158, II, da Constituição Federal, exemplificativamente, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade rural, relativamente aos imóveis nele situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III. Assim, se a União substituir a cobrança do imposto territorial rural por contribuição social específica, estará, inexoravelmente, comprometendo as finanças dos municípios e, conseqüentemente, a estrutura federativa em que foi assentado o pacto federativo. Evidentemente, em relação

210. Não entendemos, apesar disso, que a competência federal deixaria de ser facultativa, nos termos da maioria da doutrina. Por todos, CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 593. Paulo de Barros Carvalho não aceita a característica da facultatividade da competência, baseado nas regras especiais do ICMS (*Curso de direito tributário*, cit., 2005, p. 225).



aos impostos cuja arrecadação não é objeto de partilha, a mesma objeção não se sustenta. Em resumo, contribuições sociais específicas podem ser criadas pela União com a mesma materialidade de impostos de sua competência privativa, cujo produto da arrecadação não seja objeto de partilha com outro ente tributante.<sup>211</sup>

E continua o autor, comentando a possibilidade de utilização de materialidades próprias dos impostos estaduais e municipais:

Ser proprietário de imóvel urbano é fato gerador de certa capacidade contributiva. Ao pretender alcançar este fato, mediante incidência de contribuição social, a União reduzirá, podendo até suprimir, a competência impositiva do município, relativamente ao IPTU. Há regramentos constitucionais específicos, decorrentes da rígida discriminação de competência impositiva, que afasta essa possibilidade. Os princípios federativo e da autonomia municipal corroboram este entendimento.<sup>212</sup>

Esse raciocínio, bem estruturado, nos leva à conclusão de que a discriminação de competências, a partir da definição de materialidades, gera efeitos para todas as espécies, e não apenas para os impostos. Assim, ao definir que "auferir renda" é materialidade típica para tributação por imposto sobre a renda, o texto constitucional estaria definindo que essa materialidade é privativa da União, assim como quando define que prestar serviços é materialidade de imposto sobre serviços, estaria definindo que essa materialidade é exclusiva para tributos municipais.

Apesar de bem estruturado, não concordamos com tal conclusão. Discordamos, pois não enxergamos uma supressão da autonomia municipal na tributação incidente mais de uma vez sobre a mesma base. Nada afetaria o município o

211. BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 133.

212. Idem, ibidem, p. 134.

fato de a renda ser tributada por imposto sobre a renda, sendo-lhe devida parte de tais receitas, e, mais uma vez, tributada por uma contribuição social residual, desta vez, com a totalidade das receitas destinadas à União. Sua participação estaria garantida.

Mais que isso, a União Federal poderia, até, não tributar a renda, com base na característica da facultatividade do exercício da competência, aceita por quase unanimidade da doutrina, o que acabaria por inviabilizar qualquer partilha de arrecadação.

No que se refere ao argumento acerca do interesse da União alterar sua tributação, optando pelos tributos de participação exclusiva federal (por exemplo, suprimindo o IPI, partilhado com os Municípios, instituindo contribuição social para a seguridade social residual, tributo não partilhado), também não concordamos. Isso porque tal alteração poderia gerar um grande problema de disponibilidade de recursos pelo ente federal, na medida em que as receitas decorrentes das contribuições devem ser aplicadas integralmente no destino permitido constitucionalmente, enquanto os impostos têm suas receitas desvinculadas, dando margem a maior liberdade ao ente.

Concluindo, entendemos que as materialidades definidas para os impostos não podem ser utilizadas para definição de contribuições para a seguridade social residuais pela interpretação concomitante dos artigos 195, § 4º, e 154, I, da CF, e não por eventual infringência da autonomia municipal ou do pacto federativo.

#### 4.3.1.2.3. Contribuições especiais sociais gerais

Registre-se ainda que a Constituição Federal atribuiu à União Federal competência para criar contribuições sociais gerais, ou seja, tributos que visem custear as atividades sociais do Estado, não coincidentes com a seguridade social.

Conforme falamos anteriormente, a ordem social, definida no texto constitucional e definidora das atividades estatais

no campo social, é muito ampla. Compreende as atividades relacionadas com a seguridade social, a educação, cultura e desporto, a ciência e tecnologia, a comunicação social, o meio ambiente, a família, criança, adolescente e idoso e os índios.<sup>213</sup>

Dentro da ordem social, o legislador constitucional entendeu por bem isolar uma parcela, a seguridade social, e criar contribuições sociais específicas, as do artigo 195 e as eventuais residuais.

Ao lado destas, contudo, podemos vislumbrar a possibilidade de a União criar contribuições sociais para financiamento das atividades da ordem social, não relacionadas à seguridade social. Convém ressaltar as contribuições sociais gerais.

Por essa razão, entendemos viável a criação de contribuições sociais destinadas ao financiamento das atividades estatais relacionadas à educação, ao desenvolvimento da cultura, à ciência e tecnologia, ao amparo à família, entre outras possíveis.

O leque aqui aberto é sem dúvida muito grande. A Constituição federal, a princípio, não limitou o número de contribuições sociais possíveis, na medida em que, no artigo 149, apenas estabelece a finalidade de tais tributos, deixando a definição das materialidades ao legislador infraconstitucional.

O texto constitucional previu, expressamente, algumas destas contribuições, como a contribuição ao salário-educação, no artigo 212, § 5º, e a contribuição ao sistema "S", prevista no artigo 240 do texto constitucional.

Mais que essas, o legislador federal pode editar inúmeras contribuições sociais, sempre, é claro, destinadas e vinculadas ao custeio da atividade estatal relacionada ao campo social.

Poderíamos fazer, neste momento, a mesma discussão acerca de eventual limitação de materialidades com base na discriminação de competências aos entes tributantes. Em outras

213. Nos termos do artigo 193 e seguintes da CF.

palavras, a discussão acerca da possibilidade de tais contribuições terem fato gerador próprio de impostos estaduais e municipais.

Aqui concluímos da mesma forma que no item anterior, ou seja, pela impossibilidade de limitação das materialidades. Vale lembrar que, quanto às contribuições para a seguridade social residuais apenas entendemos existir a limitação em virtude do mandamento constitucional, que determina a aplicação do artigo 154, I, da CF.

Nesta seara, entendemos que o legislador federal tem ampla liberdade para a definição de materialidades para a incidência destas contribuições sociais gerais.

#### 4.3.1.2.4. Conclusões acerca das contribuições sociais

As contribuições sociais, como espécies de tributos destinados ao custeio da atividade estatal relacionada à ordem social, podem ser divididas em (i) contribuição social para a seguridade social e (ii) contribuição social geral.

Em consonância com a primeira espécie, contribuição para a seguridade social, pode ser classificada em (i.a) contribuição social para a seguridade social ordinária e (i.b) contribuição social para a seguridade social residual.

As contribuições sociais, regra geral, não têm sua materialidade definida pelo texto constitucional, restando tal atividade ao legislador infraconstitucional, no momento da edição da lei instituidora do tributo.

