



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 Vol. 11/12**

- **COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.**
- **AS IMUNIDADES. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.**
- **IPI, ICMS E ISS: FATOS GERADORES AFINS OU CONFRONTANTES. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.**
- **IMPOSTO DE RENDA. GANHOS DE CAPITAL. PROMESSA DE VENDAS DE AÇÕES.**
- **PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.**
- **IPI E BASE DE CÁLCULO DO ICMS.**
- **NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. REEXPORTAÇÃO.**
- **ICMS E ISS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **O FINSOCIAL E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1992

ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE O REGIME JURÍDICO  
DAS CONTRIBUIÇÕES NA CARTA POLÍTICA DE 1988

LUIZ MÉLEGA  
Advogado  
Diretor Executivo do IBDT

1. Está escrito no artigo 145 da Carta Política promulgada em 05 de outubro de 1988, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, de corrente de obras públicas.

1.1 O parágrafo 1º desse artigo, que se subordina ao Título VI, Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, prescreve que, em sendo possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômi-

ca do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No seu parágrafo 2º está escrito que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

1.2 O artigo 146 da mesma Carta Política determina que cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a - definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b - obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;



c - adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

1.2.1 As leis complementares são aquelas que, em razão da relevância das matérias que lhes constituem o objeto, reclamam maior representatividade na sua discussão e votação, só podendo, por isso, ser aprovadas por maioria absoluta de votos (artigo 69 da Constituição Federal).

1.2.2 Enquanto não for editada nova lei complementar dispendo sobre o Sistema Tributário Nacional e sobre as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, prevalece a de nº 5.172, de 23 de outubro de 1966, que passou a denominar-se Código Tributário Nacional por motivo do artigo 79 do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967, e que foi recepcionado pelo novo regime constitucional, "ex vi" do disposto no parágrafo 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

2. O artigo 149, também subordinado ao capítulo do Sistema Tributário Nacional, determina, por sua vez, que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas â

reas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do disposto no artigo 195, parágrafo 6º, com referência às contribuições aludidas nesse dispositivo.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para prover o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

2.1 O artigo 195, antes citado, prescreve que 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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, faturamento e o lucro;
- II - dos trabalhadores;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

2.1.1 No parágrafo 6º está escrito que tais contribuições sociais (e só essas) somente poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, "b", o que vale

dizer que podem ser cobradas no mesmo exercício financeiro em que instituídas ou aumentadas, desde que observada a anterioridade especial de noventa dias.

2.1.2 No inciso I, do citado artigo 195, identifica-se a contribuição previdenciária (folha de salários), a contribuição destinada ao PIS-PASEP (faturamento-receita operacional bruta) e a contribuição destinada à seguridade social criada pela Medida Provisória nº 22, de 06.12.1988, convertida na Lei nº 7.689, de .... 15.12.1988, originariamente à alíquota de 8% sobre o resultado do período-base. E nos incisos II e III a contribuição também endereçada à previdência social (parcela retirada dos empregados e dos concursos de prognósticos).

2.1.3 Nos termos do parágrafo 4º do mesmo artigo 195, a lei poderá instituir outras fontes de receitas destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido, porém, o disposto no artigo 154, I, o qual prescreve que, mediante lei complementar, a União poderá instituir impostos não previstos na sua competência privativa, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Por mandamento inscrito no artigo 157, II, ainda da Constituição de 05 de outubro de



1988, vinte por cento do produto da arrecadação dos impostos assim criados pertencerão aos Estados e ao Distrito Federal.

2.1.3.1 A remissão feita ao artigo 154, I, pode significar apenas que a exação criada com fundamento no artigo 195, 4º, deve ser instituída por lei complementar e ser não-cumulativa. Como poder sugerir que essa outra fonte de receita deva ser estabelecida por meio da espécie tributária imposto, sempre através de lei complementar e com características de não-cumulatividade. Nesta hipótese, que por óbvias razões parece ser pouco provável, a União deveria dividir o produto da arrecadação respectiva, distribuindo vinte por cento às unidades políticas menores. Tratar-se-ia, então, de exação de natureza tributária, sujeita a todas exigências de índole constitucional e aos preceitos da lei complementar inerentes aos tributos.

