

As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.



Ives Gandra da Silva Martins

I. Introdução

A redação do artigo 149 da Constituição Federal, antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, era a seguinte:

"Art. 149. 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 áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

Comentei-a, na 1ª edição dos *Comentários à Constituição Federal* que elaborei com Celso Bastos, da forma que se segue:

"A grande novidade é o encerramento definitivo da polêmica criada com a Emenda Constitucional nº 8/77. Por essa emenda foram instituídas contribuições sociais no elenco do processo legislativo (art. 43, X, da Constituição pretérita) e reduzido o quadro enunciativo do no § 2º, I, do art. 21 da Emenda Constitucional nº 1/69.

Em livro escrito com meu filho Ives, intitulado *Manual de contribuições especiais*, não obstante a posição não conclusiva do Supremo Tribunal Federal de Recursos sobre sua natureza tributária, posicionamo-nos, os dois, pelo caráter fiscal dessas contribuições, apesar da Emenda Constitucional nº 8/77.

A matéria fica definitivamente solucionada com o novo Texto, visto que as três espécies foram albergadas pelo sistema na Seção dedicada aos princípios gerais.

As contribuições sociais têm o seu perfil definido no art. 195 e as novas contribuições só podem ser criadas por lei complementar, visto que há expressa referência à observância do art. 146, III, na-quele que cuida das contribuições novas (149). Tal explicitação encerra, de vez, com a polêmica 'se poderia ou não' o Decreto-Lei

nº 2.445/88 alterar as Leis Complementares nºs 7 e 8/70. Sobre sempre terem tais contribuições natureza tributária, legislação de cunho ordinário não poderia alterar lei complementar.

Mesmo que se admitisse que tais contribuições tivessem perdido essa natureza com a Emenda Constitucional nº 8/77, nem por isso poderiam ser veiculadas por decreto-lei, visto que deixariam de ser matéria financeira e tributária, para ser matéria previdenciária, no que o art. 55 da velha Carta não hospedaria tal tipo de formalização legislativa.

Não há que se falar, portanto, em princípio da recepção para justificar o aproveitamento, na nova ordem, como se se tratasse de veículo não conflitante da velha ordem, mas exteriorizado pelo único instrumento disponível à época. É que o veículo anterior era inadequado, fosse ou não a contribuição especial tributo.

Por ocasião de minha exposição na Constituinte, levando sugestões para a Subcomissão de Tributos, mostrei a necessidade de outorgar às contribuições sociais o mesmo regime dos demais tributos, especialmente dos impostos, visto que, se a elas não fossem aplicadas as regras restritivas da competência residual da União, à nítidez, seria o veículo escolhido pela União para suprir suas crônicas deficiências de Caixa, sempre que vedadas as demais vias.

O Deputado Francisco Dornelles, sensível ao problema, inseriu o § 4º no art. 195, com o que o regime jurídico vinculou-se, definitivamente, às regras do art. 154, I, que analisarei em outro capítulo. Entre as contribuições já existentes não se encontra o Finsocial cuja natureza o Supremo Tribunal Federal plasmou como de imposto, permanecendo como um tributo em extinção, posto que o art. 56 das Disposições Transitórias apenas o admite provisoriamente até o surgimento das contribuições sociais a que se refere o art. 195, I, no que diz respeito a cinco sextos de sua receita.

Sendo imposto e colocado apenas no capítulo das Disposições Transitórias, não poderia ter sido alterado tanto pela Medida Provisória 22/86, quanto pela 38/89 (Lei nº 7.738/89), que inclusive aumentou a sua alíquota. Não tendo, como imposto, perfil no novo sistema nem podendo ser criado pela competência residual da União, posto que tal competência não permite imposto cumulativo, com base de cálculo (igual à do IPI e do ICMS no caso) e fato gerador idênticos aos impostos já existentes, tais alterações parecem-me inconstitucionais para tentar ressuscitar imposto em parte já extinto e em parte moribundos.

O art. 195 cuida de normas de direito previdenciário e assistencial, financeiro e tributário.

No que concerne ao direito tributário, faz menção, o 'caput' do artigo, às três bases de cálculo para efeitos das contribuições sociais,

a saber: faturamento, lucro e mão-de-obra, o que já no sistema anterior existia com o PIS ou com a própria contribuição previdenciária.

Há a destacar-se no dispositivo o fato de que a pretérita discussão sobre se a contribuição previdenciária teria uma natureza dicotômica (taxa-imposto) ou não, fica no atual Texto Constitucional definitivamente solucionada. Na dicção pretérita a discussão ainda poderia ser colocada em nível acadêmico, mas, no atual, o problema inexistia.

