

As contribuições especiais na estrutura do atual sistema constitucional tributário brasileiro

Simone dos Santos Lemos Fernandes*

1. Espécies Tributárias

Uma abordagem, ainda que sintética, das espécies de nosso Sistema Tributário, faz-se necessária para possibilitar o desenvolvimento do trabalho proposto. As variações da doutrina em torno da classificação das espécies tributárias são imensas, existindo correntes bipartites,¹ tripartites,² quadripartites³ ou quinqui-partites,⁴ conforme o número de espécies identificadas. As diferenças de entendimento se justificam pelo maior ou menor nível de especificação analítica a que se chegue, possuindo relevância para a identificação do regime jurídico aplicável a cada espécie. Não pretendemos, através deste trabalho, defender o acerto de uma dessas correntes doutrinárias, mas tão-somente justificar a necessidade de consideração das contribuições especiais como espécies autônomas, diferentes das demais.

O certo é que o nascimento, a estruturação e o desenvolvimento das diversas espécies tributárias encontraram relação direta com o tipo de despesa pública à qual se buscava atender com a instituição de cada uma delas. Ocorre que no processo de reconhecimento

de autonomia ao Direito Tributário, através de seu necessário distanciamento do Direito Financeiro, a chamada "Escola da Glorificação do Fato Gerador" buscou superar essa histórica orientação, pregando a distinção entre as espécies tributárias de acordo, tão-somente, com o vínculo existente entre o fato jurígeno tributário e a atuação estatal. Geraldo Ataliba (1993, p. 118), ao construir sua classificação das espécies tributárias, seguiu essa influência e separou os tributos cuja hipótese de incidência consistiria "numa atividade do Poder Público (ou numa repercussão desta)", daqueles cuja hipótese de incidência consistiria num "fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal". Os primeiros foram identificados como tributos vinculados, cujos exemplos seriam as taxas e as contribuições.⁵ Os últimos foram identificados como impostos, única espécie de tributo não vinculado. A obra de Ataliba serviu e serve, ainda, de referência ao trabalho de inúmeros doutrinadores nacionais.

Consideramos que, em verdade, o critério jurídico classificatório adotado por Ataliba é insuficiente a atender a realidade da nossa ordem jurídico-tributária. O fato gerador não pode ser o único elemento apto a identificar uma espécie tributária, ainda que conjuntamente analisado com a base de cálculo eleita,⁶ já que o legislador constitucional elegeu, igualmente, a finalidade pretendida para sua instituição como critério identificador.

*Juíza Federal da 7ª Vara/MG. Doutora em Direito Tributário pela UFMG.

¹ Pontes de Miranda (*apud* AMARO, 1999, p. 63) e Alfredo Becker (1998, p. 350) consideram que as espécies tributárias limitam-se aos impostos e às taxas.

² Rubens Gomes de Sousa (1951, p. 363) e Geraldo Ataliba (1993, p. 116) propugnam pelo reconhecimento de três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições, sendo que essas últimas abrigariam as contribuições de melhoria. Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 19-34) entende que as três espécies seriam os impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo que os empréstimos compulsórios poderiam assumir qualquer uma dessas feições e as contribuições, as de imposto ou taxa.

³ Fabio Fanucchi (1976, p. 60) aponta a existência de quatro espécies: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

⁴ Como partidários da corrente quinqui-partite, que identifica os impostos, taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, encontramos Ives Gandra, Celso Ribeiro Bastos, o Ministro Moreira Alves (*apud* Amaro, 1999, p. 64) e o Ministro Carlos Mário da Silva Velloso (posicionamento veiculado a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 138.284).

⁵ A partir da quinta edição de seu *Hipótese de Incidência Tributária*, Ataliba modificou seu entendimento anterior, consubstanciando na identificação dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria como espécies tributárias, passando a considerar que seriam impostos, taxas e contribuições. De fato, Ataliba (1999, p. 111, e 2000, p. 125), justificando essa mudança de posicionamento, assevera que a "Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico". Reconhece que ao assim agir, o constituinte teria laborado com "notável coerência, ao estabelecer os princípios (explícitos e implícitos) e regras informadoras do regime de cada espécie", desdobrando-os harmonicamente. A partir desse momento Ataliba passa a reconhecer que "tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos".

⁶ Na linha de Becker, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho e outros.

Entendemos que, para a consagração da autonomia didática reconhecida ao Direito Tributário, houve um relativo exagero dos doutrinadores pátrios e alienígenas na “glorificação do fato gerador”, exagero cujas arestas coube ao tempo aparar. Em verdade, a necessária interpretação integral e sistêmica do Direito demonstrou o prejuízo causado pela pretendida e sonhada autonomia científica de cada um de seus ramos, impondo o respeito à unidade do sistema jurídico.

