



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO

ATUAL Vols. 7/8

- Ensino, pesquisas e serviços à comunidade.
- Reforma do Sistema Tributário Brasileiro.
- O poder de tributar e o poder de regular.
- Contribuições sociais são tributos?
- Imposto de Renda. Balanço 31.12.86. Correção retroativa?
- Cooperativas. Aplicações Financeiras. I.Renda.
- TABLITA. Obrigação de indenizar da União.
- Novo sistema de valoração aduaneira.
- Ato cooperativo e PIS/FINSOCIAL.
- ICM-Importações GATT/ALADI. Paridade.
- Procedimento administrativo tributário.
- Multas fiscais. Participações.
- Curso IBDT/USP de 1987.

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - 1987/88

SÃO TRIBUTOS AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS? (*)

Brandão Machado

Advogado em São Paulo

Sócio Fundador do IBDT

§ 1

1. A resposta a essa indagação é obviamente negativa, mas comporta um esclarecimento. Depois da Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, a Constituição Federal passou a distinguir nitidamente entre contribuições e contribuições sociais, retirando destas últimas o caráter tributário que lhes atribuía antes da promulgação da Emenda. Questiona-se sobre se pode o legislador constituinte mudar a natureza jurídica das prestações pecuniárias exigidas compulsoriamente pelo Estado, repudiando conceitos de longa data consolidados por financistas e tributaristas e tradicionalmente acolhidos pelo direito positivo e judicial. Mas antes do exame dessa possibilidade, impõe-se uma análise do texto emendado, pa

(*) Artigo destinado à Coletânea de Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, de próxima publicação.

ra dele se extrair o exato sentido que lhe deu o seu reformador.

2. É fato notório que a União Federal e os Estados-membros vinham cobrando de longa data, além dos seus impostos e taxas, outras exações não expressamente contempladas na Constituição. Seja exemplo a contribuição criada pelo Decreto nº 20.465, de 1931, do Governo Provisório, sem que houvesse qualquer base constitucional; ou então a contribuição instituída pelo Decreto nº 24.615, de 9.7.1934, anterior à Constituição de 1934, ou ainda a contribuição criada pela Lei nº 159, de 30.12.1935, promulgada após a Constituição, que, todavia, não autorizava a sua cobrança, de modo explícito, limitando-se, em seu art. 121, § 1º, letra h, a mencionar a previdência social como direito do trabalhador, no capítulo da ordem econômica e social, "em termos que nem sequer lhe atribuíam claramente natureza tributária" (Rubens Gomes de Sousa, Rev. de Direito Administrativo, 115:73, 1974). Quanto aos Estados-membros, pode-se recordar a contribuição, textualmente denominada prêmio, instituída no Estado de São Paulo pelo Decreto nº 10.291, de 10.6.1939, destinada a custear a previdência do servidor público, ou a contribuição, de criação mais recente, estabelecida também no Estado de São Paulo pela Lei nº 1.856,

de 28.10.1952, destinada a compor a receita do serviço de assistência médica do funcionário do Estado.

3. A rígida partilha dos tributos a dotada pelo Brasil, a partir de 1946, suscitou a idéia de que não seriam legítimos os tributos que o legislador ordinário viesse a instituir sem previsão constitucional expressa. É importante não esquecer que a partilha de competência tributária, entre a União, Estados e Municípios, é mais uma decorrência do federalismo do que o fundamento jurídico para a cobrança de exações. O direito de cobrá-las está implícito em todas as constituições, de Estados federais ou unitários. Quando não expressa no texto, há uma competência presumida em favor do ente público, ou, melhor, a presunção de uma competência (Kompetenzvermutung), que se explica pelas próprias necessidades do Estado, tornando-se explícita nos Estados federais, em que as normas de competência antes lhes atribuem do que legitimam a tarefa de obter os recursos financeiros necessários ao cumprimento dos encargos que lhe incumbem (Cf. Paul Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Francoforte-no-Meno, 1973, p.12). Há constituições federais em que não se discrimina com nitidez a competência entre os poderes políticos, como a americana, que por isso permite a

utilização de uma mesma base econômica para a cobrança de três impostos idênticos, um federal, um estadual e outro municipal, como é o caso do imposto de renda (George F. Break, Financing Government in a Federal System, Washington, D.C., 1980, p.31). Na carta dos Estados unitários nem sempre vem consignado o direito de cobrar exações, que está implícito, limitando-se o texto a registrar restrições ou limites ou normas de quadro para o legislador ordinário, como acontece, por exemplo, com as Constituições Italiana de 1948 (artigos 23 e 53), Portuguesa de 1976 (artigos 107 e 108) e Espanhola de 1978 (artigos 133 e 134).

4. Consignadas no texto constitucional apenas como exações, embora instituídas por copiosa legislação ordinária, as contribuições passaram a integrar formalmente o nosso sistema tributário a partir de 1966, com a publicação do Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro desse ano, que mandou submetê-las ao regime do Código Tributário Nacional. Apesar desse decreto-lei, a Constituição de 1967 não as incluiu entre os tributos, justificando, assim, as dúvidas que a omissão suscitou quanto à sua natureza jurídica. Somente com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, é que tiveram previsão expressa as chamadas contribuições, nome genérico com que se designavam várias exa-

ções, de caráter nem sempre homogêneo, que a União e os Estados-membros já vinham cobrando, no exercício de uma competência tributária que alguns autores consideram duvidosa ou discutível quanto à sua constitucionalidade. A previsão constitucional, introduzida pela Emenda nº 1, de 1969, visou a um duplo objetivo: a) explicitar a competência da União, sem derogar a competência implícita dos Estados-membros; b) atribuir o caráter tributário às contribuições, afastando as incertezas quanto à natureza das exações criadas pela legislação ordinária, sem base constitucional expressa, a partir da década de trinta.

5. Depois da Emenda de 1969, passou a União a ter competência expressa para instituir contribuições, tendo em vista a sua intervenção no domínio econômico e o interesse de previdência social ou de categorias profissionais (art. 21, § 2º, I). Na criação dessas contribuições, a lei podia delegar ao Poder Executivo a faculdade de alterar as suas alíquotas ou bases de cálculo, dentro de limites e nas condições estabelecidos pelo legislador. Essa norma, com a redação que vigorou até ser novamente alterada pela Emenda nº 8, de 1977, estava integrada nas disposições que disciplinam o nosso sistema tributário. As contribuições aí previstas tinham, necessariamente, a natu

reza tributária, porque parte integrante do sistema de tributos. A Emenda de 1969 criou, assim, a competência formal para a instituição e cobrança de uma nova categoria de exação, enquadrando nesse conceito contribuições que anteriormente tinham já a natureza de tributo.

6. Com a Emenda nº 8, de abril de 1977, ocorreu profunda mudança no regime das contribuições. Não se trata apenas de alteração verbal do texto, como se pretendeu explicar, mas da criação de uma nova categoria lógica, as agora chamadas contribuições sociais, denominação com que os autores da Emenda designaram exações não-tributárias, e que antes da Emenda tinham a natureza de tributo. A simples comparação entre o texto primitivo e o texto emendado indica a extensão da mudança. Prescrevia o art.21, § 2, inciso I, na redação emendada em 1969: "A União pode Instituir: I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais." Depois da Emenda nº 8, de 1977, o texto passou a valer: "A União pode instituir: I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamen

te a parte da União no custeio dos encargos da previdência social." O novo texto nada mudou quanto à criação de contribuições que objetivem a intervenção da União no domínio econômico. Inovou, porém, no que respeita às contribuições do interesse de categorias profissionais e às contribuições destinadas ao financiamento da previdência social. Agora, com o novo texto, perderam a natureza de tributo a chamada contribuição sindical, nome novo que o Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, deu ao antigo imposto sindical, e as contribuições de previdência devidas por patrões e empregados, por profissionais autônomos e dirigentes de empresas.

7. A descaracterização de tais contribuições como tributos resulta claramente do acréscimo do item X que a Emenda nº 8, de 1977, pôs no artigo 43 da Constituição, que enumera as matérias sobre as quais cabe ao Congresso Nacional dispor, com a sanção do Presidente da República. O texto emendado agora prescreve: "Artigo 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I - tributosX - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178." Ao enumerar de início os tributos e finalmente as contri-

buições sociais, o legislador constituinte distinguiu nitidamente essas duas categorias lógicas: no conceito de tributo não se enquadram as contribuições sociais, a partir da Emenda nº 8. Enumerou as matérias de competência da União, depois de classificá-las racionalmente, distinguindo-as, umas das outras, como conceitos que não se confundem, nem se interpenetram. O conceito de tributo é genérico e abrange várias espécies. Se as contribuições sociais fossem espécie de tributo, já estariam abrangidas pelo gênero, e seria erro elementar de lógica enumerá-las num item autônomo, quando já compreendidas no conceito geral. É forçoso, portanto, atribuir às contribuições sociais a natureza de exações não tributárias.