As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregado.

Por fim, as novas contribuições, por força do art. 195, § 6º, só entrarão em vigor noventa dias após a promulgação da lei complementar e da lei ordinária posterior, que as houver instituído ou modificado. A evidência, uma nova contribuição terá que ser definida primeiramente por lei complementar, por força do art. 146, III, visto que é uma espécie tributária e não poderá, em face do art. 154, I, ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos de outros impostos, sobre não poder ser cumulativa.

Só após esculpido seu perfil há a possibilidade de a lei ordinária dar-lhe o tratamento aplicacional adequado. Nem se diga que cuidou o art. 195 de um tipo de contribuição social distinto daquele do art. 149 este com natureza tributária e aquele não. O argumento improcede: bastando elencar dois parágrafos do art. 195 que se referenciam à sua natureza tributária: a necessidade de lei complementar para novas exações e a aplicação de todos os princípios do poder de tributar às contribuições do art. 195, menos o princípio da anterioridade.

Só há, pois, um único tipo de contribuição social regulado pelos arts. 149, 154, I, e 195.

As outras duas espécies (intervenção no domínio econômico e interesse das categorias sociais ou econômicas) só se justificam na medida em que o capítulo da ordem econômica ou social o permitia.

De qualquer forma, as contribuições especiais não podem ser cobradas, por sua vinculação, além dos custos necessários aos serviços e finalidades a que se destinam.¹

Acréscitei àqueles comentários as seguintes observações, destinadas às contribuições de intervenção no domínio econômico, também antes da promulgação da E.C. nº 33/01:

¹ *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo I, volume 6, Saraiva, 1990, pp. 127 a 134.

“O perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico - apenas referidas no artigo 149 da lei suprema - está vinculado à ordem econômica, Título VII da Magna Carta e, em especial, à dualidade da iniciativa econômica.

Tal temática tem sido objeto de permanente análise, muito embora ainda hoje não pacificada na doutrina e na jurisprudência.

Discuti a questão, com a participação de inúmeros professores da área, no 1º Simpósio Nacional de Direito Econômico do Centro de Extensão Universitária, à luz da Constituição anterior.

As conclusões do referido conclave - ainda quando a Lei Suprema não aludia à existência de um ramo do direito, com o batismo de ‘econômico’ -, foram no sentido de que a ordem econômica comporta duas claras atuações de seus agentes, ou seja, na exploração de atividades de conteúdo mercantil, abrangendo, inclusive, os serviços, e na prestação de serviços públicos com densidade econômica. Na primeira, prevaleceriam as normas de direito privado, com a presença indireta dos ramos de direito público relacionados; na segunda, as regras do direito público seriam mais relevantes, principalmente as de direito administrativo, embora também com influência indireta do direito privado.

A meu ver, a Constituição de 1988 veio consagrar essa linha de interpretação, conforme já procurei demonstrar em inúmeros artigos e trabalhos jurídicos.

Toda a ordem econômica está voltada a um liberalismo-social ou a um socialismo liberal, que, no dizer de Miguel Reale e Oscar Corrêa, compõem a terceira via da economia moderna. Ambos autores mostram que a economia de mercado, perfilada pelo constituinte de 1988, está temperada por valores sociais, ao ponto de os dois fundamentos maiores do artigo 170 referirem-se, de um lado, à valorização do trabalho humano e, de outro, à livre iniciativa. Esta última só é possível em face da livre concorrência (art. 170, inciso IV) e está balizada por dois mecanismos de cerceamento de desvios, quais sejam, na ponta da produção e circulação de mercadorias e serviços, pelo controle do abuso do poder econômico (art. 173, § 4º da C.F.); e na ponta do consumo, à proteção ao direito do consumidor (5º, inciso XXXII e 170, inciso V).

A opção pela economia de mercado, todavia, torna-se clara no artigo 174, ‘caput’, cuja dicção é a seguinte:

‘Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado’ (grifos meus), tornando o planejamento apenas indicativo para o segmento privado, embora obrigatório

rio para o setor público, apesar de a disciplina legal de incentivos e fiscalização ser comum aos dois ramos.

O artigo 173, em seu 'caput', não alterado pela E.C. n° 19/98, declara que:

'Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei', apenas permitindo, na exploração da atividade econômica, a presença do Estado para atender:

1) a interesse coletivo relevante

ou

2) imperativos da segurança nacional.