A unicidade do fenômeno financeiro começou, recentemente, a ser realçada pela doutrina espanhola, no sentido da “necessária coordenação entre ingressos e gastos públicos”.⁷ Werther Botelho Spagnol vem se destacando como um dos mais ferrenhos defensores da interdependência entre ingressos e gastos públicos, reconhecendo-lhes uma relação de instrumentalidade e funcionabilidade que não permite o conhecimento autônomo dessas realidades. Estamos com Spagnol (2004, p. 24) quando afirma que um “estudo consistente e, principalmente, útil da matéria não pode ser feito com abstração da *ratio legis* das normas financeiras. É fundamental que o intérprete se atenha às finalidades para as quais tenha sido criada a norma”. De igual forma, compreendemos que não se pode pretender, à luz da teoria tributária, que se considere o fato gerador como único critério de identificação de uma espécie tributária, com desconsideração do destino dado ao produto da arrecadação. Assim, consideramos que a combinação desses dois elementos possibilita, em nosso ordenamento jurídico, a identificação segura das espécies tributárias.

2. Breve histórico do delineamento constitucional conferido às contribuições especiais

Possuímos, desde 1934, um sistema constitucional tributário rígido, que não deixa espaço à improvisação do intérprete ou do legislador, que devem, necessariamente, se nortejar pelas balizas indicadas no documento político que o estrutura. Na esteira de Geraldo Ataliba (1993, p. 111), compreendemos que “a partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionais

mente prestigiados [...]”. Só se pode, portanto, elaborar uma classificação dos tributos a partir da ordenação conferida pela Constituição vigente.

Até a promulgação da Constituição de 1946, não havia definição clara na doutrina e na jurisprudência pátrias acerca da natureza jurídica das contribuições especiais. A Constituição de 1937 não mencionava, nos artigos reservados ao sistema tributário nacional, a possibilidade de instituição de contribuições e elencava, taxativamente, os impostos de competência da União, que não possuía competência residual para a criação de outros. Havia um consenso de que a para-fiscalidade se manifestava no mundo fenomênico pela criação, pela União, de exações que não se submetiam ao princípio da anualidade e não eram incluídas no orçamento geral.

A partir de 1946, quando expressamente prevista, no texto constitucional, a competência residual da União para a instituição de impostos, tornou-se majoritária a doutrina, liderada por Aliomar Baleeiro, que considerava as contribuições para-fiscais como impostos ou taxas, segundo a sua hipótese de incidência.

A Constituição de 1967 passou a conferir tratamento particularizado às contribuições, prevendo a possibilidade, no título próprio à Ordem Econômica e Social, de a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos serviços e encargos relativos à sua intervenção no domínio econômico; a Emenda Constitucional 1/1969 deslocou o tratamento do tema para o capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, *consagrando expressamente, por consequência, sua natureza tributária*. Mesmo após a sua promulgação, continuou a vingar na jurisprudência de nossa Suprema Corte o posicionamento de que as contribuições seriam, em verdade, impostos de aplicação especial, não se caracterizando como espécie tributária autônoma.⁸ A mudança de entendimento veio com o julgamento, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário 75.792,⁹ Relator Ministro Thompson Flores, que,

⁸ Nesse sentido o julgamento, em 27/05/1971, pelo Supremo Tribunal Federal, do EMS 18.224, Pleno, Relator Ministro Djaci Falcão, através do qual ficou decidido que a Taxa de Renovação da Marinha Mercante, seria um *imposto com aplicação especial*, criado no exercício da competência residual da União Federal.

⁹ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário 75.972/SP, Relator Ministro Thompson Flores, julgado em 10/10/1973 e publicado no *DJ* de 17/05/1974, assim ementado: “Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante.

⁷ Herrera Molina, *apud* Oliveira, 2000, p. 93-304.

à luz da Emenda Constitucional 1/1969, considerou aquela exação como contribuição de intervenção no domínio econômico, *inconfundível* com os impostos e com as taxas.

Consideramos que dois elementos possuem relevância ímpar na consolidação das contribuições especiais como espécie autônoma de tributo. O primeiro deles é a positivação, na Constituição de 1988, da *impossibilidade de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*; o segundo é a manifestação expressa do intérprete maior de nosso Texto Maior, o Supremo Tribunal Federal, a respeito das contribuições especiais, com identificação de suas subespécies.¹⁰ A partir desse momento, embora as contribuições especiais e os impostos pudessem, em alguns casos, possuir hipótese de incidência assemelhada, passaram a não mais se confundir.