8. As contribuições sociais, que perderam a natureza de tributo, são o salário-família (art.165, item II); a contribuição que permite a participação dos empregados nos lucros das empresas (art.165, item V); a contribuição destinada a compor o fundo de garantia dos empregados (art. 165, item XIII); a contribuição de previdência social do empregado e do empregador (art. 165, item XVI); a contribuição sindical (art.166, § 1º); a contribuição que poderá ser criada pela União, para financiamento da assistência à maternidade, à infância e à adolescência e da educação de excep-

cionais (art.175, § 4º); a contribuição destinada ao custeio do ensino primário gratuito de empregados das empresas e respectivos filhos (art. 178). Para o atendimento do direito criado pelo art.165, item XIX, é pouco concebível a instituição de nova contribuição, pois os proventos da aposentadoria da mulher, após trinta anos de trabalho, serão pagos com recursos da previdência social.

9. Também a contribuição sindical suscita uma observação. Por força do texto constitucional emendado (art. 43, X, combinado com o art. 166, § 1º), essa contribuição, que já foi imposto (criado pelo Decreto-lei nº 2.377, de 8.7.1940) passou a ser contribuição social, perdendo a natureza de tributo. O fundamento constitucional expresso de sua cobrança deixou de ser o disposto no artigo 21, § 2º, inciso I, que cuida apenas de contribuições tributárias. Alguns autores, entre eles Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, 1984, p.329), invocam o art.21, § 2º, inciso I, como base constitucional da contribuição para os sindicatos, mas admitem ao mesmo tempo que essa base está também no art.166, § 1º. Esse dúplice fundamento confere, então, à contribuição sindical a dupla natureza de tributo e de exação não tributária. É evidente o equívoco. A contribuição sindical está prevista

no art.166, § 1º, e é a própria Constituição (art. 43, X) que a incluiu entre as contribuições sociais, uma categoria nova despida de caráter tributário. A contribuição sindical não poderia ser e, ao mesmo tempo, não ser tributo.

10. Para inteirar a análise do texto modificado pela Emenda nº 8, cabe verificar quais as contribuições tributárias que a União pode instituir no interesse de categorias profissionais. A doutrina que tratou do assunto não enfrentou o problema da identificação de tais contribuições. Excluída, como se viu, do sistema tributário, a contribuição sindical, os tributos do interesse das categorias profissionais a que se refere o art.21, § 2º, inciso I, são evidentemente as contribuições devidas pelos que exercem profissões regulamentadas, e exigidas por entidades incumbidas de fiscalizar o seu exercício. Aí se incluem as contribuições exigidas aos engenheiros, agrônomos, médicos, advogados e outros profissionais, instituídas ou autorizadas por lei federal, mas cobradas pelas próprias entidades destinatárias da respectiva receita. Independentemente do regime constitucional vigente na ocasião em que legislava, o legislador ordinário não adotou uniformidade na instituição dessas contribuições. Algumas foram quantificadas no próprio ato normati-

vo que as criou, como sucedeu com a contribuição devida ao Conselho de Engenharia e Arquitetura (Decreto-lei nº 8.620, de 10.1.1946; Lei nº 3.097, de 31.1.1957, entre outros diplomas); ao Conselho de Contabilidade (Decreto-lei nº 9.295, de 27.5.46); outras são autorizadas pela lei, mas criadas pelas entidades que as arrecadam, como acontece com a maioria delas (Conselho de Medicina, Decreto-lei nº 7.955, de 13.9.1945; Conselho de Química, Lei nº 2.800, de 18.6.1956; Conselho de Farmácia, Lei nº 3.820, de 11.11.1960; Ordem dos Advogados, Lei nº 4.215, de 27.4.1963; Conselho de Odontologia, Lei nº 4.324, de 14.4.1964; Conselho de Nutricionistas, Lei nº 6.583, de 20.10.1978, etc.). Para a instituição de muitas dessas contribuições não havia previsão constitucional expressa, mas nem por isso deixaram de ter legitimidade, porque fundadas na competência tributária implícita da União como decorrência da sua competência legislativa para disciplinar as profissões (Const., art.8, XVII, letra r). Sempre que a lei mesma deixou de criar a contribuição, incumbiu a entidade beneficiária da sua receita de instituí-la mediante o exercício de uma delegação. Põe-se em dúvida a legitimidade dessa atribuição, sobretudo a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que consagrou, de modo expresse, a faculdade do Poder Executivo de, nos limites e condições da lei, alterar

as alíquotas ou bases de cálculo das contribuições. A nova norma importaria, assim, numa restrição ou limitação à prática, já antiga, do nosso legislador ordinário de conferir a entidades que congregam profissionais e fiscalizam o exercício de sua atividade a competência de criar o tributo sem a observância daqueles limites e condições. Se não é difícil justificar a legislação mais antiga, com a invocação da competência tributária implícita, não há como conciliar leis mais recentes não só com a nova norma constitucional, mas principalmente com o princípio da legalidade do tributo, com a explicitação do Código Tributário Nacional (art. 97). A posição adotada pelo legislador brasileiro sugere que, de jure constituendo, as contribuições destinadas a atender a interesses de categorias profissionais sejam excluídas do sistema tributário, para constituir mais uma espécie das contribuições sociais, previstas no art. 43, X.

§ 2

1. A opinião dos autores que versaram o assunto antes da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, pode dizer-se unânime no sentido de que as contribuições previstas na Constituição tinham todas a natureza de tributo, sendo também esse o entendimento dos tribunais. Depois da Emenda, pou

cos fizeram estudo adequado da estrutura lógica do texto emendado, mantendo-se então a opinião dominante de que, em matéria de contribuições, nada mudou na Constituição, apesar da Emenda. Entre os trabalhos que bem estudaram o tema sobressai a monografia de Luiz Mēlega ("Natureza jurídica da contribuição de previdência social", in Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo, 1984, p.362), que conclui com muita precisão que as contribuições sociais constituem categoria nova, não integradas em nosso sistema de tributos. Gilberto de Ulhōa Canto (Revista de Direito Tributário, vol.31 (1985), p. 127-141) admite que o texto emendado retirou o caráter tributário às contribuições de previdência social devidas por empregados e empregadores, parecendo-lhe menos claro e aceitável que a Emenda 8, de 1977, ao permitir ao legislador a instituição das contribuições sociais, o tenha liberado de "compromissos com as regras do sistema tributário nacional" (p.136).

2. Não há dúvida de que o objetivo que inspirou o constituinte na elaboração da Emenda foi o de impedir a aplicação das normas e princípios próprios dos tributos sobre as exações agora denominadas contribuições sociais. Uma interpretação que atribua ao texto sentido diverso do

que reflete aquele objetivo, que se colhe claramente da sua expressão literal, traduz antes a posição pessoal do intérprete do que o regime jurídico que o legislador da reforma quis dar àquelas exações, segundo uma nova política em matéria de receita pública. Pode-se argumentar que a exclusão das contribuições sociais do sistema tributário, tornando a elas inaplicáveis certas regras restritivas, cria outro sistema de receita, com diferente regime, que permite a coexistência de exações superpostas ou fundadas numa base econômica comum. O argumento não é procedente. Toda exação, tributária ou não, se funda, como se sabe, na ocorrência de fato economicamente relevante, que constitua manifestação de riqueza, pois é racional que o Estado exija os recursos de que precisa de quem tem capacidade para provê-los, e essa se revela nos fenômenos econômicos, que têm sempre por conteúdo o patrimônio do contribuinte ou as suas mutações. Estas se caracterizam em regra como transferência de bens, ou como acréscimos ou reduções de patrimônio, compondo o complexo de fatos que, embora constituam categorias distintas para o Direito, podem ter para a Economia a mesma identidade. Em outras palavras: muitos fenômenos que juridicamente se distinguem são economicamente equivalentes. Um exemplo ilustra esse truísmo: constituem fatos juridicamente distintos, mas economicamente

idênticos a aquisição do único imóvel de uma sociedade, que tem só esse bem no seu ativo, e a aquisição da totalidade das ações que compõem o capital da sociedade. O direito tributário pode equiparar os dois fatos e dar-lhes idêntico tratamento, como ocorre em alguns países, ou considerá-los como fenômenos distintos, como sucede entre nós. O formalismo do Direito permite, assim, que o mesmo fato econômico seja fonte ou base para diferentes tributos ou exações, causando a ilusão de que cada um deles tem sua base própria, quando na verdade diferem entre si apenas quanto aos seus pressupostos formais ou jurídicos. O salário, por exemplo, é a base para a imposição da renda, e também para a cobrança da contribuição de previdência social e da contribuição sindical, devidas pelo empregado. Outro exemplo: a trazida de mercadorias do exterior promovida pelo comerciante é a base para o imposto aduaneiro, para o imposto sobre produtos industrializados e para o imposto sobre circulação de mercadorias. O fato econômico é um só: a importação de mercadorias. O Direito desdobra esse fato em diferentes pressupostos, de relevância meramente formal, para justificar a cobrança dos três tributos.