Exceção à regra consta do artigo 195 da CF, que estabelece as materialidades das contribuições para a seguridade social. Além dessas, o legislador constituinte permitiu a criação de outras, chamadas residuais, limitando suas materialidades pela regra do artigo 154, I, da CF.

Finalmente, em se tratando de contribuições sociais gerais, vale a regra da *indefinição prévia*, pelo texto constitucional, dos fatos geradores, de forma que existe ampla liberdade ao legislador federal para tal definição.



### 4.3.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais

As contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica devem respeitar a premissa de toda contribuição: ser um tributo destinado a custear uma atividade estatal específica.

A União, para fiscalizar e regulamentar o exercício de determinadas atividades profissionais, pode instituir contribuições específicas. Essa atividade estatal recebeu, do artigo 149 da CF, uma fonte própria de custeio.

A União, assim, pode exercer efetivamente essa fiscalização e, para fazer face a tais gastos, instituir tal tributo.

Contudo, é permitido ao ente tributante delegar tal função a órgãos de classe, como a OAB, o CRM, entre outros, delegando-lhes, também, a fonte de custeio.

Sempre com Roque Antonio Carrazza, estas contribuições podem ser assim definidas:

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), destinam-se a custear entidades (pessoa jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses.<sup>214</sup>

Na medida em que esta contribuição visa custear a atividade relacionada a determinada categoria específica, obviamente deve ser individualizada por categoria, ou seja, somente podem ser compelidos ao pagamento os membros de determinada categoria profissional ou econômica. Aqui, aplica-se o atributo da *referibilidade* das contribuições em sua plenitude.

214. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 561.

Aliada à previsão anterior, está englobada nesta espécie tributária a chamada contribuição sindical, de ordem compulsória, cobrada de todos os membros de determinada categoria, independentemente de filiação ao sindicato, como forma de custeio do órgão representativo da classe.

Importante não confundirmos tal espécie de contribuição corporativa, de natureza tributária, com a contribuição confederativa,<sup>215</sup> de natureza contratual, definida no artigo 8º da CF.<sup>216</sup>

A contribuição sindical tem sua previsão legislativa no artigo 578 da Consolidação das Leis do Trabalho, CLT, recepcionada pela CF de 88, conforme entendimento do STF.<sup>217</sup>

Estas contribuições têm por materialidade o fato de pertencer à determinada categoria profissional ou econômica. A definição de seu valor, de seu montante, será feita pela lei infraconstitucional, respeitando os critérios da razoabilidade e do não confisco.

### 4.3.3. Contribuições de intervenção no domínio econômico

A definição das contribuições de intervenção no domínio econômico, assim como as contribuições sociais, devem ser iniciadas pelo estudo de qual atividade estatal será, por elas, custeada.<sup>218</sup> Como vimos, as contribuições são tributos

215. Nos termos de repetidas manifestações do STF, a contribuição sindical tem natureza tributária e não se confunde com a contribuição confederativa, de natureza não tributária e exigível apenas dos membros da categoria filiados ao sindicato (RE 198.092, RE 170.439, RE 193.972, todos com Ministro relator Carlos Velloso e súmula 666 STF).

216. CF, Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

217. STF, RE 180.745, relator Ministro Sepúlveda Pertence.

218. Ricardo Conceição Souza utiliza a nomenclatura “contribuição de intervenção sobre o domínio econômico”, com o objetivo de realçar o caráter

qualificados por sua destinação constitucional específica, devendo suas receitas ser obrigatoriamente aplicadas nas finalidades previstas.

Vale lembrar as palavras de Susy Gomes Hoffmann, nos alertando que as diferenças entre as contribuições especiais estão em suas distintas destinações:

Nosso trabalho usará o termo “contribuições” de forma genérica, classificando as contribuições, segundo suas finalidades, em: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas (...) A contribuição é uma espécie tributária discriminada no texto constitucional e deve ser instituída para concretização de finalidades previstas constitucionalmente no artigo 149.<sup>219</sup>

Nos termos do artigo 149 da CF, a contribuição em tela tem por objetivo custear as atividades estatais relacionadas à intervenção no domínio econômico. São tributos de competência exclusiva da União Federal, de modo que somente poderemos pensar nesta espécie tributária como forma de custear atividades desempenhadas pelo ente federal.

Paulo Ayres Barreto assim define a contribuição interventiva:

Em apertada síntese, podemos concluir, respondendo às questões adrede formuladas, que as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União (intervenção) sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas (domínio econômico). Tal forma de intervenção deve ser adotada em caráter excepcional se, e somente se, for detectado um desequilíbrio de mercado, que

interventivo do tributo (Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, in GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, (org.), São Paulo, Dialética, 2001, p. 187).

219. HOFFMANN, Susy Gomes, op. cit., p. 118.

possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva.<sup>220</sup>

Para interpretarmos a figura das contribuições interventivas, como fizemos com todas as outras espécies, devemos partir da análise do texto constitucional, particularmente dos enunciados relacionados à ordem econômica.<sup>221</sup>

#### 4.3.3.1. Definição da ordem econômica na Constituição Federal e das formas de intervenção estatal na economia

A ordem econômica é tratada, pelo texto constitucional, nos artigos 170 e seguintes. Pela importância da definição do tema, passemos a transcrição de alguns enunciados constitucionais.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções

220. BARRETO, Paulo Aires, op. cit., p. 144. Tácio Lacerda Gama define tal espécie tributária como “tributos, espécie do gênero contribuições especiais, instituídas como propósito de custear a intervenção da União no domínio econômico” (op. cit., p. 225).

221. Paulo Roberto Lyrio Pimenta enfatiza que “a solução dos problemas daí decorrentes passa necessariamente por uma análise do assunto sob o ângulo constitucional, a fim de que possam ser delineados os pressupostos, limites e modalidades da atividade interventiva, e, por conseguinte, do regime jurídico ao qual está relacionada: o regime das contribuições interventivas” (Perfil constitucional das contribuições interventivas, in GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 157).



23

de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

(...)

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

Analisando os artigos transcritos, podemos perceber, de maneira clara, que a CF estabeleceu a possibilidade da participação estatal na atividade econômica, que, para Fabio Konder Comparato<sup>222</sup>, seriam as atividades de produção e distribuição de bens e prestação de serviços no mercado, aproximando-se, inclusive, do conceito de empresário, definido no Código Civil.<sup>223</sup>

Tácio Lacerda Gama faz uma interessante diferenciação, com citações doutrinárias, acerca das expressões “ordem econômica”, “domínio econômico” e “atividade econômica”.<sup>224</sup> Para o autor, a “ordem econômica” deve ser entendida como o conjunto de normas jurídicas disciplinadoras das relações econômicas, sendo, portanto, um estrato de linguagem prescritiva.<sup>225</sup> O “domínio econômico”, por sua vez, é definido como o conjunto de relações e atividades desempenhadas pelo Estado, englobando os serviços públicos e as atividades econômicas, sendo, portanto, um estrato de linguagem descritiva das relações sociais,<sup>226</sup> aproximando-se, com isso, do conceito da própria atividade econômica.