O direito brasileiro encampou, em verdade, noções das ciências das finanças, assumindo o arquétipo das contribuições parafiscais, mas compondo sua estrutura de forma diferenciada, com notas particulares. Ataliba (1993, p. 111) identificava esse arquétipo básico, ou seja, o *conceito financeiro de contribuição*, da seguinte forma:

Pode-se dizer que — da noção financeira de contribuição — é universal o asserto no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que

afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h.i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa). Outro traço essencial da figura financeira da contribuição, que parece ser encampado — pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade — está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias *special assessment*, *contributo speciale*, *tributo speciale*, etc. *Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remunerabilidade, as contribuições serão informadas por princípio diverso*. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição — tal como universalmente entendida — que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como "especial" [...]. Por outro lado, a base impositiva — exatamente pela circunstância da variação dos princípios (ou seja, pelo fato dos princípios não serem os mesmos da taxa e do imposto) há de refletir o que exatamente é a peculiaridade da contribuição: ou seja, deverá guardar relação direta com o benefício especial, ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo (conforme o caso). Isto seria de rigor, sempre que a hipótese de incidência — para corresponder fielmente à noção de contribuição — consistisse numa ação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado (sujeito passivo). (Grifos nossos.)

Assim, *enquanto os impostos estavam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva e as taxas ao da remunerabilidade, as contribuições estavam sujeitas ao princípio da referibilidade*, já que elas se originavam da necessidade de descentralização administrativa correlacionada a uma delegação de capacidade tributária ativa necessária ao atendimento de necessidades especiais de determinado grupo de pessoas, reunidas por afinidades profissionais ou econômicas. A referibilidade se traduzia na necessária eleição dos membros de um grupo, especialmente beneficiado pela atuação estatal delegada, como sujeitos passivos da exação. Era equivalente a uma comutatividade genérica, a uma relação sinalagmática entre o grupo e o benefício alcançado para todos os seus membros, sem possibilidade de individualização ou mensuração prévias.

Não constituiu taxa, nem imposto, com destinação especial. É ele uma contribuição parafiscal, tendo em vista a intervenção no domínio econômico, nos termos do art. 21, §2º, I, c/c art. 163 e seu parágrafo único, da Constituição (Emenda 1/1969) e decorre da Lei 3.381/1958 e Decretos-Leis 362/1968, 432 e 799/1969. [...]"

¹⁰Esse foi o entendimento consagrado no julgamento do Recurso Extraordinário 146.733, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, in DJ de 06/11/1992, de cujo voto extraímos o seguinte excerto: "Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas." Em seguida, no julgamento do Recurso Extraordinário 138.284, o Ministro-relator Carlos Velloso promoveu a classificação das contribuições, nos termos da Constituição de 1988. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992 e publicado no DJ de 28/08/1992, p. 13.456.

Ocorre que o processo de absorção das contribuições especiais por nosso Direito Tributário ou de “constitucionalização” dessas exações *não se deu com a incorporação exata do arquétipo próprio das Ciências das Finanças*. A partir da promulgação da Constituição de 1988, identificamos *contribuições especiais típicas*, que obedecem àquele arquétipo, e *contribuições especiais atípicas*, que dele fogem, na esteira dos ensinamentos de Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça (2002, p. 225). Assim, a despeito de todas as contribuições especiais possuírem uma finalidade constitucionalmente determinada, que interfere, inclusive, no exercício da competência para sua instituição, algumas possuem essa finalidade diretamente relacionada aos aspectos material e pessoal da hipótese de incidência, enquanto que nas demais essa relação é verificada apenas de forma indireta. Em outras palavras: na estrutura traçada pelo legislador constituinte, somente a exigência de contribuições especiais típicas possui uma finalidade conexa a uma especial vantagem ou a uma especial despesa referida a seus sujeitos passivos diretos.

O reconhecimento da existência de dois tipos de contribuição, de natureza diversa, é de importância capital, não tendo passado despercebido para doutrinadores de escol. Geraldo Ataliba (1999, p. 197 *et seq*) e Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 402), a despeito de adotarem critério classificatório apoiado tão somente na teoria da vinculação dos fatos geradores, desprezando diferenciações calcadas no elemento finalístico da norma tributária, apontaram a necessidade inarredável de distinguir “duas categorias” de contribuições, adjetivadas de “verdadeiras ou falsas”¹¹ pelo primeiro e de “sinalagmáticas ou não-sinalagmáticas” pelo segundo.