3. Como os fenômenos econômicos são menos variegados do que as formas jurídicas que os

revestem, é inevitável que a mesma riqueza seja atingida por mais de uma exação. O que importa e se procura alcançar é que formalmente não se tome o mesmo aspecto ou manifestação dessa riqueza para constituir pressuposto de diferentes exações, se o que distingue uma das outras é apenas o tratamento jurídico que a lei dispensa à fonte de riqueza que toma para criar a receita pública. Aquês tão se resume na classificação lógica ou categorial dessa receita, dependente da acomodação prática do econômico ao jurídico, visando à obtenção de recursos para o financiamento dos serviços ou investimentos do Estado. A acumulação de pressupostos de exações sobre idêntica base de riqueza não tem, portanto, nenhum inconveniente, porque inerente a qualquer sistema de receitas públicas, o que não seria necessário demonstrar.

4. Também para outros autores as contribuições, em nosso direito, estão fora do sistema tributário, mas as razões em que se fundam nem sempre têm procedência. Afirmou-se que a natureza não tributária da contribuição, por exemplo, que custeia o programa de integração social (art.165, V, da Constituição Federal) resulta de dois fatos: a) não ser o setor público, mas o setor privado, aí compreendidos os empregados, o beneficiário da respectiva receita; b) não ser pressuposto da con

tribuição uma atuação do Estado. Ora, a natureza da exação não é determinada pela destinação do produto do que se arrecada. Se, em princípio, o dinheiro público deve ter por destino o financiamento de atividades estatais, nada impede que a Constituição permita a instituição de exações, tributárias ou não, e autorize a entrega de sua receita a entidades não integradas no serviço do Estado, ou a sua aplicação em fins que não se ajustam ao exercício do poder público. A Constituição é soberana também em matéria de finanças públicas e reflete a política livremente adotada pelo constituinte, cuja liberdade se sobrepõe aos cânones e princípios de ordem financeira. Há Estados em que se arrecada um imposto eclesiástico, em tudo idêntico a qualquer tributo, e cuja receita se destina a corporações religiosas. A Constituição Federal da Suíça, de 1874, prevê a possibilidade de ser exigido imposto aos membros de uma comunidade religiosa, de modo que a maioria dos Cantões, com previsão normativa nas respectivas cartas ou na lei ordinária, cobra o imposto eclesiástico, cuja receita objetiva cobrir as necessidades financeiras da coletividade religiosa (Daniel Pache, Les Impôts Ecclésiastiques, Lausanne, 1981, pág. 18 e passim). A Constituição alemã de 1919, cujos artigos 136, 137, 138, 139 e 141, foram incorporados na vigente Lei Fundamental da República Federal da

Alemanha, também prevê (art.137, alínea VI) a instituição do imposto eclesiástico (Kirchensteuer), cobrado pelos Estados-membros.

5. A razão fundamental que tornou não tributárias as contribuições agora denominadas sociais é simplesmente a emenda do texto constitucional, de fácil interpretação. Não há como desenvolver argumentos de fundo doutrinário para explicar a nova espécie de exação. Basta a sã estrutura lógica do novo texto. O Supremo Tribunal Federal, em mais de uma decisão, cortou cerce as dúvidas que poderiam subsistir em face da definição legal de tributo, deixando claro que as contribuições sociais não têm natureza tributária e, por isso, não se submetem ao regime do Código Tributário Nacional (Acórdão de 7.6.1978, in Rev.Trim.de Jurisprudência, vol.87, p.271; Acórdão de 10.9.1985, Diário da Justiça da União, de 27.9.1985, p. 16.615).

§ 3

1. Os doutrinadores que entenderam nenhuma a mudança trazida pela Emenda nº 8, em matéria de contribuições (§ 2, 1), levantaram algumas objeções, para sustentar que, a despeito do novo texto, todas as contribuições previstas na

Constituição têm caráter tributário. O argumento que mais utilizam para negar o novo regime é o de que as agora chamadas contribuições sociais têm todos os elementos contidos no conceito de tributo, tal como este é definido pelo Código Tributário (art.39) e adotado pela doutrina. Também são prestações pecuniárias compulsórias instituídas por lei e constituem, por isso, espécies do gênero. A objeção evidentemente não se justifica. Se o tributo pode ser gênero em relação ao imposto, à taxa e às contribuições, também é espécie em relação às exações do Estado, que podem ser tributárias ou não. Quem decide de sua natureza não é o legislador, nem o doutrinador ou intérprete. É o constituinte. A ele é que cabe distinguir, se assim prevê o seu projeto político, entre tributos e exações não tributárias, não importando se a opinião dominante na doutrina defende fórmulas que não convêm ao seu projeto. A decisão é de ordem política, transcende o âmbito do jurídico. As formulações doutrinárias dos juristas ou financistas se tomam como simples recomendações, não vinculam o poder constituinte, como é óbvio. Se preexiste definição legal de tributo que abranja no conceito uma nova categoria, é óbvio também que a norma constitucional se sobrepõe à definição da lei complementar, impedindo se lhe aplique o regime previsto para as figuras definidas.

2. Objeta-se também que a liberação da rígida disciplina dos tributos pode causar, além da bitributação que decorre da coexistência de exações fundadas em pressupostos e bases idênticos, insegurança para o contribuinte, resultante da falta de previsibilidade do ônus de eventuais e surpreendentes contribuições novas, visto que a sua criação, sujeita apenas ao princípio geral da legalidade (Const., art.153, § 2º), não se submete ao princípio da anterioridade, com que se pretende proteger o contribuinte contra a exigência de novos tributos ou o aumento de tributos já existentes, para não comprometer a boa disposição dos seus negócios, já ordenados de acordo com a tributação que conhece. O princípio constitucional da anterioridade, agora inaplicável às contribuições sociais, é sucedâneo, como se sabe, de outro, o que condicionava a cobrança dos tributos, em cada exercício, à prévia autorização orçamentária, princípio que o legislador brasileiro poucas vezes respeitou, a ponto de a sua inobservância ter de ser justificada pelos tribunais, que construíram, assim, o princípio em reiterada jurisprudência (Súmulas 66 e 318, do Supremo Tribunal Federal), fonte do que está hoje inscrito no art. 153, § 29, da Constituição. O princípio da previsão orçamentária, repudiado pelos tribunais, e o sucedâneo princípio da anterioridade constituem

na verdade um anacronismo, justificável nas monarquias, mas controle desnecessário nos Estados modernos, pois que não é o orçamento, nem o prévio conhecimento da nova lei tributária que devem justificar a exigência de novas prestações, mas a lei mesma como expressão da vontade dos próprios contribuintes. Como a imposição de novos ônus é dita pela necessidade de suprir o Estado, correspondentemente de mais recursos para financiamento de novos serviços e atividades em benefício dos que pagam, fica certo que as prestações novas não serão exigidas, quando ocorrer a necessidade desse financiamento, não fazendo diferença nenhuma que essa necessidade tenha sido, ou não, prevista um ano antes, ou um mês ou dois meses antes, ou não tenha sido prevista em nenhum tempo, pois o que importa é que os pagantes, destinatários do novo serviço, dele se beneficiem, às suas próprias expensas, no momento exato em que dele necessitem. O princípio da anterioridade tem sofrido, nos poucos países que o adotam, tais e tantas derrogações, que o transformaram em puro formalismo, acadêmico e inoperante, exacerbado hoje pela tendência que se generaliza, nos Estados, de vincular a receita de tributos aos planos e serviços que motivam a sua instituição, tendência que contraria outro princípio, o da não-afetação da receita, acolhido em nosso direito positivo (Const., art.62, § 2º).

3. Se as contribuições sociais não são tributos, evidente que escapam à disciplina do Código Tributário. Não se lhes aplicam as regras sobre imunidade, que se referem apenas a tributos; as regras sobre pagamento indevido e todas as normas de caráter geral, não reproduzidas na legislação ordinária que instituir ou tiver instituído tais contribuições, entre elas as que dispõem sobre prescrição das pretensões do sujeito ativo, as que estabelecem privilégios e garantias do crédito tributário. Aplicam-se-lhes, por outro lado, as normas sobre o fato gerador (art.114 e seg. do Cód.), por isso que não privativas do direito tributário. A teoria da hipótese de incidência (Tatbestand) da lei sobre fatos (Sachverhalte), tornando-os jurídicos e produzindo, assim, as consequências previstas na mesma lei, é comum a todo o direito. As contribuições sociais, como prestações pecuniárias compulsórias, também nascem da ocorrência de fatos economicamente relevantes e compõem obrigações ex facto, à semelhança das obrigações tributárias. Se não é o mesmo o regime das duas espécies de contribuições, então cabe fazer duas indagações: a) se a enumeração das contribuições sociais do item X do art.43 da Constituição é exaustiva, sobretudo em face de suas remissões, constituindo, assim, um numerus clausus, ou se pode o legislador ordinário criar outras con-

tribuições não expressamente referidas no texto constitucional; b) se as duas espécies diferem ontologicamente entre si, que critério se há de adotar para identificá-las.