Nas duas hipóteses, os comandos normativos a serem seguidos são próprios do direito privado, mais amplos no texto original (170, §§ 1° e 2°), e mais restritos no texto da E.C. n° 19/98 (173, § 1°), visto que certas normas pertinentes ao direito administrativo passaram a ser exigidas expressamente, a partir de 1998.

Os parágrafos dos dois Textos Supremos estão assim redigidos:

Constituição de 1988 (redação original): 'Art. 173...

§ 1° A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

§ 2° As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado'.

E.C. n° 19/98: 'Art 173...

§ 1° A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores' (grifos meus).

Ora, em nenhum momento o artigo 173 comporta a exploração de serviços públicos, mas apenas a exploração de atividades econômicas - daí a prevalência do direito privado -, lembrando-se que o § 1°, na redação da E.C. n° 19/98, refere-se à:

- a) exploração de atividade econômica de
- b) produção e comercialização
- c) de bens
- ou

- d) prestação de serviços sem qualquer adjetivação.

Ocorre que, repetidas vezes, o Estado pode intervir em área de prestação de serviços

ou comercialização de bens por

interesse coletivo relevante

ou

imperativos de segurança nacional,

sem que tais serviços ou circulação de bens possam ser considerados serviços públicos, como, por exemplo, já aconteceu durante a Segunda Guerra Mundial, em que houve período de racionamento de alimentos (leite, pão etc.). Poderia, se quisesse, criar empresas para explorar tais atividades. Mais recentemente, na importação da borracha, instituiu a contestada TORMB (taxa de organização e regulamentação do mercado da borracha), objetivando regularizar segmento descompassado da economia. Durante o conflito de 1939/45, a distribuição de combustíveis passou a ser de segurança nacional, assim como a produção da borracha. E a 'Petrobrás' surgiu, no fim da década de 40, como imperativo de segurança nacional, sem que se possa dizer que a extração, produção e comercialização de combustíveis sejam serviços públicos.

Desta forma, a dicção constitucional sinaliza no sentido de que imperativos de segurança nacional e interesse público relevante podem conformar exploração de atividades econômicas que impliquem serviço, no texto constitucional, sem que sejam necessariamente públicos.

O segundo regime jurídico para atuação do Estado na prestação de serviços públicos com densidade econômica, desenhado está no 'caput' do artigo 175 da C.F., sendo seu discurso o seguinte:

'Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos' (grifos meus).

Aqui, ao contrário do § 1° do artigo 173, nitidamente o constituinte fala em serviços públicos e não apenas em serviços, sendo este regime de direito administrativo, devendo, por consequência, as empresas privadas que nele atuem seguir as estritas regras daquele ramo da árvore jurídica.

Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao artigo 173.

Não consigo vislumbrar outra interpretação, tendo procurado explorar, em inúmeros estudos, esta minha inteligência - que reitero no presente trabalho -, ainda recentemente o fazendo, em palestra, perante ministros da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça, em Seminário Jurídico sobre Concessões em Foz do Iguaçu da Escola Nacional da Magistratura e da Academia Internacional de Direito e Economia (8/6/2001).

Ora, as contribuições de intervenção no domínio econômico só podem referir-se ao regime jurídico do artigo 173, visto que aquele de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica.

Centrado, pois, nesta análise é que entendo ser a contribuição impositiva excepcional e extraordinária, apenas possível em casos de marcante descompasso de mercado. Fora desta rara hipótese, entendendo não ser possível a utilização de tal mecanismo tributário para aumentar a arrecadação de uma Federação maior que o PIB.

Nada obstante a carga tributária de 33% do PIB, as 5.500 entidades federativas, incapazes de cortar despesas de estruturas governamentais esclerosadas, orquestram movimento nacional, nas 3 esferas de Casas de Legislativas, para aumentar, sobre a sociedade brasileira, o peso da imposição tributária.

A União principia a dar sinais de que, esgotados os caminhos clássicos da imposição, pretende utilizar-se, largamente, de tributo apenado mencionado no art. 149 da Constituição Federal e que constitui uma das 3 espécies de contribuições especiais, ou seja, aquela de intervenção no domínio econômico.

Afora a menção no artigo 149 da lei suprema, não há nesse dispositivo qualquer outra indicação sobre seu perfil, razão pela qual já se vislumbra, na discussão das leis financeiras que compõem as leis orçamentárias, nítida tendência de burocratas, políticos e juristas, que acreditam no Estado utópico, para exploração deste novo veio, antes inexplorado.