222. Ordem econômica na Constituição brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 225.

223. Art. 966 do Código Civil: Considera-se empresário quem explore, profissionalmente, atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços.

224. GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 228 e seguintes.

225. Como toda norma jurídica, com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de direito tributário*, cit., p. 2.

226. Celso Antonio Bandeira de Mello enfatiza que o conceito de atividade econômica não é rigoroso (*Curso de direito administrativo*, São Paulo,

O Estado, portanto, poderá atuar na atividade econômica, ou no domínio econômico, baseado por alguns princípios e finalidades específicas, definidas em normas que compõe a ordem econômica. Podemos dizer que o Estado Brasileiro, quando atua na atividade econômica, não pode ignorar seu papel de Estado Social.<sup>227</sup> Em outras palavras, o exercício da atividade econômica pelo Estado deve ser pautado na busca de determinados objetivos e fins, dentre eles os previstos no artigo 3º do texto constitucional.<sup>228</sup>

Marco Aurelio Greco, ao tratar das contribuições interventivas, reconhece a existência de uma técnica definidora de competência pela finalidade,<sup>229</sup> chamada por Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>230</sup> de “programação finalística”, fazendo referência à doutrina de programas e códigos, de Niklas Luhmann.<sup>231</sup>

Malheiros, 16ª ed., 2004, p. 630), acompanhado no raciocínio por Misabel de Abreu Machado Derzi (op. cit., p. 596), ao estabelecer que “o conceito de intervenção do Estado no domínio econômico é lato, difuso e complexo”.

227. Edvaldo Brito, define o Estado Social como “o modelo estatal que nasce não para suprimir ou esvaziar liberdades, direitos e interesses dos indivíduos, mas para tornar-se responsável pela ordenação da vida social, atuando no processo econômico com objetivo de definir políticas e dirigir o seu encaminhamento, construindo, em consequência, uma liberdade econômica compatível com os já citados ideais de bem-estar e desenvolvimento” (*Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico*, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 20).

228. CF, Art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

229. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições – uma figura sui generis*, cit., p. 234.

230. Perfil constitucional das contribuições interventivas, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, cit., p. 160.

231. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1985, p. 27. Para estudo interessante acerca da teoria comunicacional do autor, sugerimos a leitura da obra de AMARAL, Gustavo Valverde. *Coisa julgada em matéria tributária*, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

Nesta técnica, a competência é demarcada pela finalidade buscada, e não pela materialidade (definida pelo autor como “programação condicional”), traço característico, vale dizer, de todas as contribuições.

Na medida em que as contribuições visam custear as atividades estatais de intervenção no domínio econômico, devem ser analisadas pelo prisma da possibilidade e necessidade de intervenção estatal na economia.

Dos artigos 173 e 175 da CF, podemos identificar uma atuação estatal direta ou indireta na economia. No primeiro caso, ele atua na atividade, participando das relações econômicas; no segundo, normatiza as relações desempenhadas pela iniciativa privada.

Eros Roberto Grau entende como sendo três as possibilidades de intervenção estatal no domínio econômico: absorção (ou participação), direção e indução.<sup>232</sup> Em sentido similar, Celso Antonio Bandeira de Mello entende que a atividade interventiva do Estado pode se dar pelo exercício do poder de polícia (disciplina da atividade), por intermédio da concessão de incentivos para a iniciativa privada (estímulo da atividade) ou por intermédio de atuação direta, atuando empresarialmente (atuando na atividade propriamente dita).<sup>233</sup> Ainda, Luis

232. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 156.

233. “Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos, a saber: (a) ora dar-se-á através de seu poder de polícia, isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para executá-las como agente regular da atividade econômica, caso no qual exercerá as funções de fiscalização e em que o planejamento que conceber será meramente indicativo para o setor privado e determinante para o setor público, tudo conforme o art. 174; ora o fará (b) mediante incentivos à iniciativa privada (também supostos no art. 174), estimulando-a com favores fiscais; e ora (c) ele próprio, em casos excepcionais, como logo se dirá, atuará empresarialmente no setor, mediante pessoas que criam para tal fim” (MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 443).

Roberto Barroso defende que a atividade interventiva do Estado pode se dar nas modalidades de atuação direta, de fomento e de disciplina.<sup>234</sup> Por fim, Tácio Lacerda Gama, em trabalho específico acerca de contribuições interventivas, identifica duas formas de intervenção, a participativa e a normativa.<sup>235</sup>

Cumpramos assinalar que todas as classificações citadas, assim como outras procedidas pela doutrina, de certa forma, se complementam. Passemos à análise de tais formas de atuação.

#### 4.3.3.1.1. Formas de intervenção direta na economia

Ao falarmos em atuação direta, certamente identificamos a absorção de Eros Roberto Grau, a atuação direta de Celso Antonio Bandeira de Mello e de Luis Roberto Barroso, assim como a ação participativa de Tácio Lacerda Gama. Esta atuação direta, nos termos da mesma doutrina, pode se dar por intermédio da exploração de serviços públicos, como pela exploração de atividade econômica de forma concorrencial, paralelamente ao setor privado, ou por intermédio de exploração exclusiva, decorrência de monopólios estatais.

Nesta modalidade de intervenção, podemos identificar o Estado atuando positivamente na atividade econômica. Temos aqui uma participação efetiva do Estado nas relações econômicas, como uma das partes envolvidas na atividade produtora de riquezas.

A doutrina identifica,<sup>236</sup> com base nos artigos 173 e 175 da CF, a possibilidade da atuação direta do Estado na atividade

234. BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*, *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ, 2002, p. 17.

235. O autor continua sua classificação, visualizando, na atividade participativa, as modalidades serviços públicos, privativos ou delegáveis, e exploração direta. Já na atividade normativa, identifica a fiscalização e o fomento, este dividido em planejamento e incentivo.

236. Tácio Lacerda Gama cita a posição de José Afonso da Silva (*Curso de direito constitucional*, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 681), que diferencia os



econômica se dar por intermédio da exploração de atividades empresariais e exploração de serviços públicos.

Luis Roberto Barroso assim se manifesta:

O Estado pode interferir na ordem econômica mediante uma atuação direta, isto é, assumindo, ele próprio, o papel de produtor ou prestador de bens ou serviços. Essa modalidade de intervenção assume duas apresentações distintas: (a) a prestação de serviços públicos e (b) a exploração de atividades econômicas.<sup>237</sup>

Na exploração do serviço público, o Estado atua, a bem dizer, buscando a disponibilização, aos administrados, de atividades que compulsoriamente devem ser oferecidas.

O serviço prestado pelo Estado será considerado um serviço público sempre que prestado por força de mandamentos constitucionais, o que acaba por determinar a sujeição de tais serviços ao regime de direito público.