Para Ataliba, o legislador “pode adotar hipótese de incidência tanto de verdadeira contribuição como de imposto, tendo-se por configurada a ‘contribuição’ – para efeitos do regime jurídico derogador – com a invocação das finalidades constitucionalmente prestigiadas”. Assim:

[...] dizemos “verdadeira contribuição” o tributo que, no plano ideal das categorias científicas,

¹¹ Em verdade Ataliba apenas adjetiva de verdadeiras as contribuições que corresponderiam ao arquétipo das Ciências das Finanças. Chamamos as demais de “falsas”, por uma questão de coerência com seu raciocínio, para simplificar sua diferenciação neste trabalho.

tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado. [...] Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), pode ser efetivamente uma contribuição — entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica — ou pode ser imposto; quer dizer, o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ter hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto. (ATALIBA, 1993, p. 272.)

Criticamos, *data venia*, o modelo proposto por Ataliba, por não apresentar critério de diferenciação entre as “falsas” contribuições e os impostos, sugerindo que aquelas derivam de mero capricho do legislador constituinte ou, quando muito, do legislador ordinário. Ataliba insiste no respeito ao Sistema Tributário delineado na Constituição¹² e admite a autonomia das contribuições como espécie tributária. Assim, ao reconhecer a presença de contribuições que possuem hipótese de incidência de impostos, deveria necessariamente indicar, por conseqüência, o critério ou elemento que justificaria sua diferenciação destes. Consideramos que o fato de Ataliba admitir a presença de espécie tributária que pode ora ser ora não ser vinculada a uma atuação estatal — contribuições — invalida a base de sustentação de sua teoria. Compreendemos que essa falha se origina da insistência de adoção da teoria da vinculação dos fatos geradores como suficiente a ancorar a classificação das espécies tributárias.

Discordamos de Ataliba, ainda, quando sustenta que “nenhum tributo batizado de ‘contribuição’, no Brasil, tem hipótese de incidência rigorosa de ‘verdadeira contribuição’, tal como cientificamente pôde concebê-la a ciência do direito” (1993, p. 176). Isso porque reconhecemos a presença, em nosso ordenamento, de contribuições típicas ou verdadeiras, como as contribuições neocorporativas¹³ e as contribuições

¹² (...) as definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos constitucionalmente prestigiados”. (Ataliba, 1992, p. 111.)

¹³ Identificamos as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas como contribuições neocorporativas. Essas contribuições nasceram sob o influxo de um corporativismo próprio do governo varguista, que não existe mais — daí a incorreção em sua qualificação como corporativas. Os Conselhos de

previdenciárias exigidas dos segurados obrigatórios e facultativos do Regime Geral de Previdência, bem como dos servidores públicos e membros de Poder.

Proseguimos, agora, na análise do modelo classificatório proposto por Sacha Calmon, verificando que identifica as contribuições não sinalagmáticas com os impostos e reconhece a existência de contribuições sinalagmáticas que, juntamente com as contribuições de melhoria, formariam a espécie tributária conhecida como “contribuições”. Ousamos discordar do mestre por compreendermos que a ordem constitucional em vigor não admite a figura dos impostos vinculados, tendo causado o congelamento dessa espécie tributária nos moldes em que exigida pelo Estado Liberal. No ordenamento jurídico brasileiro, os impostos somente podem ser exigidos para o custeio de despesas gerais, previstas no orçamento. Observamos, ainda, que o mestre identifica somente as contribuições previdenciárias¹⁴ como contribuições sinalagmáticas (COELHO, 1999, p. 405). Ao discorrer sobre as contribuições que classifica de corporativas (sindicais e associativas), qualifica-as como não-sinalagmáticas por observar que o sujeito passivo da obrigação tributária não recebe nada em troca. “Absolutamente nada”. Lembra que os órgãos de classe deveriam zelar por seus filiados e lutar por seus interesses, mas sugere que isso não acontece.

Não comungamos desse entendimento. Comprendemos que as contribuições neocorporativas são encharcadas pelo princípio da referibilidade, merecendo identificação como contribuições sinalagmáticas

Profissão Regulamentada e os Sindicatos não são, mais, “braços do poder central”, sendo parceiros sociais do Estado Democrático de Direito. Essa nova visão orgânica da sociedade, que se caracteriza pela valorização das associações representativas, vem sendo intitulada de “democracia neocorporativista” ou “neocorporativismo” (OTERO, 1986, p. 639). Resulta de um processo de fragmentação efervescente, derivado do reconhecimento da complexidade e diversidade inerentes ao grupo social e da necessidade de abertura de espaço para manifestação dos diversos interesses dentro do espaço comum, harmonizado pelo Estado. A democracia participativa deve propiciar ambiente para articulação de uma estrutura em permanente remanejamento, que abrigue os diversos interesses envolvidos, por vezes antagônicos, equilibrando-os no bem-comum. Nesse contexto, a delegação da capacidade tributária ativa aos Conselhos de Profissões Regulamentadas e aos sindicatos somente se justifica pela atividade representativa do interesse de seus membros, motivo pelo qual as contribuições que arrecadam e administram devem ser qualificadas de neocorporativas.