O parágrafo 4º do artigo 195, antes referido, suscita dúvidas sobre o verdadeiro propósito do constituinte.

Se utilizada pelo legislador ordinário a faculdade prevista no aludido parágrafo 4º, o exame da exação então criada é que poderia indicar a sua natureza e definir o seu regime jurídico.

3. As contribuições, no sistema da Constituição Federal vigente subordinam-se, quanto à sua instituição e majoração, às mesmas regras impostas aos tributos, o que significa que não podem ser exigidas ou aumentadas sem lei que assim disponha; nem cobradas em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as houver instituído ou aumentado; nem exigidas no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu ou aumentou, exceto, nesta hipótese, aquelas criadas para o financiamento da seguridade social (artigos 149, III, 150, I e III; 195, parágrafo 6º, da Magna Carta).

Subordinam-se, por igual, aos prazos de prescrição e decadência previstos em lei complementar para a cobrança de tributos (artigo 146, III, "b", e artigo 149 da C.F.).

3.1 A esse regime expõem-se também as contribuições dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (SENAC, SESC, SENAI, SESI), de que trata o artigo 240 da Constituição Federal vigente.

Embora compulsórias e incidentes sobre a folha de salários, estas contribuições, porque têm o produto da sua arrecadação destina



do a entidades privadas, não podem ser definidas como exações criadas para o financiamento da seguridade social, razão por quê não se lhes aplica a anterioridade especial de noventa dias, privativa das contribuições criadas e vinculadas àquele destino previsto no artigo 195 atrás referido. Falta-lhes, além do mais, o sentido da universalidade da cobertura e do atendimento, que se limita a determinada categoria de trabalhadores (art. 194, I, da Lei Maior).

4. Sabe-se que a Constituição de 1891 filiou-se tacitamente à orientação bipartida do tributo, aludindo somente a impostos e taxas. Ainda assim, sem observar uma distinção nítida entre as duas figuras, falando em "taxas de selo", quando o tributo desse nome podia ser, segundo a hipótese, imposto ou taxa.

A divisão tripartida apareceu na Constituição de 1934, com a figura da contribuição de melhoria, propugnada ao tempo, principalmente por Bilac Pinto e Anhaia Mello. Vinha mencionada sem definição e no capítulo "Da Ordem Econômica e Social", no artigo 124, com esta redação: "Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria". Em termos, portanto, que lhe punham em dúvida a natureza tributária.

O Estatuto Político de 1937 foi omissivo a respeito, mas a contribuição de melhoria reapareceu, já então entre a matéria tributária e com definição específica, na Carta de 1946 (artigo 30, II, e seu parágrafo único). Mantida, nos mesmos termos pela reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional nº 18, artigo 19), dali passou, com variantes, para a Constituição de 1967 (artigo 19, III, e seu parágrafo 3º) e, depois, para a Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (artigo 18, II).

4.1 A essa altura da evolução legislativa, informa o saudoso Rubens Gomes de Souza (A Contribuição da Previdência Social e os Municípios - R.D.P. 21/299), formou-se na doutrina brasileira a tese de que a subdivisão tripartida do gênero tributo comportava duas figuras igualmente genéricas, o imposto e a taxa; e uma figura específica, a contribuição de melhoria.