Na definição sempre precisa de Celso Antonio Bandeira de Mello:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de uma utilidade ou comodidade material destinada a satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinentes aos seus deveres e que presta por si ou por outrem que lhe faça as vezes, sob regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituídas em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.<sup>238</sup>

serviços públicos, especialmente de conteúdo econômico e social, e atividades econômicas e de Eros Roberto Grau (*A ordem econômica na Constituição federal de 1988*, cit., p. 135), que identifica a atividade econômica em sentido amplo, dividindo-a em serviço público e atividade econômica em sentido estrito (*Contribuições de intervenção no domínio econômico*, cit., p. 242).

237. BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*, cit., p. 17.

238. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., n. 600.

Na prestação do serviço público, o Estado poderá se valer de terceiros, por intermédio de concessão ou permissão, nos termos do texto constitucional. Com isso, surge uma importante discussão acerca da forma de custeio desses serviços, mais especificamente, sobre a natureza jurídica da contra-prestação entregue pelo administrado ao fruir de tal serviço. De maneira explícita, estamos na discussão sempre atual acerca da diferenciação entre taxas de serviços e tarifas ou preços públicos.

A classificação dos serviços públicos também é um assunto que dá ensejo a dúvidas e manifestações doutrinárias diversas, entretanto, seguindo o entendimento hoje vigente no STF,<sup>239</sup> os serviços públicos podem ser classificados em serviços públicos propriamente estatais (essencialmente públicos, em regra, não delegáveis), em serviços públicos essenciais ao interesse público (passíveis de delegação, podendo ser de utilização efetiva ou compulsória) e em serviços públicos não essenciais (em regra, delegáveis, de utilização sempre facultativa pelo administrado).

Com base nessa classificação, a intervenção estatal decorrente de prestação de serviços públicos, essencialmente públicos, não delegáveis, e os essenciais ao interesse público, mesmo que explorados por terceiros, deverão ser remunerados por meio de taxa de serviço, tributo específico, respeitadas as regras decorrentes do regime jurídico tributário. Já no caso dos serviços públicos não essenciais ao interesse público, a contraprestação poderá se dar na modalidade taxa (regime jurídico tributário) ou tarifa (regime jurídico tarifário).<sup>240</sup> Em outras palavras, a lei definidora da concessão do serviço público é que definirá tal diferenciação ou opção.

Já na intervenção direta por meio da exploração de atividades regularmente privadas, o Estado atua despido de suas

239. RE 89.876.

240. Acaba por ser, de certa forma, uma opção do ente tributante.

prerrogativas, na medida em que explora atividade tipicamente reservada ao setor privado. Nos termos da CF, o Estado somente deve atuar na atividade econômica subsidiariamente,<sup>241</sup> presentes os pressupostos dos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse nacional, conforme definido em lei.

Como se pode notar, nesta atuação o Estado, ao prestar um serviço ou produzir um bem qualquer, o faz sob a regência do regime de direito privado, de forma que as eventuais contraprestações serão enquadradas na modalidade preços privados, em nada diferentes dos valores entregues a iniciativa privada que disponibiliza bem ou serviço. Jamais poderíamos falar, nesta contraprestação, em taxa, como modalidade de tributo.

Nesta atuação direta, explorando atividades tipicamente privadas, o Estado se valerá de sociedades de economia mista e empresas públicas, por tudo equiparadas às sociedades empresárias, para fins de trato legal relacionado a benefícios ou regime tributário.

#### 4.3.3.1.2. Formas de intervenção indireta na economia

Ao falarmos em atuação indireta, somos tentados a identificar a direção e a indução de Eros Roberto Grau, o exercício do poder de polícia e a concessão de benefícios de Celso Anto-

241. "Este caráter excepcional é enfatizado pela CF em duas normas, uma implícita e outra explícita. A primeira limita a criação de novos monopólios públicos, além daqueles que já constam da Carta. E a segunda impõe a necessidade de lei autorizadora de qualquer forma de exploração direta da atividade econômica pelo Estado, cujos pressupostos são os imperativos da segurança nacional ou o relevante interesse coletivo. Além disso, a Constituição estabelece que o Estado – empresário – estará submetido às mesmas condições que os particulares, de modo a evitar a concorrência desleal, com prejuízo maior para o princípio da livre iniciativa" (BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços, cit., p. 17).

nio Bandeira de Mello, o fomento e a disciplina de Luis Roberto Barroso, assim como a ação normativa, dividida em fomento (planejamento ou incentivo) e fiscalização de Tácio Lacerda Gama.

A intervenção indireta do Estado na ordem econômica pode se dar de diferentes formas, definidas no artigo 174 da CF, como se nota; planejamento, incentivo e fiscalização.

Preferimos a nomenclatura "ação normativa"<sup>242</sup>, na medida em que deixa claro que, nesta forma de intervenção, o Estado não participa da atividade econômica propriamente dita, mas apenas por intermédio da edição de normas que visam de alguma forma fiscalizar, planejar ou incentivar.<sup>243</sup>

Nessas atividades identificadas como possíveis para a atuação interventiva indireta do Estado, a fiscalização é muito facilmente identificada como o exercício do poder de polícia,<sup>244</sup> definido como hipótese tributária da taxa de polícia.

Nos termos da CF e do CTN, ao exercer efetivo<sup>245</sup> poder de polícia, o ente tributante poderá instituir e cobrar taxa de polícia por esta prestação. Aqui, o objetivo do Estado é a verificação

242. GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 247.

243. Isto não quer dizer, de forma alguma, que não vislumbremos a possibilidade, e até a exigência de prática de atos administrativos específicos, até mesmo visando a materialização de atos de fiscalização, de concessão de benefícios tributários, etc.

244. Nos termos do artigo 78 do CTN: temo que "considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder".

245. O STF entende que o exercício efetivo do poder de polícia não exige a atuação individualizada, mas apenas a existência de estrutura fiscalizadora



de condições mínimas para o exercício de determinadas atividades, contratação de mão-de-obra, exigências ambientais, entre outras. O Estado, nesta forma de intervenção, disciplina o exercício dos direitos e liberdades individuais, tendo em vista o interesse coletivo.

Aliado à atividade de fiscalização e disciplina da atividade econômica, o Estado pode intervir de maneira indireta por intermédio de planejamento ou incentivos, concentrados, pelos autores, como atividades de fomento.<sup>246</sup>

As atividades de fomento podem ser entendidas como todas aquelas relacionadas com o estímulo e incentivo do domínio econômico, materializadas por ações positivas de investimentos em infra-estrutura, concessão de benefícios fiscais, utilização de políticas tributárias, sempre visando estimular ou desestimular comportamentos.<sup>247</sup>

Esta forma de atuação estatal se dá por intermédio de normas diretivas, de forma que a adesão ao comportamento

---

em pleno funcionamento. Vide RE 416.601. Luciano da Silva Amaro (*Conceito e classificação dos tributos*, cit., p. 251), ainda, defende que a atuação estatal na taxa de polícia, embora provocada pelo contribuinte, não representa um serviço por ele fruído, na medida em que a atividade fiscalizadora do estado visa o interesse da coletividade e não dele, contribuinte, isoladamente. Com isso, se justificaria a imposição da taxa de polícia para ela (motivadora da atividade estatal).

246. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*, cit., p. 135; BARROSO, Luis Roberto. "A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços", cit., p. 17; GAMA, Tácio Lacerda, op. cit., p. 248.

247. BARROSO, Luis Roberto. Crise econômica e direito constitucional, cit., p. 41. Nas palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto e Ney Prado, "através do fomento público, o Estado poderá desenvolver uma atuação suasória, não cogente, destinada a estimular as iniciativas privadas que concorram para restabelecer a igualdade de oportunidades econômicas e sociais ou suprir deficiências da livre empresa no atendimento de certos aspectos de maior interesse coletivo" (Uma análise sistêmica do conceito de ordem econômica e social, *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, n. 96/121, p. 132).

indicado representa uma opção dos agentes da economia. Nas palavras de Eros Roberto Grau, temos:

No caso das normas de intervenção por indução defrontamos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade do seu destinatário, porém, na dicção de Modesto Carvalhosa, no de "levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual". Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite. Ao destinatário da norma resta aberta a possibilidade de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela vinculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondam aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, no universo do direito premial.<sup>248</sup>

Mostra-se contundente a percepção de que, neste segmento da intervenção estatal, a atividade será desenvolvida por intermédio de tentativas de indução ou de direcionamento da atividade econômica. Não ignoramos, contudo, que determinadas normas integradoras da atividade interventiva indireta de fomento sejam revestidas de cogência plena, por intermédio de utilização de modais obrigatório ou proibido, quando, por exemplo, reprime abuso de poder econômico.<sup>249</sup>

Tácio Lacerda Gama, ao comentar a atividade interventiva de fomento, identifica na *atividade de planejamento* a veiculação de normas diretivas para o desenvolvimento econômico, por intermédio de leis ordinárias ou complementares, e na *atividade de incentivo*, a atuação estatal por intermédio de uma pessoa jurídica ou fundos de recursos criados

---

248. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*, cit., p. 164.

249. Neste sentido, ver BARROSO, Luis Roberto, op. cit., p. 441.

especialmente para o desenvolvimento da área econômica específica, criando condições para a atuação do setor privado.<sup>250</sup>

No planejamento, o Estado edita normas que prescrevem condutas aos administrados, adequando-se à previsão do artigo 174, § 1º, da CF, que determina o estabelecimento de diretrizes e bases para os desenvolvimentos nacionais, integrantes de planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Mais uma vez com Tácio Lacerda Gama,<sup>251</sup> citando José Afonso da Silva,<sup>252</sup> percebe-se que esta intervenção estatal é exercida por edição de planos, que, contudo, não se limita a eles. Pode ocorrer, e normalmente isso se verifica, a criação de órgãos encarregados de implementar medidas necessárias para a concretização das diretrizes e planos definidos. Neste momento, inicia-se a atividade de fomento por incentivo.

Frise-se mais que, nesta atividade interventiva, o Estado atuará de maneira positiva e concreta, implementando medidas para estimular a iniciativa privada no desenvolvimento de suas atividades, relacionadas, certamente, com os planejamentos realizados na intervenção por planejamento. Percebe-se que são atividades coordenadas: inicialmente, procede-se ao planejamento, para, posteriormente, se proceder ao estímulo pela criação de condições de exploração.

Contudo, para proceder a este incentivo, a esta atuação positiva, certamente, serão necessários recursos específicos, afinal, a atividade estatal de criação de condições implicará, quase sempre, em obras de infra-estrutura, concessão de condições de financiamento diferenciadas, investimentos em formação de profissionais, entre outras.

Neste momento, então, vislumbramos a necessidade de contraprestações por parte do administrado. Na intervenção

250. GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, cit., p. 249.

251. Idem, *ibidem*, p. 249.

252. SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*, São Paulo, Malheiros, 22ª ed., 1997, p. 687.

indireta por fomento expresso por planejamento, não identificamos forma alguma de remuneração, na medida em que o ente apenas legisla. Já na intervenção indireta por fomento expresso por incentivo, como temos uma atividade estatal direcionada a um ramo específico da atividade, beneficiando os membros desta categoria apenas (que passaram a contar com as medidas positivas adotadas, de infra-estrutura, por exemplo), haverá a possibilidade de o Estado instituir um tributo específico, uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Nesse sentido, deve-se dizer que está definido o exato campo da competência federal para a instituição de tais tributos: a atividade interventiva indireta de fomento pelo incentivo, materializado em condutas positivas relacionadas ao setor econômico específico.

#### 4.3.3.1.3. Relacionando as formas de atuação e as formas de custeio da atividade estatal<sup>253</sup>

Apenas com o objetivo de sintetizar o que já foi explicitado no item anterior, organizaremos as formas de atuação estatal e as formas de custeio, previstas no texto constitucional.

Conforme discorreremos, a atividade interventiva do Estado pode dar-se de maneira direta e indireta. Na forma direta, temos a prestação de serviços públicos e a exploração de bens e serviços em regime de direito privado, concorrendo com o setor privado. Já na intervenção por atuação indireta, temos a normatização, que compreende as atividades relacionadas à fiscalização, ao planejamento e ao incentivo da atividade privada.

Na atividade direta de prestação de serviços públicos, conforme discorreremos, a CF permite a utilização da figura

253. Este item muito se baseia no excelente trabalho de Tácio Lacerda Gama, que de maneira muito objetiva e didática relacionou as atividades e suas formas de custeio (op. cit., p. 255 e 262).



29

tributária da taxa de serviços (quando estivermos diante de um serviço público específico e divisível, essencial ao interesse público) ou a utilização da figura não tributária de tarifas ou preços públicos (quando estivermos diante de serviços públicos, também específicos e divisíveis, contudo, não essenciais ao interesse público, o que significa dizer, de utilização não compulsória).<sup>254</sup> Já na atuação em concorrência com o setor privado, explorando a atividade em regime de direito privado, estaremos diante de uma remuneração privada, preço do bem ou do serviço, não merecendo nenhum qualificador específico.

A atividade indireta, por sua vez, permite a remuneração apenas para as atividades de fiscalização (ou disciplina) e de incentivo, ficando, portanto, sem contraprestação alguma as atividades estatais de planejamento.