4. A primeira questão tem resposta negativa na sua primeira parte, pois a enumeração não pode ser taxativa, não obstante as remissões. As contribuições visam sempre ao financiamento de atividades ou serviços executados diretamente pelo Estado ou, mais freqüentemente, por entidades a que a lei destina a respectiva receita. Se o legislador ordinário pode criar tantos novos serviços quantos entender conveniente, bastando apenas atentar para o fim econômico embutido no seu projeto político, pois que a norma matriz não impõe limites, não pode haver dúvida de que o fim social de um seu projeto justificará sempre a instituição de novas contribuições sociais. Dir-se-ia que as novas exações careceriam de base ou previsão constitucional, não bastando a instituição do serviço custeado pela sua receita para justificar a sua imposição. Ora, a criação de serviço novo decorre sempre de uma decisão política, que não pode submeter-se ao exame da sua conveniência ou oportunidade, se para cobrar a nova exação se observou o princípio maior da legalidade.

5. O critério que se adota entre nós para a classificação jurídica dos tributos, inspirado na doutrina italiana, é o fixado no Código Tributário Nacional, que toma por base o fato gerador do tributo, cuja natureza jurídica específica - prescreve o Código, art.4º - é determinada pelo pressuposto da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-lo a denominação que lhe tenha dado o legislador e a destinação legal do produto da sua arrecadação. Em outras palavras: a classificação de um tributo como imposto, taxa, contribuição de melhoria ou contribuição, é orientada pelo pressuposto da respectiva obrigação. Será imposto, se o seu fato gerador for uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art.16 do Código). O tributo será taxa, se o seu fato gerador consistir no exercício do poder de polícia ou na utilização de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art.77). Será contribuição de melhoria, se o seu fato gerador for o benefício que um imóvel tenha recebido em decorrência da realização de uma obra pública (Emenda Constitucional nº 23, de 01.12.1983). O Código não conceituou o fato gerador das contribuições tributárias que, no entanto, já eram copiosas na legislação ordinária ao tempo da sua promulgação.

6. Com apoio no critério fixado pelo Código, certo setor da nossa doutrina veio a classificar os tributos em não-vinculados e vinculados, conforme o respectivo fato gerador consista numa situação do contribuinte, independente de qualquer atividade do Estado, ou consista numa atuação estatal. Os autores que defendem essa classificação, entre eles Rubens Gomes de Sousa (Revista de Direito Público, 17:309), incluem os impostos entre os tributos não vinculados, e classificam como vinculados a taxa, a contribuição de melhoria e as contribuições. Essa doutrina permite classificar o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. O imposto é tributo não-vinculado, porque seu fato gerador não guarda nenhuma relação com qualquer atividade do Estado. A obrigação de pagá-lo surge com a ocorrência de um fato imputável ao contribuinte, subsumível na hipótese prevista na lei. A obrigação de pagar a taxa ou a contribuição de melhoria nasce em razão, no primeiro caso, da prestação de um serviço do Estado, e, no segundo, em decorrência da realização de obra pública que beneficie o imóvel do contribuinte. Nessa classificação dicotômica dos tributos em não-vinculados e vinculados não há, no entanto, lugar para as contribuições. O fato gerador da obrigação de pagá-las não consiste numa atuação, direta ou indireta, do Estado ou de entidade que faz as suas

vezes; consiste num fato imputável ao contribuinte, desvinculado de qualquer atividade estatal, embora a receita das contribuições se destine a financiar a atividade que tenha motivado a sua instituição.

7. Essa afirmação impõe se faça uma análise menos superficial das contribuições, quer tributárias (Const., art.21, § 2º, inc.I), quer sociais (Const., art.43, X), no que respeita aos pressupostos das respectivas obrigações. As contribuições tributárias, como se sabe, podem objetivar três diferentes propósitos, consoante se vê na regra redigida de acordo com as Emendas nº 1, de 1969, e nº 8, de 1977: a) intervenção no domínio econômico (art.163, parágrafo único, da Const.); b) custeio da previdência social; c) interesse de categorias profissionais. Ressalta logo da leitura do texto que a nova regra constitucional tornou clara a vinculação das contribuições com o fim para a qual são instituídas. Não basta apenas o fato gerador das respectivas obrigações para identificá-las, distinguindo-as dos impostos. Como as contribuições e os impostos têm como fato gerador uma situação do contribuinte, independente de qualquer atuação do Estado, pode dizer-se que essas duas espécies de tributos se identificam geneticamente, mas se distinguem conceitualmente quanto à

destinação legal da respectiva receita. Enquanto os impostos visam aos financiamentos dos encargos gerais do Estado (segurança, educação, saúde, investimentos, etc.), as contribuições objetivam o custeio de uma atividade estatal específica, relacionada ou não com o contribuinte. Adquire, portanto, relevância para a conceituação das contribuições o objetivo que inspira a sua instituição. Não importa se a sua receita integra este ou aquele fundo contábil, se figura ou não no orçamento. O que releva é que o Estado exerça o serviço ou a atividade custeados pela contribuição, cuja legitimidade fica, assim, condicionada à realização do objetivo por ela financiado. Se o Estado instituisse contribuição para intervir, verbi gratia, na indústria eletrônica e não instalasse nenhum órgão ou serviço para promover a intervenção, a cobrança do tributo perderia a sua constitucionalidade (Wolfgang Richter, Zur Verfassungsmässigkeit von Sonderabgaben, Bade-Bade, 1977, pág.73).

8. O que caracteriza hoje a contribuição é a vinculação com o motivo da sua criação. Antes da Constituição de 1967 (art.163, parágrafo único, na redação emendada), as contribuições eram em nosso direito impostos com destinação especial. Embora a legislação não as definisse dessa maneira e lhes desse, aliás, diferentes denomi

nações, entre as quais taxa de melhoramento dos portos, adicional ao frete para a renovação da marinha mercante, cotas de previdência social, etc., a conceituação delas como impostos de fim (imposta di scopo, dos italianos; Zwecksteuer, dos alemães) era facilmente identificável, em função não do seu fato gerador, mas da vinculação da sua receita. O Supremo Tribunal Federal fez essa identificação por mais de uma vez (Rev. Trim Jurisprudência, 46: 641; Rev. Dir. Administrativo, 107:97; Rev. Direito Adm., 96:50). Não eram taxas, nem impostos, mas impostos com destinação especial caracterizados pela vinculação de sua receita com determinado fim. Trata-se de conceito antigo corrente na Ciência das Finanças, que os Estados modernos utilizam na instituição de tais ônus setoriais, nem sempre incluídos na competência tributária, definida nas Constituições, sobretudo federais, deixando presumir uma competência implícita como acontecia no Brasil, antes da Constituição de 1967, emendada em 1969, e como ocorre ainda hoje na Alemanha Ocidental, cuja Lei Fundamental dá à Federação competência tributária não escrita para a cobrança de tributos da espécie (Wolfgang Richter, Zur Verfassungsmässigkeit, op.cit., pág.76). A Constituição brasileira de 1969 e 1977 consagrou em norma expressa a competência federal para criar as contribuições, nome genérico com que se exprime o con

ceito de imposto com destinação especial, sem condicionamento (voraussetzungslos), mas com vinculação a um objetivo (Zweckbindung) e fato gerador imputável ao contribuinte. Observe-se que a doutrina alemã distingue duas espécies de tributos de escopo (Zwecksteuer). Uma se destina ao financiamento de determinada atividade, como é o caso das contribuições do nosso direito. A outra espécie visa a um efeito, de natureza social ou econômica, sem levar em consideração o volume da respectiva receita. Outras vezes o objetivo é de natureza política, como é o caso do imposto sobre jovens (Jungegesellensteuer), que visa ao aumento da população, fim de política demográfica (Günter Schmölders, Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, Munique, 1981, p.1680). O direito brasileiro conhece contribuição apenas da primeira espécie.

9. Antes de analisar os pressupostos das contribuições do nosso direito, cabe uma anotação sobre o nome adotado pelo constituinte brasileiro para designar essa bem definida categoria. Para exprimir a idéia complexa de imposto com destinação especial, não dispunha, como ainda não dispõe, a linguagem técnica do nosso direito de vocábulo adequado e unívoco, fato que autorizou o legislador da reforma a utilizar expressão antiga

que sempre traduziu a noção de imposto. De fato, a palavra contribuição, nesse sentido, tem longa tradição no direito português. Manoel Fernandes Thomaz menciona antigas contribuições: a contribuição criada para a jornada d'El-Rei pela Provisão de 13 de dezembro de 1612; a contribuição destinada a compor o dote da rainha da Grã-Bretanha, instituída pelo Alvará de 12 de julho de 1666 (Repertório Geral das Leis Extravagantes do Reino de Portugal, Coimbra, 1815, tomo I, s.v. contribuição). O processualista Joaquim José Caetano Pereira e Sousa, no seu Esboço de um Dicionário Jurídico, Lisboa, 1827, tomo I, verbete contribuição, ensinava: "Em matéria de finanças, esta palavra se entende todo o gênero de imposição. E enumerava as contribuições decretadas pelo Rei: contribuição sobre a carne e o vinho, criada pela Carta Régia de 29 de novembro de 1674; a contribuição do tabaco, instituída pela Provisão de 13 de novembro de 1680; a contribuição para o casamento de D. Isabel, estabelecida pela Provisão de 15 de março de 1681; contribuição para a construção das estradas do Alto Douro, criada pelo Alvará de 23 de março de 1802, e outras. Como sinônima de imposto sobre rendas, a palavra contribuição foi utilizada pelo Alvará de 9 de maio de 1654 (Coleção de Legislação Fiscal, Coimbra, 1878, p.251). Foram criadas em Portugal no século passado as contribuições

predial, pelo Decreto de 31 de dezembro de 1852, industrial, pela Lei de 30 de julho de 1860, e de registro, pelo Decreto de 19 de abril de 1832. No atual sistema tributário português há uma contribuição predial (imposto de renda sobre aluguéis) e contribuição industrial (imposto de renda sobre o lucro de indústrias) (Assis Tavares, Curso de Fidelity da Empresa, Lisboa, 1982, p.287).