Os vexilários dessa posição doutrinária observaram que o imposto é uma espécie do gênero tributo, identificada apenas pelo fato de sua incidência independer de qualquer atividade estatal específica do contribuinte; portanto um tributo não-vinculado. Ocorre que, assim definido, o imposto é, ele próprio, genérico, comportando tantas espécies quantos fatos geradores estejam disponíveis para o legislador

ordinário (o imposto de importação, de exportação, o de renda, o de circulação de mercadorias, serviços e comunicação, etc.). Esses fatos geradores, segundo o sistema tributário nacional, são indicados, no chamado "campo privativo", pela própria Constituição, ao definir as competências tributárias respectivas da União, dos Estados e dos Municípios. Ou são deixados pela Carta Política, sob certas ressalvas, à iniciativa do legislador ordinário, nos campos chamados "residual" e "extraordinário", que hoje, como no regime anterior, são específicos dos impostos federais (Constituição Federal de 1967 c/ a Emenda Constitucional nº 01/1969, artigos 21, § 1º, e 22; Magna Carta de 1988, artigo 154, I e II).

O mesmo fenômeno ocorre com a taxa. Também ela, embora espécie do gênero tributo, por sua vez, é gênero porque comporta outras espécies. Somente que, diferentemente do imposto, em matéria de taxa a Constituição só pode definir o próprio gênero: tributo cobrado em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (Constituição atual, artigo 145, II).

No que se refere às espécies de



taxas (de água, de esgoto, licenças, etc.) necessariamente precisam ser deixadas à iniciativa do legislador ordinário, com a tão só ressalva de se conformarem à definição constitucional do gênero e às limitações dela decorrentes, expressas em lei complementar. Se não fora assim, a Carta Magna estaria delimitando, a priori, não só a competência tributária, mas também a atuação dos governos no tocante ao exercício do poder de polícia e à instituição de serviços públicos.

De outro lado, concluíram os defensores da tese referida, do fato mesmo de a Constituição anterior definir diretamente um tipo de contribuição (o de melhoria) teria resultado que só seria contribuição a figura assim especificamente definida: tributo arrecadado dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite total o custo da obra (definição da Emenda Constitucional 1/69, artigo 18, II). Por consequência, não haveria, além dessa, outras figuras que se pudessem qualificar como contribuições.

4.2 Rubens Gomes de Souza sempre foi contrário a esse entendimento, que combateu no plano doutrinário em trabalho publicado em 1951 (RDA, 23/363 e RF, 155/21). Ao redigir, em 1953, o anteprojeto que serviu de base ao primeiro pro

jeto elaborado no ano seguinte, e que seria a origem remota do atual Código Tributário Nacional, consignou que "os tributos são impostos, ta xas ou contribuições" e que "são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas".

Essa generalização de conceito não foi aceita pela Comissão de 1954, por entender não existirem na Constituição (de 1946), além da contribuição de melhoria, quaisquer outros tributos que não os impostos e as taxas; e ainda porque a utilidade prática de um conceito de contribuição, como gênero, seria diretamente ligada ao regime legal da "parafiscalidade"; aconteceu, no entanto, que essa Comissão já havia deliberado adotar, sobre o assunto, uma atitude de neutralidade (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, 1954, pág. 119).

Apesar do pensamento em contrário de Rubens Gomes de Souza e dos argumentos por ele desenvolvidos para anular as objeções levantadas pela Comissão de 1954, o artigo 19 da Emenda Constitucional nº 18/65 não inovou sobre o artigo 30, II, da Constituição de 1946. Tampouco o fizeram o artigo 19, III, da Constituição de 1967 e o artigo 18, II, da Emenda Constitucional nº 1/1969. Conseqüência disso foi

que o Código Tributário Nacional, no seu texto original, promulgado em 1966, limitou-se a prover normas complementares tão só para a contribuição de melhoria (artigos 81 e 82).