A atividade interventiva de fiscalização pode ser remunerada por intermédio da figura tributária da taxa de polícia (desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, materializado pela existência de estrutura administrativa em funcionamento responsável por tal fiscalização). Para a atividade interventiva de incentivo, resta a contribuição de intervenção no domínio econômico (desde que haja um efetivo planejamento, representado, ao menos, pela existência de um fundo específico para a destinação dos recursos auferidos).<sup>255</sup>

254. Vale ressaltar que o serviço público prestado de forma geral e indivisível deve ser remunerado por intermédio dos recursos gerais do ente, ou seja, pelos valores arrecadados sem destino específico, notadamente, os impostos e as contribuições de melhoria. Os serviços não essenciais podem ser remunerados por taxa (figura tributária) ou tarifa (figura não tributária), dependendo, para isso, da previsão legal do ente tributante.

255. Alguns autores entendem que a contribuição de intervenção no domínio econômico pode ser destinada ao custeio da atividade estatal para a intervenção, como a própria contribuição pode ser a intervenção. Neste sentido, Marco Aurélio Greco, dispõe: "No campo econômico, a atuação da União pode consistir em uma atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se a atuação for material, a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes e para suportar as despesas respectivas; se a atuação for no sentido de equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o próprio instrumento de intervenção" (*Contribuições - uma figura sui generis*, cit., p. 236).

Graficamente, temos:

ATIVIDADE INTERVENTIVA ESTATAL	REMUNERAÇÃO PERMITIDA PELO TEXTO CONSTITUCIONAL
Exploração direta em regime de direito privado	Preço privado do bem ou serviço
Exploração direta de serviços públicos essenciais	Taxas de serviço
Exploração direta de serviços públicos não essenciais	Tarifa (ou preços públicos) ou taxas de serviços <sup>256</sup>
Exploração indireta de planejamento	Inexistência de remuneração
Exploração indireta de fiscalização	Taxa de polícia
Exploração indireta de incentivo	Contribuições interventivas

Concluindo, as contribuições de intervenção no domínio econômico, que são as figuras tributárias que nos interessam neste momento, somente serão permitidas quando o Estado propicie atividade interventiva consistente em incentivo para a iniciativa privada. Esta atividade interventiva, obviamente, deve ser pautada em alguns princípios, conforme veremos.

#### 4.3.3.2. Os princípios da ordem econômica na Constituição Federal

A intervenção estatal no domínio econômico, mesmo quando feita por intermédio de participação indireta de incentivo, caso propiciador da instituição de contribuições de intervenção, não deve ignorar a idéia de que a intervenção do Estado nesta seara econômica representa uma restrição a livre iniciativa, atingindo direitos econômicos fundamentais.<sup>257</sup>

256. Definido pela lei do ente competente.

257. Nas palavras de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, "Essa tensão entre princípios é comum em Constituições que apresentam nítido caráter de



A implicação prática está na constatação de que a intervenção no domínio econômico somente pode se dar para buscar alguma finalidade específica, para tentar realizar algum objetivo previsto no texto constitucional.

Esses objetivos ou metas estão previstos no artigo 170 da CF, da seguinte forma:

DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a

compromisso entre interesses de grupos econômicos, políticos e sociais antagônicos, como a nosso de 1988" "Perfil constitucional das contribuições interventivas", cit., p. 166). Discorrendo acerca da restrição ou conflitos de princípios constitucionais, são as palavras de LUIS ROBERTO BARROSO: "Cabe, nesse passo, uma breve anotação sobre a teoria dos princípios e como eles se inserem na ordem jurídica como um todo. Como já assinalado, nenhum princípio é absoluto. O princípio da livre iniciativa, portanto, assim como os demais, deve ser ponderado com outros valores e fins públicos previstos no próprio texto constitucional. Sujeita-se, assim, à atividade reguladora e fiscalizadora do estado, cujo fundamento é a efetivação das normas constitucionais destinadas a neutralizar ou reduzir as distorções que possam advir do abuso da liberdade e aprimorar-lhe as condições de funcionamento. A ponderação é a técnica para a neutralização ou atenuação da colisão de normas constitucionais. Destina-se a assegurar a convivência de princípios que, caso levados às últimas conseqüências, acabariam por se chocar" (op. cit., p. 5). E continua o autor, a respeito do tema de conflitos: "O direito, como se sabe, é um sistema de normas harmonicamente articuladas. Uma situação não pode ser regida simultaneamente por duas disposições legais que se contraponham. Para solucionar essas hipóteses de conflitos de leis, o ordenamento jurídico se serve de três critérios tradicionais: o da hierarquia, o temporal e o da especialização. Esses critérios, todavia, não são satisfatórios quando o conflito se dá entre normas constitucionais. A ponderação de valores é a técnica pela qual o intérprete procura lidar com valores constitucionais que se encontrem em linha de colisão. Como não existe um critério abstrato que imponha a supremacia de um sobre o outro, deve-se, à vista do caso concreto, fazer concessões recíprocas, de modo a produzir um resultado socialmente desejável, sacrificando um mínimo de cada um dos princípios ou direito fundamentais em oposição. O legislador não pode, arbitrariamente, escolher um desses interesses em jogo e anular o outro, sob pena de violar o texto constitucional. Relembre-se, as regras incidem na forma do 'tudo ou nada' (DWORKIN), ao passo que os princípios devem ser sopesados" (Temas de direito constitucional, p. 65).

todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Vislumbramos nesse artigo constitucional, a definição dos grandes objetivos norteadores, tanto da atividade interventiva do Estado como da própria competência tributária para fins de instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico.

Toda e qualquer contribuição interventiva somente deve ser instituída e validamente cobrada se respeitados os princípios aqui definidos, sendo a atuação do Estado, na modalidade incentivo, destinada ao atingimento de um destes objetivos. Em outras palavras, a contribuição interventiva deve ser instituída para fazer face aos gastos estatais relacionados ao incentivo de atividades tendentes à busca ou proteção dos objetivos delineados neste artigo constitucional.

Sob o assunto, afirma Lucia Valle Figueiredo: "a intervenção do Estado na ordem econômica justifica-se se e na medida da consagração dos valores assinalados no texto constitucional e pertinentes, sobretudo, à ordem econômica".<sup>258</sup>

Oportuno, se torna dizer; sempre que a União Federal proceder as atividades de intervenção na economia, com a

258. FIGUEIREDO, Lucia Valle., op. cit., p. 248. No mesmo sentido, Misabel de Abreu Machado Derzi, ao dispor que "as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição" (op. cit., p. 596).



finalidade de garantir ou estimular os princípios da ordem econômica, estaremos diante das hipóteses autorizadoras da competência tributária para as contribuições interventivas. Assim, em caso de atividades federais de incentivo à livre concorrência, defesa do meio ambiente, desenvolvimento do emprego, defesa do consumidor, entre outros, a União Federal estará legitimada a edição de lei criadora do tributo em questão.<sup>259</sup>

Não é esse o entendimento de Yves Gandra da Silva Martins, que se manifesta no sentido da impossibilidade de utilização ordinária da medida.