10. No Brasil Império usou-se também contribuição como sinônimo de imposto. Na Constituição imperial de 1824 lê-se: "Art.15. É da atribuição da assembléia geral: ...X - fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta". E mais adiante: "Art.171. Todas as contribuições diretas... serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral". Na Lei nº 70, de 22 de outubro de 1836, que fixou o orçamento para 1837-1838, estabeleceu uma contribuição sobre o couro para consumo (art.8), nº 1). Na mesma lei orçamentária vem consignada também uma contribuição para o montepio (art.14, item 22), que se consignou nos orçamentos posteriores, até 1853. Em 1843, a Lei nº 317, de 21 de outubro, criou a contribuição extraordinária incidente sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos. Foi a primeira lei brasileira sobre imposto de renda. Também no Direito espanhol, contribución, que tem a mesma ori

gem latina, vale como imposto. Na Constituição de Cádiz, de 1813, ocorre a palavra com esse sentido no art.131, em que se outorgava às Cortes a faculdade de estabelecer contribuciones directas ou indirectas. Assim também na Constituição monárquica de 1876 (art.30). Antes da reforma tributária o imposto de renda na Espanha se chamava contribución general sobre la renta. Ainda hoje há naquele país impostos com os nomes de contribución territorial rústica y pecuaria e contribución territorial urbana.

11. Entre os franceses, em período antigo, contribution teve uma conotação de voluntariedade no pagamento, antes de adquirir perfeita sinonímia com impôt. Mirabeau distinguia entre uma coisa e outra. Para ele o imposto era natural, enquanto a contribuição era casual e voluntária, diferindo um do outro pela essência e pelos efeitos (Théorie de l'Impôt, Haia, 1776 (reimpressão de 1972, Aalen), p.67-68). Os revolucionários franceses repudiaram o termo imposto (impôt), que substituíram por contribution e justificaram: "l'Impôt est le terme chéri du despotisme; tandis que celui de contribution appartient à une société libre". DuPont de Nemours recomendava, em 1790, que fosse banido do vocabulário jurídico o termo imposto, que traduz a idéia de uma autoridade superior à

própria nação (René Stourm, Systemes Généraux d'Impôts, Paris, 1912, 3a.ed., p.23, nota). Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, da Constituição Francesa de 1791, fala-se em contribuição comum (item 13 do art.19). E no título primeiro, item 2, da Constituição, já se emprega contributions como impôts: "Todas as contribuições serão partilhadas entre todos os cidadãos de modo igual em proporção com as suas faculdades". Daí por diante a sinonímia se manteve, e os financistas dividiam os impostos em contribuições diretas e indiretas (Louis Chauveau, Traité des Impôts, Paris, 1883, p.43, 79, 84, 94, 109, 185). No mesmo sentido, Paul Leroy-Beaulieu, Traité de Science de la Finance, Paris, 1899, tomo I, p.116. Gaston Jêze confirma a sinonímia: "En France, notamment le législateur emploie comme synonymes les mots: impôts, taxes, contributions, redevances, cotisations, etc." (Cours Élémentaire de Science des Finances, Paris, 1912, p.609). O Código Geral dos Impostos (Code Général des Impôts), ed.de 1977, Paris, Dalloz, emprega a expressão contribuições in diretas para designar certos impostos (título III). O imposto do selo e de registro são denominados correntemente como contribuições indiretas (cf. Claude Gambier, Les Impôts en France, Paris, 1983, p.329). Essa sinonímia já fora objeto de observação de Edwin R.A.Seligman: "In France contribution

is even today commonly used as synonymous with tax" (Essays in Taxation, Nova Iorque, 1969 (reimp.), p.5).

12. Fora do mundo latino, a mesma palavra, adaptada, adquiriu também o significado de imposto, depois de haver traduzido a noção de cooperação financeira, não coagida. Karl Riess, nos subsídios que ofereceu para a história dos tributos das cidades bávaras, especialmente das cidades ao Norte da Bavária antes do ano 1800, menciona uma Kontribution de guerra cobrada em Coburg no século XV. No mesmo período se cobrou na cidade de Weiden uma Kontribution urbana. Na cidade de Nuremberga cobrou-se também städtische Kontribution no ano de 1762 (Zur Geschichte der Abgaben in bayerischen, vornehmlich nordbayerischen Städten vor 1800, Munique, 1957, p.87, 101 e 117). O cameralista Johann Heinrich Gottlob von Justi, no século XVIII, ensinava: "Costuma-se chamar de preferência, por assim dizer, contribuições (Kontributionen) aos impostos incidentes sobre bens imóveis" (System des Finanzwesens, Halle, 1766 (reimpressão de 1969, Aalen), p.407). Von Justi observava ainda que a palavra Kontribution tinha também o significado de auxílio, equivalendo à expressão Beitrag, oferecido especialmente pelos súditos para custeio do Estado (op.cit., p.429).

13. A obrigação de pagar contribuições tributárias (Const., art.21, § 2º, inc.I) pode resultar da ocorrência dos mais diferentes fatos, imputáveis somente ao contribuinte. Como exemplos de contribuição intervencionística, pode citar-se a contribuição criada para o desenvolvimento do cinema nacional, hoje regida pelo Decreto-lei nº 1900, de 21.12.1981. Sujeitos passivos do tributo são os produtores, distribuidores e importadores de filmes para exibição em cinemas. Cobra-se um valor fixo por título de filme, calculado em função da duração, valor que se corrige anualmente. Fato gerador da obrigação ocorre na fabricação do filme nacional, na distribuição de filmes e na sua importação. É, portanto, um tributo sobre a industrialização, sobre o comércio ou locação, e sobre a importação de filmes. São fatos inteiramente independentes de qualquer atuação do Estado. Outra contribuição para intervir no domínio econômico é a que se cobra sobre a saída do açúcar e do álcool das usinas produtoras, criada há muito tempo, mas disciplinada atualmente pelo Decreto-lei nº 1952, de 15.7.1982. Fato gerador desse tributo é a saída do estabelecimento industrial. É um verdadeiro tributo sobre o consumo. Para atender à parte que lhe cabe no custeio dos encargos da previdência social, cobra também a União várias contribuições, cujo pressuposto não guarda

nenhuma relação com o serviço custeado. Cobra, entre outras, uma contribuição de 3% sobre o movimento global de apostas verificado em cada reunião hípica (art.132, inciso III, da Consolidação das Leis da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 89.312, de 23.1.1984). Trata-se de tributo sobre aposta de corrida de cavalos, que tem como fato gerador o ato de apostar. Outro exemplo está no art.131, inciso III, da mesma Consolidação. Nesse dispositivo, que tem raízes na Lei nº 6.950, de 1981, se estabelece uma contribuição de 20% sobre o preço de venda no varejo de bens que, por ato do Poder Executivo, sejam considerados supérfluos. O fato gerador dessa contribuição será idêntico ao fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias. A diferença entre ambos é que o tributo estadual é um imposto, e o tributo da União será uma contribuição, não ocorrendo, portanto, violação do disposto no art.18, § 5º, e no art.21, § 1º, da Constituição, que se referem a impostos, não a contribuições. Impugnável no dispositivo consolidado é a delegação da lei ao poder executivo da função de julgar arbitrariamente o que é e o que não é bem supérfluo. E tem-se, finalmente, de examinar o pressuposto de contribuição cobrada no interesse de categoria profissional. Seja exemplo a contribuição que o advogado deve pagar anualmente à Ordem dos Advogados. À primeira vista, parece

tratar-se de tributo vinculado, no sentido da doutrina adotada por Rubens Gomes de Sousa, porque a anuidade paga pelo advogado se destinaria a remunerar um serviço prestado, qual seja o de inscrevê-lo no quadro da Ordem e representá-lo na defesa de suas prerrogativas profissionais, além de fiscalizar o exercício da profissão. Essa visão do tributo, que existe em outros países, levou um tributarista espanhol a classificar como taxa essa contribuição (Fernando Sainz de Bujanda, "Estructura jurídica del sistema tributario", in Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, XI, p.84-85 (1961)). Na verdade, a contribuição se destina não a remunerar um serviço específico, mas a financiar os encargos da entidade. O bacharel ou doutor em direito que queira exercer a profissão de advogado tem necessidade legal de inscrever-se na Ordem (art.48, II, da Lei nº 4.215, de 27.4.1963). A inscrição constitui condição legal para o exercício da profissão (art.56), é a sua habitação. Os atos praticados pelo bacharel em direito não inscrito são nulos (art.65, § 1º). Depois de inscrito, isto é, habilitado, o advogado passa a dever anualmente uma contribuição, não pelo fato de sua inscrição, que não ocorre anualmente, mas pelo exercício, presumido ou real, da profissão de advogado. O fato que gera, portanto, a obrigação de pagar é o exercício profissional, depois de

habilitado o contribuinte. Também nesta espécie de contribuição, como se vê, a obrigação de pagar decorre de fato imputável ao contribuinte.