4.3 A situação acima descrita foi posteriormente modificada, em virtude de haver o Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, editado com força de lei complementar, porque promulgado durante o recesso parlamentar, mandado incluir no Código Tributário Nacional o artigo 218 (mas que deveria ser 217), ressaltando a incidência e a exigibilidade, em resumo: a - da contribuição sindical (antiga denominação do imposto sindical); b - das denominadas cotas de previdência de que cuidam os artigos 71 e 74 da Lei Orgânica da Previdência Social, que integravam a contribuição da União para a Previdência Social; c - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural", de que tratava o artigo 158 da Lei nº 4.124, de 02.03.1963; d - da contribuição destinada ao "Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", criada pelo artigo 2º da então Lei nº 5.107, de 13.09.1966; e - das contribuições enumeradas no parágrafo 2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29.11.1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da antiga Lei nº 5.107, de 13.09.1966; f - de outras contribuições criadas por lei.



Referido Decreto-lei nº 27/66, que se fundou na competência legislativa excepcional, conferida temporariamente ao Poder Executivo pelo Ato Institucional nº 2, de 1965, não se limitou, como já afirmamos em outra oportunidade, a ratificar as exações que enumerou. Foi bem mais longe: definiu-lhes a natureza jurídica como contribuições, seja por confirmá-las como tal nos casos das alíneas "c", "d", "e" e "f", seja por mudá-las para tal no caso das alíneas "a" e "b". Parece limpo de dúvidas que o Decreto-lei em causa foi o instrumento legalmente julgado eficaz e adequado, para que as exações que enumerou continuassem válidas em face da Emenda Constitucional nº 18/65. Qualificou-as, por isso, juridicamente, como contribuições e reconheceu-lhes, como corolário, a natureza de tributos. Se assim não fosse, mencionado decreto-lei seria vazio de utilidade, o que contraria o princípio de que não há leis inúteis ou redundantes. Classificando referidas exações como contribuições, ao lado da "contribuição de melhoria" inscrita no artigo 19 da Emenda Constitucional nº 18/65, o Decreto-lei nº 27/1966 invalidou a tese doutrinária da contribuição espécie.

Em outras palavras, reconheceu expressamente a natureza genérica da figura tribu

tária da contribuição, consignando-lhe outras espécies além da de melhoria. Neste particular, pode-se dizer que o Decreto-lei em causa apenas se antecipou à própria Constituição, que viria logo mais atribuir competência tributária à União para, além dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, instituir outras contribuições, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da Previdência Social ou de categorias profissionais (Emenda Constitucional 1/69, artigo 21, § 2º, inciso I).

Validou-se, assim, em face das determinações do Decreto-lei nº 27/66, e da Emenda Constitucional nº 1/69, a conclusão do eminente e sempre lembrado mestre Rubens Gomes de Souza, no sentido de que se podia afirmar que a contribuição, no sistema constitucional brasileiro, é um gênero de tributo suscetível de divisão em espécies. E que, na sistemática constitucional de distribuição das competências tributárias, dentre aquelas espécies possíveis, uma, a de melhoria, é atribuída no campo concorrente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (artigo 18, II, da Constituição Federal de 1967 na versão da E.C. nº 01/1969). Outras, de intervenção no domínio econômico, de previdência social e de regulamentação profissional, são atribuídas à União, no campo privativo

de sua competência (mesma C.F., artigo 21, § 2º, I), e isto porque estas espécies correspondem a atribuições privativas federais, vedadas às unidades políticas menores.

4.4 Logo mais, porém, promulgou-se a Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, com fundamento no artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13.12.1968, após ter sido decretado o recesso parlamentar pelo Ato Complementar nº 102, de 1º de abril de 1977, por força do que passaram ao Poder Executivo todas as atribuições legislativas incluídas no artigo 46 da Constituição Federal então vigente, inclusive, portanto, a competência para emendar a Carta Política.

Entre as diversas modificações introduzidas pela referida Emenda nº 8/1977, são de interesse para este escrito aquelas que se relacionaram com os artigos 21, § 2º e 43 do Estatuto Político em vigor àquele tempo.