Sendo um instrumento interventivo, apenas pode ser adotado excepcionalmente e quando detectado desequilíbrio de mercado, que deva ser superado. Caso contrário, a contribuição conformaria uma forma de planejamento determinante para o setor privado, o que vale dizer, se tornaria um tributo maculador da lei suprema.<sup>260</sup>

259. Luis Roberto Barroso faz uma interessante classificação dos princípios da ordem econômica: "Da leitura dos princípios setoriais em questão, é fácil perceber que não há uma homogeneidade funcional entre eles. O papel que a livre concorrência desempenha na ordem econômica é diversa daquela reservada ao princípio que propugna pela busca do pleno emprego ou pela redução das desigualdades regionais e sociais. À vista desta constatação, é possível agrupar dois grandes grupos, conforme se trate de princípios de funcionamento da ordem econômica e de princípios fins. Em linhas gerais, os princípios de funcionamento estabelecem os parâmetros de convivência básicos que os agentes da ordem econômica deverão observar. Os princípios fins, por sua vez, descrevem realidades materiais que o constituinte deseja sejam alcançadas". Entende, o autor, pertencerem ao grupo dos princípios de funcionamento os constantes dos incisos I ao VI, sendo princípios fins os demais incisos, todos do art. 170 da CF (A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços, cit., p. 8). Interessante relação pode ser travada com os conceitos de princípios valores e princípios limites objetivos, classificação desenvolvida, dentre outros, por CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 145.

260. "As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal, in *Grandes questões atuais de direito tributário*, vol. 6, São Paulo, Dialética, 2004, p. 197.

Entendemos perfeitamente plausível a posição do autor, contudo encontramos dificuldade em medir a existência ou não do desequilíbrio. Em outras palavras, como identificar se determinado setor precisa ou não de intervenção na modalidade de incentivo, decorrência de um inicial planejamento?

Dessa forma, entendemos que a competência federal para a instituição de tais contribuições acaba sendo de grande abrangência, na medida em que sua limitação estará apenas na sua destinação, desde que, obviamente, exista a atividade interventiva. Alguns autores entendem até pela possibilidade da mera cobrança representar a intervenção, independentemente da existência de atividade concreta, mas desde que destinada a um fundo específico, a ser aplicada em atividades relacionadas com o setor específico.<sup>261</sup>

Finalmente, compartilhamos do entendimento de Tácio Lacerda Gama, que enumera os requisitos para a instituição de contribuições interventivas:

Além de preencher os atributos do conceito de intervenção no domínio econômico, na modalidade incentivo, para ensejar a criação de contribuições interventivas deverá atender aos seguintes requisitos: i. a intervenção deve ser criada por lei; ii. deve ser feita num setor específico da economia; iii. o produto da arrecadação deve ser integralmente voltado ao custeio da intervenção; iv. a União deve ser o sujeito interveniente; v. os princípios gerais da ordem econômica devem ser respeitados.<sup>262</sup>

As contribuições interventivas são, portanto, espécies de tributos qualificados por sua finalidade constitucional, devendo, portanto, suas receitas estarem vinculadas ao custeio da atividade estatal específica, intervenção no domínio econômico por intermédio de atuação indireta de incentivo.

261. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil constitucional das contribuições interventivas, cit., p. 166.

262. Op. cit., p. 263.

### 4.3.3.3. As materialidades permitidas para as contribuições interventivas

Valendo-se da regra geral adotada para as contribuições especiais, o legislador constituinte não definiu as materialidades possíveis de serem eleitas pelo legislador federal para a instituição das contribuições de intervenção. Dessa forma, faz-se pertinente tal discussão.

Conforme defendemos neste trabalho, entendemos que as contribuições são tributos qualificados por sua destinação, de forma que a definição da materialidade do tributo será papel do legislador infraconstitucional, no momento da edição da lei específica.

No caso das contribuições interventivas, entendemos que a lei ordinária federal,<sup>263</sup> veículo introdutor competente, poderá se valer de qualquer materialidade, desde que a eleição do critério seja pertinente ao grupo que sentirá os efeitos da intervenção estatal. Em outras palavras, a contribuição interventiva deve ser suportada apenas pelos membros do setor da atividade econômica sob intervenção, de forma que a materialidade eleita não pode ignorar tal relação.

A contribuição de intervenção no domínio econômico deve custear uma atividade estatal específica que se materialize em incentivo, como intervenção estatal indireta, relacionada a determinado grupo. *Eis a referibilidade das contribuições especiais.* Não vislumbramos possível uma intervenção indistinta, em toda sociedade, capaz de ser custeada por esta espécie tributária. Para a implementação de atividades gerais, as receitas tributárias típicas são as decorrentes dos impostos.<sup>264</sup>

263. Esta lei deve definir os aspectos da medida, tais como o setor alcançado, a competência do órgão, o prazo de duração da medida, as condições da intervenção, entre outras.

264. Este é o entendimento, entre outros, de Tácio Lacerda Gama, op. cit., p. 265 e do STF, expresso no RE 218.061-5 (... o setor a ser beneficiado não poderia deixar de estar definida e concretamente organizado contemporaneamente ao início da cobrança dos recursos financeiros que em seu benefício seriam arrecadados).

Discordamos da afirmação de que a divisão das materialidades realizada nos artigos 153, 155 e 156 da CF estabeleça limites ao legislador para a instituição de contribuições.<sup>265</sup> As materialidades dos artigos citados, a nosso sentir, apenas vinculam as materialidades dos impostos.<sup>266</sup> Aliada a isso, a materialidade das contribuições não precisa estar relacionada a nenhuma atividade estatal específica.<sup>267</sup>

Em última análise, valemo-nos das lições de Luis Eduardo Schoueri, ao tratar das limitações para a definição das materialidades das contribuições interventivas:

A inexistência de indicação expressa não significa, outrossim, total liberdade do legislador federal. Não podem as contribuições incidir sobre um fato qualquer. Com efeito: em primeiro lugar, nota-se que o fato gerador de qualquer tributo deve ter um fato econômico. A uma contribuição que incidisse sobre um fato não econômico faltaria, por exemplo, base de cálculo para a incidência. (...) Ainda mais: havendo uma atividade estatal a ser financiada, deve-se examinar a quem cabe suportar tais custos. Enquanto no caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social, o próprio constituinte tratou de delimitar que toda a sociedade deveria assumir tal incumbência (art. 195, *caput*), no caso das demais contribuições inexistente aquela indicação.

265. Defendendo a limitação das materialidades: CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 334; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 176. O STF decidiu que as materialidades dos arts. 153, 155 e 156 não se aplicam às contribuições: "A contribuição, não obstante um tributo, não estão sujeitas à limitação inscrita no art. 145, § 2º, da CF. Também não se aplicam a elas as limitações que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação" (RE 177.137). Entendeu também, a não aplicação do art. 154, I, da CF às contribuições, salvo as de seguridade social residuais, por expressa previsão (RE 182.120).