14. Descaracterizadas embora como tributos, as contribuições sociais também têm seus pressupostos desvinculados da atuação do Estado. A sua receita, sim, está vinculada aos fins que justificaram a sua criação, não os fatos geradores das respectivas obrigações. A contribuição de previdência social devida pelo empregado (Const., art. 165, XVI) decorre do fato da percepção de salário, que pressupõe uma relação de emprego e a automática estipulação do seguro social. A contribuição do empregador (Const., art. 165, XVI) tem como pressuposto a despesa do salário de todos os seus empregados. Não há, nessas duas hipóteses, qualquer relação entre perceber salário e pagar salários, de um lado, e prestar assistência médica, pagar aposentadorias e pensões, como faz, de outro lado, a entidade destinatária da receita. Tampouco a contribuição social chamada salário-família (Const., art. 165, II) se liga a uma atuação estatal. O que gera a obrigação de pagá-lo é o fato de o empregador manter na empresa empregado que tenha filho menor até catorze anos de idade ou inválido de qualquer idade (Art. 41, da Consolidação das Leis da Previdência Social, Decreto nº 89.312, de 23.1.

1984). Assim também ocorre com os fatos que geram a obrigação de pagar a contribuição social destinada a financiar o fundo de garantia do tempo de serviço (Const., art.165, V).

§ 4

1. A desnaturaçãõ como tributo de certas contribuições, das hoje denominadas contri
buições sociais (Const., art.43, X), coloca o sis
tema jurídicõ brasileiro em posiçãõ singular. Se
é certo que o Brasil também aplica, como os outros
Estados, recursos não derivados dos impostos gerais,
recorrendo igualmente a fontes bem identificadas
em determinados grupos ou setores da populaçãõ,
procedeu a uma radical mudançã com a reforma cons
titucional de 1977, liberando o legislador do ex
cessivo rigor da nossa disciplina jurídicã dos tri
butos e criando facilidade para o financiamento
dos objetivos sociais e econômicõs do Poder Públi
co, cada vez mais amplos. Um dos redatores da pro
posta para a Emenda Const. nº 8, de 1977, Inocên
cio Mártires Coelho, explicitou, em artigo divul
gado anos depois, o intuito da reforma, que, de
resto, transpareceu com muita evidênciã na simples
leitura do texto ("Natureza jurídicã da contribui
çãõ previdenciãria", in Revista de Direito Tribu
tãrio, 15/16: 88-95, 1981). Jã antes da Emenda,

em parecer emitido como consultor jurídico do Ministério da Previdência e Assistência Social, o mesmo jurista defendia o caráter não tributário das contribuições do seguro social (Diário Oficial da União, seção I, de 15.3.1976). A orientação política do reformador brasileiro consagrou, assim, em texto normativo, tese sustentada por muitos financistas, para quem essas contribuições não são tributos. Lionello R. Levi Sandri, que em trabalho anterior (Istituzioni di legislazione sociale, Milão, 1958, p.168) defendia a tese tributarista, mudou sua posição, passando a considerar a contribuição previdenciária como prêmio de seguro (Enciclopedia del Diritto, Milão, 1962, vol.X, p. 268, s.v. contributi previdenziali). No mesmo sentido, Ranaldi, arrolado por Efrên Borrajo Dacruz entre os autores que igualmente negam o caráter de tributo a essas contribuições ("El contenido de la relación jurídica de seguro social", na Revista de Derecho Mercantil, 1966, vol.77, p.57-114). Há os que as consideram simplesmente como salário, como Alfonso Olea (p.77); outros as tornam como salário diferido, como Litala, Sarocco (p.78). A Santoro-Passarelli e Cannella também lhes parecem salário atual (p.78). A maioria dos que se ocuparam do tema atribui natureza tributária às contribuições, embora se possa defender, com vantagem, a sua natureza de prêmio de seguro, de contratação

obrigatória, como sucede com os contratos coatos, a exemplo do seguro de automóveis e outros, a que Karl Larenz chama contratos de conteúdo normatizado (Lehrbuch des Schuldrechts, Munique, 1979, 12ª ed., tomo I, p.47). Gaston Jêze, no início do século, entendia que a contribuição devida pelo empregado era uma taxa; a devida pelo empregador era um imposto (Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française, Paris, 1912, 5a.ed., p.509, nota 1), lição antiga que é hoje repetida por muitos. Nos Estados Unidos, o fundo do social security é alimentado por um imposto sobre o salário (rendimento), devido pelo empregado, e por um imposto sobre a folha de pagamento (despesa) como informa Langdon Day (Taxation in the United States, Chicago, 1963, p.62) e William J. Shultz e C. Lowell Harris (American Public Finance, Nova Iorque, 1954, 6a.ed., p.320). Também os ingleses (Neil D. Booth, Social Security Contributions, Londres, 1982, p.4; Ursula k. Hicks, Finanças Públicas, trad.port., Rio de Janeiro, 1961, p.259) e os canadenses (Robin W. Broadway e Harry M. Kitchen, Canadian Tax Policy, Toronto, 1984, p.297) tomam as contribuições como imposto puro e simples.

2. Podem os Estados, como é óbvio, adotar, em matéria de finanças públicas, o regime

jurídico que melhor atenda à sua política econômica e social. Daí porque varia em função dessa política a disciplina do financiamento dos serviços e atividades sociais. O salário-família, por exemplo, no Brasil é hoje uma contribuição social, que o empregador paga diretamente ao empregado como adicional do seu salário. A não ser por meio de um raciocínio bem artificioso, seria muito difícil antes da reforma caracterizar o salário-família como tributo. Decorre de uma imposição da lei, mas não chegava a constituir uma relação tributária. Se tributo fosse, então também o seriam a parcela em dinheiro que o empregado recebe do empregador por ocasião do gozo de suas férias, a indenização paga ao empregado não optante pelo fundo de garantia, o aviso-prévio, quando pago em dinheiro. Em Portugal, o salário-família tem caráter tributário, constituindo-se de montante equivalente a vinte e cinco por cento do salário normal, quando, em razão da prestação do trabalho extraordinário, for devido um aumento do salário normal (Assis Tavares, Curso, op.cit., p.446). Na Itália, discute-se sobre se o salário-família (assegno familiare) é forma de previdência ou integração salarial, inclinando-se a doutrina pela sua conceituação como imposto especial (Giovanni Ingrosso, Contributi nel sistema tributario italiano, Nápoles, 1964, p. 328). Na Alemanha Ocidental, o salário-família

(Kindergeld) foi financiado até 1964 por uma contribuição paga pelos empregadores e autônomos, passando a ser custeado, a partir dessa data, por recursos do orçamento federal (Christian Flämig, Handwörterbuch des Steuerrechts, op.cit., p. 860; Georg Strickrodt, ibidem, p.1070).

3. Uma comparação, mesmo superficial, entre os sistemas de alguns países mostra com nitidez a diversidade de regimes jurídicos que disciplinam o financiamento de atividades sociais e intervencionistas do Estado de hoje. O direito espanhol, que muito deve ao direito francês e italiano, distingue entre contribuciones especiales e exacciones parafiscales. As primeiras são tributos cujo fato gerador consiste num benefício ou aumento de valor de bens do sujeito passivo, em decorrência da execução de obras públicas. Nesse conceito se inclui basicamente a contribuição de melhoria, sendo admitidas pela doutrina só excepcionalmente outras contribuições especiais, como é o caso da contribuição cobrada para o custeio do serviço de extinção de incêndio (Manuela Vega Herro, Las Contribuciones Especiales, Madri, 1975, p. 29; Miguel Alfonso Llamas Labella, Las Contribuciones Especiales, Bolonha, 1973, p.71 e 205; Matías Cortés Domínguez, Ordenamiento Tributario Español, Madri, 1968, p.241-242). Como observa La-

bella, Las Contribuciones, op.cit.ibi., a contribuição destinada ao custeio do serviço de combate ao incêndio tem como fato gerador a cobrança do prêmio de seguro no ano anterior pelas empresas seguradoras, o que a transforma num tributo sobre a operação mercantil. De fato, as contribuições especiais espanholas estão definidas em lei e não podem ter fatos geradores que não sejam os descritos na definição. A Ley General Tributaria, art.26, I, b, assim define esses tributos: "Contribuições especiais são os tributos cujo fato gerador consiste na obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou de um aumento de valor de seus bens, como consequência da realização de obras públicas, ou do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos." Com declarada imitação do direito francês, o direito espanhol reservou a denominação de exacciones parafiscales para conceituar as categorias que correspondem às nossas contribuições tributárias e sociais. Também essas exações estão definidas em lei: "Consideram-se exações parafiscais os direitos, tarifas, honorários e demais percepções exigíveis pela administração do Estado e pelos organismos e pessoas mencionadas no parágrafo anterior que não figurem nos orçamentos gerais do Estado nem lhes são aplicáveis, no todo ou em parte, as normas que regulam os impostos da Fazenda Pública e que se impõem para cobrir necessidades e-

conômicas, sanitárias, profissionais ou de outra natureza." (Ley de 26 de dezembro de 1958, transcrito por Alberto Oliart, "Tasas y Exacciones Parafiscales", in Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol.XI, 1961, parte I, p.671).