Pela redação anterior do citado parágrafo 2º do artigo 21, estava a União habilitada a instituir: I - contribuições, nos termos do item I do mesmo artigo, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da Previdência social ou de categorias profissionais; e II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos



quais se aplicariam as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. A modificação introduzida abrangeu apenas o inciso I do mencionado parágrafo 2º, cuja redação passou a ser a seguinte: "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 diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social".

Entendeu-se, por isso, não sem objeções de respeitáveis estudiosos, que as demais contribuições, entre elas as destinadas à Previdência Social de responsabilidade dos empregadores e dos empregados, teriam sido retiradas do sistema tributário nacional, intencionalmente.

E para corroborar esse entendimento, mostrou-se que no artigo 43 da Constituição fora acrescentado o inciso X, com esta redação: "contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178". O artigo 43 prescrevia caber ao Congresso Nacional, com sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente aquelas elencadas nos seus incisos e

numerados de I a IX, depois de I a X, por força da inclusão introduzida pela Emenda Constitucional nº 8/77. E observou-se que no inciso I estavam mencionados os "tributos, arrecadação e distribuição de rendas"; com o enxerto do inciso X ficou incluída na competência específica da União a instituição de contribuições sociais para o custeio do salário-família; integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa; Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidente do trabalho e proteção da maternidade; aposentadoria para a mulher, aos trinta anos de trabalho, com salário integral; atividades dos órgãos sindicais e profissionais para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas; assistência à maternidade, à infância, à adolescência e à educação de excepcionais; ensino primário gratuito aos trabalhadores e seus filhos (salário educação).

Se, no inciso I desse artigo 43, aludiu-se a tributos e no inciso X, acrescido pela Emenda Constitucional nº 8/1977, referiu-se a contribuições sociais, argumentou-se então, ser óbvio, que estas últimas não se incluíam na queles, o que vale dizer que as contribuições

sociais não seriam tributos, não mais teriam na natureza tributária.

4.5 Brandão Machado, em precioso estudo elaborado para compor livro em homenagem ao insigne Gilberto de Ulhôa Canto, diz não haver dúvida de que o objetivo que inspirou o constituente na elaboração da Emenda nº 08/1977 foi o de impedir a aplicação das normas e princípios próprios dos tributos, sobre as exações que se denominavam contribuições sociais. Mostra, com o acerto de sempre, que a razão única, fundamental, que tornou não tributárias tais contribuições, foi simplesmente a emenda do texto constitucional, de fácil interpretação. Despiciendo seria, por isso, desenvolver argumentos de ordem doutrinária para explicar a nova espécie de exação. Para isso seria suficiente a só estrutura lógica do texto novo. Além do que, 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 em causa não tinham mais natureza tributária e, assim, não mais se submetiam ao regime do Código Tributário Nacional, conforme se vê do Acórdão de 07.06.1978, in Revista Trimestral de Jurisprudência, vol.87/271, e do Acórdão de 10.09.1985, publicado no Diário da Justiça da União de 27.09.1985, pág. 16.615



(Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado, págs. 69 e seguintes - Forense, 1988).

4.6 Nem por isso, todavia, teria a Emenda Constitucional nº 8/77 convalidado a tese doutrinária de contribuição espécie, visto que permaneceu inalterada a natureza da contribuição, como gênero, que ainda se desdobra em várias espécies, uma das quais, a de melhoria, enquadrada na competência das três unidades políticas da Nação, sendo as demais esculpidas na competência exclusiva da União.

5. Vê-se, pelo que antes foi exposto, que as chamadas contribuições sociais têm sido as filhas espúrias de legislações de caráter excepcional, emandas de governos autoritários, que delas se têm utilizado como instrumentos de arrecadação de receitas sem os controles que são inerentes ao Estado de Direito, subtraindo-as ao rigor que o legislador constituinte tradicionalmente tem imposto à instituição e cobrança dos tributos.