¹⁴entendidas como aquelas “pagas por todos os segurados, proporcionalmente aos seus ganhos, para garantirem serviços médicos, auxílios diversos e aposentadorias”

ou, em nossa classificação, como contribuições típicas. Toda a atuação dos conselhos e sindicatos é — ou a menos deveria ser — voltada à obtenção de vantagens aos seus membros ou filiados. A denominação reservada a essa subespécie de contribuição especial pelo legislador constitucional *por si só* revela a presença de uma referibilidade que justifica sua criação: contribuições *no interesse de categorias profissionais e econômicas*. A atividade representativa dos sindicatos, especialmente a desenvolvida em negociações coletivas e na representação judicial dos interesses de seus representados, traz-lhes inegáveis proveitos. A atuação dos conselhos, normatizando as condições para o exercício das profissões e fiscalizando-as, reverte em benefício de seus membros, que necessitam da credibilidade e confiança da população em seus serviços. Se desvios há na atuação dessas entidades, reclamam eles sejam feitas as modificações estruturais necessárias, que certamente repercutirão no Direito Tributário: não podemos, no entanto, considerá-los como pertencentes à sua órbita.

3. Das subespécies de contribuições especiais

3.1. Contribuições especiais típicas

O legislador constituinte de 1988, ao fixar os pilares de nosso Sistema Constitucional Tributário, promoveu a estruturação das contribuições especiais em duas subespécies: contribuições especiais típicas e contribuições especiais atípicas. Contribuições especiais típicas são aquelas que derivam da absorção do arquétipo próprio das Ciências das Finanças, possuindo várias peculiaridades na estrutura de sua norma criadora. Contribuições especiais atípicas são aquelas derivadas da infiltração da solidariedade em nosso Sistema Tributário, servindo de verdadeiros instrumentos de intervenção na ordem econômica e social. Ressaltamos, por oportuno, que essa estruturação, a despeito de sugerida nas constituições anteriores, somente foi consolidada a partir da promulgada em 1988, que lapidou as fórmulas testadas por suas antecessoras.

Utilizando-nos, mais uma vez, das preciosas lições de Sacha Calmon Navarro Coelho,¹⁵ lembramos que o

¹⁵Nunca é demais lembrar que esse doutrinador ofereceu, ao Direito Tributário, a inestimável contribuição de identificar a importância

aspecto pessoal da hipótese de incidência identifica a pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno pelo legislador, sendo que seu aspecto material identifica esse fato. As contribuições especiais típicas possuem, no entanto, o aspecto material da hipótese de incidência fundido com o seu aspecto pessoal, denotando, sempre, um “estado”, uma pertinência a determinado grupo beneficiado pela atuação estatal. Qualificações inerentes ao aspecto pessoal da hipótese identificam o fato jurígeno apto a autorizar a imposição tributária, fazendo com que a pertinência a um grupo ou categoria justifique o nascimento da obrigação tributária. Essa era, de fato, a característica fundamental dessa “nova” espécie tributária, surgida no Estado Liberal francês e italiano, que não encontrava correspondência com a generalidade própria dos impostos nem com a remunerabilidade direta das taxas.

As contribuições especiais típicas possuem, como as atípicas, o aspecto finalístico do mandamento de sua norma instituidora identificado constitucionalmente, sendo que se diferenciam dessas por denotarem uma relação direta entre essa finalidade e os aspectos material e pessoal da hipótese de incidência de sua norma instituidora. Em outras palavras, são necessariamente conformadas pelo *princípio da referibilidade*, que ao mesmo tempo em que exige que essa finalidade seja voltada ao atendimento dos interesses das pessoas que pertençam ao grupo beneficiado, restringe sua cobrança aos membros desse grupo.

Essa referibilidade concretiza-se, portanto, no alcance de benefícios pela coletividade de contribuintes escolhida para figurar no pólo passivo da relação tributária ou, no mínimo, na exigência de que exerçam atividade diretamente provocadora da atuação estatal delegada custeada. Trata-se, em verdade, da verificação da existência de um nexo causal entre a atividade e a sujeição passiva.

Observamos que a capacidade contributiva não é critério informador das contribuições especiais típicas, cujo nascimento originou-se da necessidade especial de um grupo de pessoas, cujo ônus não poderia ser transferido a toda a coletividade. Paga-se uma contribuição especial típica “por pertencer” a um grupo, e não “por

possuir” ou “por demonstrar riqueza”. Como contribuições especiais típicas identificamos as contribuições neocorporativas — contribuições exigidas no interesse de categorias profissionais ou econômicas — e as contribuições previdenciárias pagas pelos segurados obrigatórios e facultativos do Regime Geral e as pagas pelos servidores públicos e membros de Poder.