4. As exações parafiscais do direito espanhol correspondem às duas espécies de contribuições do atual direito brasileiro: tributárias e sociais. O direito espanhol considera-as como tributos, mas lhes dispensa tratamento diferenciado. A essas exações não se lhes aplicam todas as regras que disciplinam os impostos, como de clara a própria lei. Escapam, como diz Luís Mateo Rodríguez (La Tributación Parafiscal, León, 1978, p.44), aos princípios gerais da tributação aceitos pelo ordenamento jurídico, como a reserva da lei, o caráter orçamentário, a não-afetação, a gestão pelos órgãos próprios da administração financeira, etc. A parafiscalidade de Espanha tomou por modelo, como se disse, o direito francês e também na França ela se rege por princípios que não são os mesmos dos impostos. No conhecido parecer do Conselho de Estado, de 11.5.1954, se afirma que essas exações são obrigatórias, têm determinada destinação, são instituídas pela autoridade, em geral com um objetivo econômico, profissional e social e échappant en totalité ou en partir aux

règles de la législation budgétaire et fiscale en ce que concerne les conditions de création de la recette, de détermination de son assiette et son taux, de la procédure de recouvrement ou de contrôle de son emploi (cf. Luíz Mateo Rodríguez, La Tributación, op.cit., p.44, nota 68; Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, 3a.ed., 1974, p.283, nota 1). Sem imitar o modelo francês, o constituinte da reforma de 1977, ao criar contribuições não tributárias (Const., art.43, X), adotou diretrizes que muito se assemelham ao que ocorre em França e Espanha.

5. O direito italiano conhece, além do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria, outros tributos, a que a lei, a jurisprudência e a doutrina nem sempre dão denominação inequívoca. Há os chamados tributos especiais e os impostos especiais, estes denominados também contributi, nomes todos que servem às vezes para traduzir a noção de contribuição, outras vezes para dar a idéia de taxa e, ainda, para exprimir o conceito de imposto. Giannini define o tributo especial como o que tem seu fundamento jurídico numa particular vantagem do contribuinte ou numa maior despesa da entidade pública por ele provocada, de modo que, não ocorrendo a vantagem ou a maior despesa, deixa

de ocorrer o débito tributário, sendo a sua medida proporcional à vantagem ou à despesa (Istituzioni di Diritto Tributario, Milão, 9a.ed., 1968, p.59). O que caracteriza, portanto, o tributo especial é a atuação do Estado como fonte produtora da vantagem obtida pelo seu sujeito passivo. Benvenuto Griziotti também vincula o chamado tributo especial ao benefício recebido pelo contribuinte e dá como exemplo a abertura de uma via pública, que beneficiará as edificações ribeirinhas. No conceito de tributo especial enquadra-se bem a contribuição de melhoria. Entretanto, Griziotti, no mesmo trabalho (Primi Elementi di Scienza delle Finanze, Milão, 1955, p.69), exemplifica também o tributo especial como o tributo que o Estado cobra pela concessão (licença) para a abertura de uma farmácia. O proprietário desse estabelecimento recebe uma vantagem no fato de que a abertura dele impedirá a concorrência de outras farmácias que não serão abertas na mesma área. É evidente que o exemplo de Griziotti perturba a compreensão do conceito. Francesco Forte, reproduzindo a mesma noção por assim dizer peninsular do tributo especial, observa que uma das características essenciais dele é que o seu montante seja equivalente ao serviço prestado pela entidade pública ("Teoria dei tributi speciali", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1953, vol.XII, p.351).

6. Os impostos especiais são propriamente impostos, como adverte Giannini (Istituzioni, op.cit., p.58-59). Não guardam nenhuma relação com qualquer vantagem ou benefício para o contribuinte, nem tampouco com a atividade estatal. A atividade administrativa custeada pela respectiva receita é apenas o motivo da tributação, não o seu fundamento jurídico, que está no pressuposto da obrigação tributária (p.77). Tais impostos, cuja receita tem destinação particular, se caracterizam por isso como tributos de escopo (Zwecksteuern) e correspondem às contribuições tributárias do direito brasileiro (Const., art.21, § 2º, inc. I). Não há na doutrina italiana uniformidade no tratamento de tais tributos. Gaetano Zingali (Novissimo Digesto Italiano, Turim, 1959, vol.IV, s.v. contributi) classifica os tributos em contributo (contribuição), imposta e tassa, considerando como causa genérica da contribuição o benefício que resulta da atividade do Estado, e enumera as contribuições destinadas ao custeio do serviço de esgoto, de saneamento, uso de estrada, manutenção de estradas, contribuições para as entidades que promovem planos de desenvolvimento do arroz, dos hidrocarburentes, da celulose, do papel e outras. Há nessa classificação uma óbvia confusão de conceitos. Giovanni Ingrosso, que dedicou ao tema extensa monografia, define a contribuição (contribu

to) como a prestação pecuniária compulsória, imposta em relação ao benefício individual, exclusivo e dividido, que determinado sujeito tenha ocasionalmente de alcançar de uma atividade administrativa, individual ou delimitada, e de despesa, realizadas para satisfazer um interesse geral (Contributi nel sistema tributario italiano, Nápoles, 1964, p-349). Nesse conceito engloba Ingresso tributos que são diferentemente conceituados por outros autores. Além da contribuição de melhoria, que bem se enquadra no conceito, alinha a contribuição para a manutenção do serviço de esgoto, para o saneamento, contribuição sobre a navegação de lanchas em águas públicas, contribuição para a remoção do lixo (admite Ingresso ser também preço público, p.246), contribuições a entidades profissionais, contribuições previdenciárias e várias outras, que podem conceituar-se, como reconhece o monografista, ou como imposto ou como taxa. Às contribuições de previdência, na Itália, alguns autores negam o caráter de contributi, no sentido da definição de Ingresso, por isso que o beneficiário da previdência nem sempre é o contribuinte, como ocorre com o empregador (G. Cannella, Corso di diritto della previdenza sociale, Milão, 1959, p.527; Alfonso Luciani, Saggio sulla contribuzione previdenziale, Pádua, 1977, p.162). Em trabalho posterior, Ingresso modificou a sua definição, mas

neia nem sempre cabem os inúmeros tributos criados pelo legislador italiano (Lineamenti dei tributi statali nell' ordinamento positivo, Nápoles, 1971, p.23).

7. Além das três espécies tradicionais, de tributo, que são o imposto (Steuer), a taxa (Gebühr) e a contribuição (Beitrag), o sistema tributário da Alemanha Ocidental conhece também uma nova espécie, a do chamado tributo especial, que merece ser mencionado nesta comparação. Antes, porém, de considerar essa nova categoria, cabe recordar en passant que alguns autores, entre nós, afirmam estranhamente que a taxa (Gebühr) e a contribuição (Beitrag) não integram o sistema tributário alemão, sendo tratadas como tarifas ou preços públicos. Embora a disciplina do Código Tributário (Abgabenordnung) não se lhes aplique, a taxa e a contribuição são igualmente tributos, assim conceituadas também no direito germânico as prestações pecuniárias exigidas coercitivamente pelo Estado e sujeitas aos princípios que dominam a tributação.