5.1 Imaginava-se, por isso, que no novo Estatuto Político inaugurado em 05 de outubro de 1988, viessem elas a figurar como autênticos tributos, espancando-se assim as dúvidas que têm gerado através dos tempos.

Infortunadamente assim não aconteceu.

É que, embora fazendo parte do capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, não figuram entre as espécies tributárias definidas no artigo 145 da Constituição Federal, onde os tributos, no nosso entendimento, são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, com o devido respeito às opiniões em contrário.

5.2 É certo que à União cabe instituir, com exclusividade, as contribuições sociais, as de intervenção do domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, o que vale dizer que não são elas espécies tributárias, embora não possam ser criadas ou majoradas sem a observância de determinados princípios que regem a instituição e majoração dos tributos.

5.3 Melhor dizendo, a lei complementar deve estabelecer as normas gerais que lhes definam as espécies, os respectivos fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência, circunstância que, neste particular, colocam-nas em situação de igualdade com os tributos (artigo 149 da C.F.).

Não podem, também, ser exigidas ou aumentadas sem lei que as estabeleça, o que

significa que se sujeitam ao princípio da estrita legalidade (artigo 150, I). Não podem, ainda, ser cobradas em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as houver instituído ou aumentado, o que as subordina ao princípio da anterioridade (artigo 150, III, "a"). Não podem, por igual, ser exigidas no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu ou aumentou, fato que as coloca sob o império do princípio da anualidade (artigo 150, III, "b").

Com referência a este último requisito, o da anualidade, escapam as chamadas contribuições da seguridade social, previstas nos itens I, II, III do artigo 195 da Lei Maior, porque o parágrafo 6º desse dispositivo as libera da exigência, como já se explicou, permitindo possam ser cobradas noventa dias após a data da publicação da lei que as haja instituído ou modificado.

5.4 É só. Inúmeras outras restrições e ou limitações que gravam os tributos, não se aplicam às contribuições, no regime instituído pela Carta Política de 1988, ainda que seja devido às suas peculiares características, que lhes impedem de produzir determinados efeitos, específicos dos tributos.

5.5 Não se aplicariam às contribui-



ções, nessa linha de raciocínio, as limitações do poder de tributar referidas nos incisos IV e V do artigo 150 do Estatuto Político. E a do inciso VI, por ser específica dos impostos.

As preferências constantes do artigo 186 do Código Tributário Nacional também não beneficiariam as contribuições, porque tais preferências dizem respeito ao crédito tributário, que exclui qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho.

Da mesma forma não se aplicaria às contribuições o princípio do artigo 187, do mesmo Código, segundo o qual a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento.

Não seriam aplicáveis às contribuições, ainda, de uma forma geral, as garantias e os privilégios do crédito tributário, constantes do Capítulo VI, Título III, Livro II, do citado Código Tributário Nacional, que compreende os artigos 183 a 193.

6. Não seria correta, nessa ordem de idéias, a afirmação feita alhures, de que seria despiciendo discutir a natureza tributária

ou não das contribuições, porque se sujeitam e-las a determinadas normas inerentes à institui-ção e majoração dos tributos.

Há algo mais a ponderar.

Se é certo que alguns tradicionais princípios do sistema tributário nacional vinculam as contribuições, circunstância que as equipara aos tributos para certos efeitos, menos correto não é que existem inúmeras outras normas e princípios constitucionais e delei com-plementar, que dizem respeito especificamente aos tributos, aos quais, no entanto, são estranhas as contribuições.

7. Há autores muito ilustres, emi-nentes estudiosos do direito tributário e do di-reito constitucional, que afirmam terem as con-tribuições especiais, no Brasil, natureza tribu-tária, já que o sistema constitucional vigente teria adotado a divisão quinquipartida dos tri-butos (impostos - artigo 145, I; taxas, artigo 145, II; contribuição de melhoria - artigo 145, III; empréstimos compulsórios - artigo 148; con-tribuições especiais - artigo 149).