Detecto, em tais tentativas, manifesta miopia constitucional - prefiro não detectar 'má-fé impositiva' -, visto que o campo de incidência de tais contribuições está, nitidamente, delineado na Constituição, ou seja, no artigo 170, 'caput', incisos II e IV e no 'caput' do artigo 174.

A contribuição de intervenção no domínio econômico deve respeitar a livre iniciativa ('caput' do art. 170 e inciso II), a livre concorrência (inc. IV do artigo 170) e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (art. 174).

Estes artigos têm a seguinte redação:

'Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

...

II - propriedade privada;

...

IV - livre concorrência';

'Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado' (grifos meus).

Como se percebe, sendo a contribuição de intervenção no domínio econômico instrumento de planejamento econômico, à nitidez, não pode ser utilizado de forma determinante para o setor privado, e, principalmente, para segmentos que não estejam desregulados, descompassados ou vivenciando evidente crise de competitividade ou de subsistência. Sendo um instrumento interventivo, apenas pode ser adotado excepcionalmente e quando detectado desequilíbrio de mercado, que deva ser superado. Caso contrário, a contribuição conformaria uma forma de planejamento determinante para o segmento privado, o que vale dizer, se tornaria um tributo maculador da lei suprema.

A ordem econômica, na Constituição, adotou clara opção pela economia de mercado, não permitindo sequer, à luz do art. 173, que o Estado atue no setor privado, a não ser em casos de relevante interesse coletivo ou imperativos de segurança nacional. Fora destas hipóteses, pode prestar serviços públicos com densidade econômica (art. 175), mas não pode participar da exploração de atividades pertinentes de iniciativa particular.

Ora, a instituição, como mecanismo regulatório, de uma contribuição de intervenção - as regras do art. 174 não são interventivas - apenas é de ser admitida se o mercado estiver desregulado.

Não é de se aceitar, portanto, os diversos projetos que circulam no Congresso Nacional, objetivando onerar o contribuinte, à luz de uma política arrecadatória, para atingir os mais variados aspectos da atuação econômica do segmento privado. Se aprovados, a intervenção não será regulatória, mas desregulatória, pois onerará ainda mais a classe empresarial já suficientemente sufocada por tributos de uma

arcaica estrutura impositiva que, nada obstante as falas governamentais, jamais foi alterada para melhor.

Na linha do meu pensamento, já se filiam juristas do porte de Alcides Jorge Costa, Gastão Alves de Toledo, Helenilson Cunha Pontes e Ricardo Mariz de Oliveira, que a consideram um tributo de utilização excepcional e jamais um instrumento rotineiro de arrecadação que objetiva mascarar a notória incapacidade do esclerosado Estado brasileiro de reduzir despesas.

Merece, pois, reflexão a matéria. Que parlamentares não aprovelem referidos projetos (a não ser, em casos excepcionais, de contribuições que sejam verdadeiramente regulatórias e não apenas arrecadatórias) e que os magistrados estejam atentos a qualquer tentativa de se desfigurar o perfil das contribuições de intervenção no domínio econômico do Sistema Brasileiro.²

Após os retrocitados comentários, o Congresso Nacional com poderes constituintes derivados fez aprovar a E.C. n° 33, em 11/12/2001 - a 39ª emenda desde 1988 -, modificando substancialmente o artigo 149, para criar mais algumas formas de imposição tributária, a justificar o aumento de carga tributária - no mundo inteiro considerada escorchante para um país emergente, ou seja, quase o dobro daquela que os países que "não prestam serviços públicos" cobram de seus cidadãos.

O artigo 149 passou a ter a seguinte redação:

"Art. 149. 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 áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o 'caput' deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III - poderão ter alíquotas:

a) 'ad valorem', tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

² *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 5º volume, Dialética, São Paulo, 2001. pp. 183/193.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."

Justifica-se uma carga tributária da ordem de 20%, em média - o México tem 16% -, quando o cidadão é obrigado a se autoprestar serviços públicos, à falta dos serviços estatais. Cargas em torno de 35% - esta é a do Brasil - nem mesmo países que prestam serviços públicos em padrões dignos, como Estados Unidos, Japão, Suíça e Austrália, têm³.

Esgotado o modelo obsoleto de tributação em cascata e distendido ao máximo o elástico da multiplicação de incidências variadas, com as mais diversas denominações, recorre, o governo de uma "Federação maior do que o PIB", à Emenda Constitucional n° 33, que alarga, por meio das contribuições de intervenção no domínio econômico, o arsenal deletério e corrosivo de um sistema perverso, que ninguém se dispõe a alterar, apesar de todos "desejarem" modificá-lo. Na verdade, quem pode reformá-lo (governos da União, Estados e Municípios) teorizam a reforma, mas praticam a contra-reforma e enaltecem o obsoletismo, que trava o desenvolvimento, gerando um protecionismo às avessas, no comércio internacional. Reforma, no Brasil, só para aumentar tributos.