8. Tal como sucede em outros países, também o Estado alemão se vale da tributação extra-orçamentária, para o financiamento de atividades e serviços que parece politicamente mais reco

mendável sejam custeados com recursos recolhidos de grupos ou setores, e não da coletividade como um todo. Daí a criação de tributos intervencionís-
ticos, ou simplesmente vinculados a planos ou fun-
dos especiais, ou ainda instituídos no interesse
de certas corporações. Esses tributos não tinham
uma denominação genérica, identificando-se nas de-
cisões judiciais como tributos sui generis, até
que a doutrina, na década de quarenta, passou a
chamá-los tributos especiais (Sonderabgaben), por
proposta de Werner Weber (Die Dienst- und Leistung
spflichten der Deutschen, Hamburgo, 1943, p. 82).
Característica desses tributos é que são contra-
prestacionais, não pressupõem um benefício ou uma
vantagem para o contribuinte, como ocorre com a
taxa e a contribuição (Beitrag). Estas se destinam
a financiar uma instituição que confere a quem as
paga uma vantagem especial (Bernhard Sünderhauf,
Die Beiträge als öffentliche Einnahmen, dissert.
de Colônia, 1978, p.73). Observam Klaus Tipke e
H.W.Kruse que não constitui contraprestação a vin-
culação da receita de um tributo com a consequên-
cia de que a prestação do Estado seja de novo a fa-
vor do contribuinte, porque falta aí a imediatida-
de (Reichsabgabenordnung, Kommentar, Colônia, 7a.
ed., 1975, an. ao § 1, p.9). Outra característica
dos tributos especiais, e essa integra o seu conceito,
é a vinculação da respectiva receita ao objetivo

que justifica a sua instituição (Hartmut Beckmann, Verfassungsrechtsfragen im Grenzbereich zwischen Steuern und besonderen Abgaben, dissert. de Colônia, 1976, p.2). A receita dos tributos especiais não integra, em regra, o orçamento do Estado; pode destinar-se diretamente às entidades incumbidas de concretizar o objetivo ou de exercer o serviço público por ela financiados. Não é observado, obviamente, na cobrança dos tributos especiais o princípio da não-afetação da receita.

9. A Lei Fundamental da Alemanha Ocidental não outorga nem à Federação, nem aos Estados-membros (Länder), competência expressa para a cobrança de tributos especiais. Essa competência tributária, no entanto, é implícita e tem sido exercida largamente sobretudo pela Federação, que cobrava em 1978 vinte e quatro tributos especiais, consoante o levantamento de Lothar Schemmel (Quasi-Steuern, Wiesbaden, 1980, p.9). É frequente a impugnação judicial da cobrança de tributos especiais. O Tribunal Constitucional Federal admitiu a constitucionalidade de um tributo que o Land de Bade-Vurtemberg instituiu com o objetivo de defender pessoas e bens contra incêndio (Feuerwehrrabgabe). A inconstitucionalidade foi argüida pela doutrina (Hartmut von Blumenthal, in Der Betrieb, 1972, p.445), tendo sido acolhida algu-

mas vezes a arguição, como sucedeu o tributo sobre o vinho criado pelo Land, em conflito com a competência federal para cobrar o imposto sobre o valor acrescido (Umsatzsteuer, nome antigo do atual Mehrwertsteuer). Como estruturalmente o tributo especial alemão participa da natureza do imposto, sendo na verdade um imposto com destinação especial ou imposto de escopo (Zwecksteuer), há autores que lhe atribuem simplesmente o caráter de imposto (Hartmut Beckmann, Verfassungsrechtsfragen, op.cit., p.43, 86, 89; Lutz-Udo Mai, Sonderabgaben, dissert. de Colônia, 1959, p. 123 e 146; Peter Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Franco-forte-no-Mésio, 1971, p.201 e 226). Outros negam esse caráter (Volkmar Götz, Archiv des öffentlichen Rechts, 1960, p. 200; Karl H. Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit des Staatsbürgers, Festschrift für Jahreiss, Colônia, 1974, p.54-56; Carsten Brodesen, Festschrift für Wacke, Colônia, 1972, p.103; Harald Eberlein, Die Ausgleichsabgabe, dissert. de Colônia, 1975, p.210; Wolfgang Richter, Zur Verfassungsmässigkeit, op.cit., p.73, 83. Alguns autores, admitindo a natureza mista de imposto e contribuição, dão ao tributo especial o nome de quase-imposto (Schemmel, Quasi-Steuern, op.cit., p.passin).

10. A Lei Fundamental da Alemanha

Ocidental não outorgou, como se disse, competência tributária expressa para a cobrança dos tributos especiais, que se funda, portanto, numa competência implícita ou presumida. Como tributos não contraprestacionais, seria injustificável, no direito tributário alemão, que na sua instituição se descurasse do princípio da capacidade contributiva, que é fundamental na disciplina dos impostos. As sucessivas controvérsias sobre tais tributos suscitaram a discussão em torno da aplicação do princípio, chegando o Tribunal Constitucional Federal a fixar alguns critérios para justificar a tributação, sem levar em conta aquele princípio. Assentou, assim, em sua jurisprudência, que pode o legislador constituir fundos para o custeio de determinadas atividades, cobrando os necessários tributos de todas as pessoas que estejam em uma relação especial com o objetivo para o qual serve a sua receita (Tipke-Kruse, Abgabenordnung-Kommentar, Colônia, 10a.ed., 1980, anot. ao § 3, nº 12). Essa relação ocorre, quando o contribuinte faz parte de um grupo cujos interesses são estimulados pelo fundo constituído pela receita do tributo; ou quando o contribuinte obtém determinada vantagem; ou quando o contribuinte assume a obrigação tributária em lugar de um dever de direito público, como acontece ao pagar um tributo de combate a incêndio em vez de prestar o serviço pessoal cor

respondente; ou quando o pagamento do tributo substitui o cumprimento de uma obrigação legal de direito privado, como no caso do salário-família. Como dizem Tipke-Kruse, op. cit., ibid., citando Friauf, todas essas relações podem resumir-se como resultantes de uma responsabilidade material específica do grupo onerado pelo cumprimento do objetivo a ser financiado pelo tributo. Há quem veja na jurisprudência do Tribunal Constitucional o risco de se violar a Lei Fundamental alemã no que respeita à competência legislativa e tributária (Peter Selmer, Archiv des öffentlichen Rechts, vol. 101, p.249 (1976); Deutsche Steuer-Zeitung, A, 1975, p.396). Os tributos especiais não prescindem de fundamento legal, mas a lei pode criar diretamente a obrigação de pagar ou autorizar a expedição de regulamento (Tipke-Kruse, op.cit., p.9) ou até de atos normativos da administração (Schemmel, op.cit., p.26).

11. Essa ligeira incursão pelo direito comparado, em matéria de contribuições, parece suficiente para mostrar a singularidade do direito brasileiro na criação de contribuições sociais como categorias estranhas ao direito tributário. Revela, por outro lado, que as nossas contribuições tributárias se identificam como tributos com destinação especial, tornando-se o objeti

vo de sua instituição, que antes era tema de interesse apenas da Ciência das Finanças, elemento essencial do seu próprio conceito, a partir do momento em que a Constituição Federal transformou o objetivo no único critério jurídico capaz de permitir a discriminação entre contribuições, como tributos e contribuições sociais, como exações não tributárias.

Janeiro de 1986.

Nota adicional do autor
para esta publicação.

A Comissão de Sistematização da Assembléia Nacional Constituinte discute, neste momento (outubro de 1987), o projeto de Constituição oferecido pelo seu relator, o deputado Bernardo Cabral, que o preparou com base no trabalho das Subcomissões. Os princípios gerais do sistema tributário vêm disciplinados nos artigos 163 a 169 do projeto; nos artigos 170 a 174 estão estabelecidas as limitações do direito de tributar. O projeto conhece apenas três espécies de tributos: imposto, taxa e contribuição de melhoria, voltando a adotar a antiga classificação tricotômica, não para liberar as outras exações do obsoleto princípio da anterioridade, como já fazem praticamente todos os Estados modernos, mas para se ajustar a uma doutrina brasileira inteiramente ultrapassada. Não cabe fazer

aqui uma apreciação geral do projeto, no que concerne à tributação, mas tão só algumas observações a respeito do tratamento que a nova Constituição pretende dar às contribuições.

Ao estabelecer competência privativa da União para instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o artigo 169 do projeto determina a observância das normas inscritas no inciso I e no inciso III do artigo 170, as quais consagram os princípios da legalidade e da anterioridade, próprios dos tributos. Essa expressa remissão ao artigo 170, incisos I e III, significa, logicamente, que as contribuições a que se refere o artigo 169, não são tributos. Se o fossem, a parte final desse dispositivo seria de todo supérflua.

Mas, o que se critica, no texto do projeto, não é a descaracterização das contribuições como tributos. Antes, pelo contrário, esse modo de considerá-las constitui um progresso em relação ao texto da Constituição vigente, mas o projeto é profundamente defeituoso. Em primeiro lugar, ainda mantém a instituição e o aumento de contribuições atrelados ao anacrônico princípio da anterioridade; em segundo lugar, não faz nenhuma distinção entre as diferentes espécies de contri-

buições, tratando-as como se se cuidasse de entidades homogêneas. Há contribuições sociais, como as previstas no artigo 224 e §§, e contribuições de interesse de categorias profissionais, como é o caso, por exemplo, das contribuições, instituídas ou autorizadas por lei em benefício de entidades que fiscalizam o exercício das profissões. Algumas dessas contribuições são majoradas por ato legislativo, ao passo que outras são anualmente aumentadas por decisão dos dirigentes das entidades destinatárias das respectivas receitas. Isso significa que, em tais majorações, nem sempre se observa o princípio da legalidade. Este é um fato que ocorre, entre nós, há muitas décadas e contra essa inveterada prática até hoje ninguém se insurgiu. Seria recomendável que, de jure constituendo, se dispensasse ao tema das contribuições um tratamento sério e realista, para não ficar na superficialidade que lhe deu o texto do projeto.