266. Conforme argumentos aduzidos na discussão do mesmo tema nas contribuições sociais.

267. Lembrando que as contribuições interventivas, assim como todas as contribuições, exigem que os recursos sejam obrigatoriamente destinados a sua finalidade definida constitucionalmente.



(...) Ora se a intervenção estatal é voltada a determinado setor da economia, parece claro que é apenas ali que se buscarão os recursos para a atuação estatal (teoria do benefício); se a intervenção estatal é ampla e indistinta, igualmente abrangente deve ser a busca dos recursos para seu financiamento.<sup>268</sup>

E, por fim, arremata o autor:

Tem-se, pois, delineados os principais contornos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico: deve tratar-se de contribuição, cujos recursos serão voltados a uma atuação estatal (intervenção), cobrada daqueles diretamente afetados por aquela atividade, cujo fato gerador, necessariamente econômico e identificando capacidade contributiva, deverá, quando possível, distinguir os contribuintes conforme lhes seja refletida a atuação, vedado o recurso a fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>269</sup>

Ao ensejo da conclusão, afirma Roque Antonio Carrazza:

Positivamente, o termo “contribuição” não é senha para que a União crie qualquer tributo. Pelo contrário, há a necessidade de correlação lógica entre as causas e os fundamentos da

268. SCHOUERI, Luis Eduardo. “Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao programa universidade escola, in GRECO, Marco Aurélio (Coord.), *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 362.

269. SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao programa universidade escola, in GRECO, Marco Aurélio (Coord.), *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 366. Não concordamos com o autor apenas na limitação das materialidades. O Autor ainda faz uma interessante análise da proposição não inclusão, no art. 149 da CF, da referência ao princípio da igualdade, defendendo que estas contribuições não se pautam neste princípio, mas sim na proporcionalidade (da participação no benefício).

intervenção no domínio econômico e a instituição do tributo ora em estudo. É que são justamente tais causas e fundamentos que justificam a própria instituição da contribuição interventiva. Todos estes detalhes devem, por evidente, figurar na lei instituidora da exação, até porque eles balizam, inclusive, temporalmente, sua cobrança: desaparecidas ou superadas as causas e fundamentos invocados, desaparecida *ipso facto* também estará a possibilidade de seu lançamento e arrecadação.<sup>270</sup>

#### 4.3.4. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública

A competência para a criação da contribuição especial para custeio do serviço de iluminação pública foi instituída em nosso ordenamento por intermédio da Emenda Constitucional nº 39, de 2003, com o objetivo de permitir aos municípios e ao Distrito Federal uma fonte de custeio para um serviço público geral: a iluminação pública.

Importante ressaltar que esta contribuição tem sua origem nas frustradas tentativas dos entes tributantes criarem taxa para custeio de serviço de iluminação pública, pretensão que foi abolida pelas decisões reiteradas do STF<sup>271</sup> e manifestações doutrinárias.

Diante dessa negativa da jurisprudência, foi editada a citada Emenda Constitucional nº 39, atribuindo competência para a criação desta nova contribuição especial.

Importante, antes de mais nada, explicar que entendemos pertinente a classificação dessa espécie dentre as contribuições especiais na medida em que, como todas as contribuições, é

270. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 529.

271. Apenas para ilustrar, trazemos trecho do voto proferido no RE 231.764-6, in BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 145: “Trata-se de exação inviável, por ter fato gerador inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio de produto de arrecadação dos impostos gerais”.

um tributo qualificado por sua destinação, o custeio de uma atividade estatal específica.<sup>272</sup>

Para tanto, a referida contribuição tem sofrido críticas pela doutrina,<sup>273</sup> baseadas, principalmente, no fato de não existir a característica geral da referibilidade das contribuições, ou seja, um vínculo entre a atividade estatal financiada e o grupo que suporta a tributação.<sup>274</sup>

Ao custear um serviço público geral e indivisível, prestado a toda a coletividade indistintamente, não sendo possível a individualização da utilização, nem sequer sua mensuração, esta contribuição acabaria por ingressar no campo de competência exclusiva dos impostos, de forma que, ao assim fazê-lo, entendemos que o legislador constituinte derivado exorbitou de seu campo possível de atuação.<sup>275</sup>

O legislador constituinte, mais uma vez, não define os fatos geradores possíveis para esta espécie tributária. Apesar disso, ao prever a possibilidade de inserção na fatura de energia

272. "Em face das finalidades específicas da contribuição em exame, que não se identifica com os objetivos das espécies mencionadas no *caput* do art. 149, pode-se afirmar que constitui uma quarta espécie de contribuição especial, posicionando-se ao lado das contribuições sociais, interventivas e corporativas" (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, *RDDT* 95/108, agosto 2003).

273. ALVES, Anna Emilia Cordelli. Da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, *RDDT* 97, outubro 2003; ANDRADE, Valentino Aparecido de. A inconstitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, *RDDT* 97/113, outubro 2003. Pela constitucionalidade: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, cit.; MAIA, Luiz Fernando. Emenda constitucional nº39 – a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública. Atípica porém constitucional, *RET* 39/55, outubro 2004. Pela natureza não tributária: BRITO, Edvaldo. CIP – contribuição de iluminação pública: natureza jurídica, *RTFP* 56/156, junho 2004.

274. Conforme falamos, esta característica não se aplica às contribuições sociais em virtude do próprio texto constitucional estabelecer que as atividades sociais do Estado devem ser custeadas por toda a sociedade.

275. Paulo Ayres Barreto entende haver, aqui, violação de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, da CF (op. cit., p. 147).

elétrica, poderíamos entender, equivocadamente, ser a materialidade do tributo a utilização do serviço público específico e divisível de energia elétrica.

Caso fosse esta a definição legal, acabaríamos por ter uma violação da isonomia, na medida em que apenas uma parte das pessoas beneficiadas com a atividade estatal custeada (o serviço de iluminação pública) seriam responsáveis por seu custeio, ferindo de morte a necessidade da referibilidade das contribuições. Além disso, a materialidade eleita não mediria, de forma alguma, a participação do sujeito passivo na atividade estatal, já que o serviço individualizado de energia elétrica não tem relação alguma com o serviço geral de iluminação pública.

Entendemos não ser esta a definição do texto constitucional. Não há a definição da materialidade possível, seguindo a regra das demais contribuições. Entendemos, como fizemos antes, não existir limitação para tais materialidades, podendo, inclusive, repetir materialidades de impostos de competência federal ou estadual.<sup>276</sup>

Como marca de todas as contribuições, as receitas devem ser destinadas, obrigatoriamente, à manutenção do serviço de iluminação pública. Isso não quer dizer, contudo, que nos casos de serviço prestado por concessionários do serviço público haja a exigência de necessária delegação da capacidade tributária ativa. Nada impede que o ente diretamente arrecade e direcione, de alguma forma, para a atividade-fim determinada pelo texto constitucional.

276. Em sentido contrário: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, cit. Pela ausência de limitações: PAUSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e CTN à luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006, p. 190.