7.1 Se assim fosse, seria difícil ex-plicar porque o artigo 145 da Carta Política classificou como tributos somente os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. E por-

que o seu artigo 149, ao atribuir à União competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, determina que se lhes aplique as disposições do artigo 150, I e III, às quais se subordinam os tributos. Se as contribuições fossem tributos, a determinação do artigo 149 seria dispensável. Aliás, ela só se justificaria pelo fato de tais contribuições não terem natureza tributária.

7.1.1 E porque as contribuições sociais inscritas no parágrafo 6º do artigo 195 necessitaram de uma referência especial para excluí-las do princípio da anualidade, quando poderiam simplesmente ser incluídas na exceção do parágrafo 2º do artigo 150, que exclui daquele princípio os impostos de importação; de exportação; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os impostos extraordinários de guerra? Objetar-se-á que a exceção do citado parágrafo 2º é específica dos impostos, ali não cabendo outra espécie tributária. O argumento soa falso, porque mencionado parágrafo subordina-se ao artigo 150, que cuida dos tributos e não somente dos impostos.

Ainda que não se trate de um argumento conspícuo, serve todavia para mostrar a



fragilidade do texto constitucional, no que respeita ao regime jurídico das contribuições, especialmente daquelas dirigidas à seguridade social.

7.1.2 E tanto isso parece exato que o eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira, em escrito divulgado pelo Repertório IOB de Jurisprudência 190/13, informa que as contribuições sociais instrumentais e de interesse de categorias, estão sob o regime constitucional dos tributos, porque inscritas no capítulo específico do Sistema Tributário Nacional. Já aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, localizadas no Título VIII - Da Ordem Social, estariam excluídas do regime dos tributos, porque dotadas de especificidade privativa, nos termos do artigo 195 e seu parágrafo 6º, da Carta Política.

8. Não abordamos, neste estudo, a chamada contribuição confederativa, de que trata o item IV do artigo 8º da atual Constituição Federal. Não o fizemos porque, apesar de suas peculiaridades, não há dúvida tratar-se de relação jurídica cujo pressuposto se agasalha no direito social, mas aqui entre aqueles princípios que compõem o campo do direito privado. Não se trata, evidentemente, de uma contribuição que possa ser definida como tributo, nem sujeita ao regime constitucional a este prescrito.

9. Não nos parece, por tudo quanto foi exposto, que se possa dar como certa a natureza tributária das contribuições na Carta Política de 05.10.1988. O tão só fato do legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos tributos, não é suficiente para transformá-las em tributos. Esse fato é até uma indicação de que se quis negar-lhes a natureza tributária. Também não parece decisiva a circunstância de algumas delas situarem-se no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional. Não haveria mesmo campo mais apropriado para inseri-las, já que se assemelham aos tributos no que respeita a certas exigências. E bem interpretado o disposto no artigo 149, onde se atribui competência exclusiva à União para instituí-las, pode aí encontrar-se, ainda que por remissão, aquela destinada à seguridade social, embora os detalhes a respeito de sua criação e cobrança foram postos no artigo 195, subordinado ao Título que cuida da Ordem Social, onde se classifica a Seguridade Social, ao lado das disposições sobre a saúde e sobre a Previdência Social.

10. Seria ainda de interesse lembrar que nos artigos 68 e 69 do Projeto de Lei Complementar, em curso no Senado Federal, com a fi

nalidade de instituir o novo Código Tributário Nacional, propõe-se a solução do assunto mediante a classificação das contribuições como tributos, seja da espécie imposto, seja da espécie taxa. Resta saber se esta solução se conforma com as disposições da Constituição Federal, que foram examinadas neste escrito.

11. Despidiendo seria dizer que não tivemos outro propósito, ao redigir este trabalho, que não o de focalizar certas questões que, por sua complexidade, estariam a justificar maior atenção dos doutos na matéria.

Janeiro de 1991.