Abrimos, neste ponto, um pequeno parêntese para nos manifestarmos sobre a reforma constitucional recentemente havida, que autorizou a cobrança de contribuições previdenciárias dos servidores aposentados e pensionistas,¹⁶ desconsiderando, assim, a referibilidade própria dessa subespécie, que impõe uma relação sinalagmática mediata entre a atuação estatal e o benefício a ser potencialmente auferido pelo contribuinte. Como contribuição típica, as contribuições previdenciárias exigidas dos servidores públicos possuem seu aspecto material e pessoal consubstanciado na circunstância de o sujeito passivo “ser servidor público” e “pertencer a um grupo” que gozará, dentre outros benefícios, de uma aposentadoria. Assim, uma vez que alcance o benefício para o qual logrou contribuir ao longo de sua vida produtiva, o servidor, já aposentado, não pode ser compelido a continuar contribuindo da mesma forma que quando em atividade. Em nosso entendimento, a pretendida reforma, operacionalizada pelo legislador constituinte derivado, macula-se de inconstitucionalidade manifesta por agredir a interpretação sistemática das normas constitucionais originárias que regulam essa contribuição especial típica, que obedece ao arquétipo da Ciência das Finanças.

Não entendemos, por certo, que as normas que traçam o perfil constitucional dos tributos constituam cláusulas pétreas, mas não podemos admitir que sejam

da distinção entre o aspecto pessoal da hipótese e o aspecto pessoal do mandamento da norma tributária, em seu *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 1982, p. 91 et seq.

¹⁶Trata-se da Emenda Constitucional 41, de 19/12/2003, que alterou o art. 40, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[...]

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. [...]”

modificadas sem a presença de um processo evolutivo correlato, apenas para possibilitar o aumento da arrecadação, em desrespeito aos princípios constitucionais específicos de cada espécie tributária. Não podemos autorizar uma atuação desarrazoada do legislador constituinte derivado que implique uma promiscuidade impositiva, em desatenção aos valores constitucionalmente consagrados. Ou se desenha uma nova estrutura para o Sistema Constitucional Tributário, ou se respeita a traçada pelo legislador constituinte de 1988. Contribuições típicas não podem ser ora assemelhadas, ora diferenciadas dos impostos, conforme exigidas dos servidores em atividade ou dos aposentados e pensionistas, possuindo idênticas hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas.

Não obstante, assistimos, com pesar, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3105, ajuizada pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (Conamp), através do qual foi parcialmente reconhecida a constitucionalidade da reforma constitucional operacionalizada pela Emenda Constitucional 41/2003, por sete votos a quatro.¹⁷ Considerou-se constitucional a cobrança de contribuições de inativos e pensionistas instituídas pelo art. 4º da Emenda Constitucional impugnada. A Ministra Relatora, Dra. Ellen Gracie, em seu lúcido voto, considerou que a contribuição previdenciária dos servidores públicos seria tributo vinculado a determinado tipo de prestação, que se destina a alimentar o fundo previdenciário vinculado a satisfazer as prestações previdenciárias. Assim, o servidor contribuiria para perceber, ao ingressar na inatividade, aposentadoria. Em seu entendimento, a Emenda 41, em seu art. 4º, quebraria o “sinalagma da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a efetuarem verdadeira doação de parte de seus proventos em nome do princípio da solidariedade”. Assim, concluiu a ilustre Ministra Relatora, a nova contribuição seria novo imposto de renda, cuja exigência encontrar-se-ia eivada de inconstitucionalidade, por permitir a bitributação e ofender o princípio da isonomia. Acompanharam a Ministra Relatora os Ministros Carlos Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello. Os Ministros que decidiram pela constitucionalidade da cobrança (Ministros Eros Grau, Gilmar Mendes, Carlos Velloso, Joaquim Barbosa,

¹⁷ O acórdão foi publicado no *D.O.U.* de 27/08/2004.

Sepúlveda Pertence e Nelson Jobim) acompanharam o voto do Ministro Cezar Peluso, que fez ressalva, apenas, quanto à instituição de alíquotas diferenciadas para a contribuição de servidores dos Estados, Municípios e Distrito Federal (50%) e de servidores da União (60%). Assim, a cobrança da contribuição de inativos passa a incidir sobre a parcela dos proventos e pensões que exceder o teto estabelecido no art. 5º da EC 41/03, atualmente correspondente a R\$ 2.508,00. Parece-nos, *data maxima venia*, que o julgamento dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade guiou-se por critérios econômicos, configurando-se como verdadeiro teste de apoio político ao Poder Executivo, o que se afigura como lamentável, já que, em nosso modesto entendimento, produzirá nefastos efeitos na estruturação de nosso sistema tributário.

3.2. Contribuições especiais atípicas

Consideramos que a infiltração do princípio da solidariedade¹⁸ no sistema tributário brasileiro, deu-se primordialmente, no momento de promulgação da Constituição de 1988, através da criação da subespécie contribuições especiais atípicas, com afetação constitucional de suas receitas para realização das necessárias intervenções na ordem social e econômica. Essa infiltração da solidariedade nos diversos ordenamentos jurídicos deu-se através de diferentes formas, sendo que naqueles próprios dos países da Europa continental manifestou-se através da quebra do dogma da não afetação de impostos, solução que não logrou ser adotada pelo legislador constituinte de 1988.

A influência da solidariedade na formatação de algumas contribuições especiais, a partir de 1988, foi observada, com sensibilidade, por Ataliba (1993, p. 179), para quem:

Efetivamente, basta considerar, no nosso Texto Constitucional, que inúmeras das possíveis

¹⁸A concepção de solidariedade desenvolvida nos fins do século XIX transformou o pagamento dos impostos em dever necessário ao estabelecimento de uma relação social fundada na ideia de solidariedade (Bouvier, Esclassan, Lassale, 2002, p. 600). Essa concepção substituiu a teoria do imposto-troca ou imposto-benefício, que serviu como suporte ao nascimento das contribuições. Em verdade, a solidariedade infiltrou-se, no Direito Tributário brasileiro não apenas através da possibilidade de instituição de contribuições especiais atípicas, mas também, de forma menos incisiva, na instituição de mecanismos de progressividade na estrutura dos impostos, tema que não será enfrentado neste trabalho por fugir de seu objeto.

contribuições irão ser aplicadas em benefício de pessoas destituídas de riqueza, de qualquer capacidade contributiva ou de toda possibilidade econômica. Essa circunstância está a indicar que a Constituição quer que, exata e precisamente, o legislador retire recursos de quem os tem para dar àqueles que não os têm. São os inválidos, as viúvas, os aposentados, etc. (logo, não será nenhum dado econômico ligado a estas últimas pessoas que poderá servir de critério — base impositiva — para tais contribuições). Wagner Balera sublinha que “o empregador é um dos sujeitos históricos envolvidos, desde a criação do seguro social, nessa corrente de solidariedade que o direito torna compulsória”.

Contribuições especiais atípicas passaram a ser, pois, os instrumentos de intervenção na ordem econômica e social. Nessa subespécie, identificamos as *contribuições sociais genéricas, as contribuições interventivas e as destinadas à Seguridade Social, à exceção das exigidas dos trabalhadores*. Quando analisadas, tão-somente, por sua hipótese de incidência, aproximam-se, sem dúvida, dos impostos, deles, no entanto, se afastando pela presença do elemento finalístico no mandamento de sua norma instituidora.

As contribuições atípicas são tributos que *não* possuem a sua hipótese de incidência relacionada a um “estado”, a uma pertinência a determinado grupo ou categoria econômica ou profissional especialmente beneficiados ou diretamente causadores da atuação estatal exigida. Distinguem-se dos impostos pela finalidade que lhes é constitucionalmente reservada, que exige que suas receitas sejam dirigidas a fundos, órgãos ou despesas específicas. Deles se aproximam por sua necessária conformação pelo critério da capacidade contributiva.

As contribuições especiais atípicas são, portanto, “constitucionalmente destinadas a finalidades que *não* são *diretamente* referidas ao obrigado, sendo verdadeiros instrumentos de intervenção na ordem econômica e social. Seus sujeitos passivos não são especialmente beneficiados nem necessariamente dão causa à atuação estatal custeada pela arrecadação do tributo.”¹⁹

¹⁹ Lembramos, a propósito, das contribuições socioprevidenciárias, sobre as quais o Supremo Tribunal Federal expressamente se manifestou, firmando posição no sentido de que a norma do art. 195, *caput*, da Constituição Federal afasta a exigência de observância do princípio da referibilidade, ao preceituar que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. Com essa fundamentação, essa Egrégia Corte posicionou-se pela constitucionalidade da

Aspecto de peculiar relevância é o de que a *ausência de relação direta entre o elemento finalístico (indicado pelo legislador constitucional para figurar no mandamento da norma instituidora de uma contribuição especial atípica) e o aspecto pessoal de sua hipótese de incidência, não deixa, no entanto, o legislador ordinário completamente livre para instituí-las*. Deve ele necessariamente eleger, para figurar no aspecto pessoal, qualidades aptas a identificar pessoas físicas ou jurídicas que, *no mínimo*, tenham *relação indireta* com a atuação estatal custeada pela arrecadação do tributo. *Importa lembrar que, além de possuírem uma relação indireta com a atividade custeada, os sujeitos passivos das contribuições especiais atípicas devem encontrar-se em posição social privilegiada, que permita sua sujeição ao dever de pagamento de uma contribuição em prol dos menos afortunados*. Nesse sentido a percutiente lição de Ataliba (1993, 179), para quem:

Quando, porém, a lei quer socorrer os destituídos, os desamparados, os miseráveis, sem correlação lógica com nenhuma atividade, categoria ou setor social, nesses casos, cria-se uma dificuldade especial na definição dos sujeitos passivos, para o legislador. Por impossível, não pode exigir o tributo dos beneficiários da ação estatal. Daí a circunstância de se reconhecer ter cabimento — na teoria das contribuições, elaborada no plano financeiro — estender o círculo dos sujeitos passivos às pessoas *indiretamente* relacionadas com a ação estatal, pela contribuição suportada. [...] Impõe-se destarte, reconhecer a necessidade — constitucionalmente postulada — de que haja, ainda que indiretamente (embora clara e objetiva), correlação entre os beneficiários da ação do estado e as pessoas chamadas a contribuir; ou seja: correlação entre os efeitos ou causa da ação estatal custeada pela “contribuição” e seus contribuintes (sujeitos passivos). [...] O que parece de total evidência é que a lei não poderá — sob pena de inconstitucionalidade — estabelecer encargos dessa natureza para uma coletividade, retirando-a de outra, sem que haja correlação entre ambas, ou entre elas e a atividade sustentada pelos recursos assim auferidos. Nem pode impor contribuição a uma espécie ou faixa de pessoas, para

exigência da contribuição para o FUNRURAL das empresas urbanas em julgamentos vários, entre eles o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 255.360-3/SP, Segunda Turma, Relator Maurício Corrêa, *in DJ* de 06/10/2000; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 211.442-1/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, *in DJ* de 04/10/2002 e Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 238.206-9/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *in DJ* de 08/03/2002.

socorrer a despesas com outra categoria, sem a evidente presença de nítida correlação entre contribuintes e beneficiários, destinatários da atividade ou organismo assim custeado. A Constituição não contém tais possibilidades: não permite arbítrio e tal discriminação odiosa. Entender isso possível é admitir total incoerência e falta de razoabilidade ao sistema constitucional. Isso a nenhum intérprete é consentido. A isonomia — verdadeira “chave de abóbada” do sistema constitucional — não consente no arbítrio legislativo, principalmente em matéria tributária.

Assim, a interpretação sistemática das normas constitucionais exige o reconhecimento da necessidade de correlação indireta, claramente demonstrável, entre os beneficiários da atuação estatal e os sujeitos passivos das contribuições especiais atípicas.

4. Conclusão

Essa é, em poucas linhas, a estrutura traçada, pelo legislador constituinte ordinário, ao sistema constitucional tributário delineado pela Constituição de 1988. Ao lado dos impostos e taxas, aparece, com clareza, a espécie tributária denominada contribuição especial, que se subdivide em contribuições especiais típicas (contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas e contribuições exigidas dos trabalhadores e servidores públicos, para custeio de seu sistema de previdência) e contribuições especiais atípicas (contribuições de intervenção no meio econômico e contribuições sociais genéricas). Essa sistematização não pode ser indevidamente abalada pela atabalhoada intervenção do legislador constituinte derivado, sob pena de comprometimento de todo o sistema tributário.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 2ª tir. 1993.
- BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean Pierre. *Finances Publiques*. 6ª ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- DOMINGUES, José Marcos. A natureza jurídica da Contribuição ao Sebrae e a Questão de saber se é devida por empresas que não tenham interesse nas atividades desenvolvidas por aquela entidade. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 4ª, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed., São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Editora Resenha Tributária, vol. I, 1976.
- MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar impostos: a igualdade e o imposto*. Tese (Doutorado em Direito, área de concentração em Direito Tributário). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.
- OTERO, Paulo. A “desconstrução” da democracia constitucional. *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*. Org. Jorge Miranda. Coimbra: Coimbra editora, 1986.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Direito Financeiro. Normas Gerais. Conceituação Genérica de Tributo. Classificação Tripartida das Espécies Tributárias. Revisão do Conceito de Taxa. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, p. 363-372, out./dez. 1951.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.