Pessoalmente, entretanto, não vejo porquê modificar meu entendimento, exposto no início deste trabalho, visto que se se analisar o disposto na E.C. n° 33/2001, verifica-se que houve a introdução de quatro parágrafos, voltados a definir técnicas de imposição e criar uma área de intervenção obrigatória, qual seja, nas áreas do petróleo, gás, derivados e álcool combustível.

O inciso I do § 2º afastou a possibilidade de a contribuição de intervenção no domínio econômico e de outras contribuições sociais incidirem sobre receita de exportação, a meu ver, impossível de ser exercida, mesmo

³ Apesar de prestar sofríveis serviços públicos, a Federação Brasileira gasta mais de metade da arrecadação tributária apenas para pagar a mão-de-obra oficial (art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal). Luciana Nunes Leal escreve: "O poder público ainda é um importante empregador no país. Em 15 unidades federativas, dos 26 Estados e Distrito Federal mais de um terço dos trabalhadores formais é servidor público, nas esferas federal, estadual e municipal ou em empresas estatais. Levantamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), com base no Relatório Anual de Informações Sociais (RAIS) relativo a 2000, aponta que 25,3% dos 28 milhões de empregos formais em todo País estão na administração pública. São 7,2 milhões de pessoas, que recebem em média 6,5 salários-mínimos.

Quanto ao rendimento, há grandes disparidades. As faixas vão dos servidores federais de São Paulo, que recebem 17,1 salários-mínimos, aos municipais da Paraíba, com a menor média: 1,7 mínimo por mês. 'Se há médias baixas de remuneração, quer dizer que há funcionários públicos recebendo um salário-mínimo. Para eles, o aumento do mínimo representa um impacto importante, que contribui para a distribuição de renda', avalia Sheila Najberg, economista de Assuntos Fiscais e do Emprego do BNDES." ("Poder Público é Patrão de ¼ dos Trabalhadores", jornal *O Estado de S. Paulo*, 3/2/02, p. A-4)

naqueles setores em que a competitividade brasileira revele-se superior a de outros países.

Com efeito, em setores em que haja margem de competitividade internacional suficiente, não há, à evidência, necessidade de intervenção. Se, entretanto, tratar-se de área em que houver falta de competitividade, a intervenção impositiva não se justificará, pois agravaria o desempenho do esforço por conquista de mercado externo.

O inciso I do § 2º desfaz, a meu ver, o disfarce impositivo, até hoje utilizado com o exclusivo intuito de aumentar a arrecadação, a título de desnecessária intervenção.

Embora contestável do ponto de vista econômico e da filosofia do Título VII da lei suprema, o inciso II, assim redigido:

"§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o 'caput' deste artigo:

...

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;"

retirou a possibilidade de discussão sobre se este campo justificaria ou não a intervenção, pelo fato de ter sido considerado campo de incidência da contribuição de intervenção econômica. Considero exceção ao regime que expus, no início deste trabalho, mas, por não ser cláusula pétrea, tal modificação do espectro do que seja contribuição de intervenção econômica é constitucional, visto que não se aplica ao Brasil a teoria de Otto Bachoff, sobre as normas constitucionais inconstitucionais⁴.

O inciso III cuida das técnicas de imposição, estando assim redigido:

"§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o 'caput' deste artigo:

...

III - poderão ter alíquotas:

⁴ Gilmar Mendes esclarece: "Sem embargo da plausibilidade da advertência, afigura-se oportuno assinalar que as cláusulas pétreas são formulações jurídicas destinadas a evitar a destruição ou a radical alteração da ordem constitucional. Constituem, pois, normas de controle (*Kontrollnormi*; *Kontrollmassstab*), que permitem aferir a compatibilidade da revisão constitucional. E, somente sob esse prisma, cabe apreciar o controle de constitucionalidade da revisão constitucional. Parece evidente, ademais, que o próprio constituinte alemão não nutria ilusões quanto à perenidade da Lei Fundamental. Não se pretendeu obstar a que a ordem constitucional, consagrada na Grundgesetz, pudesse ser substituída. Ao revés, a própria Lei Fundamental contém cláusula expressa, estabelecendo que a sua vigência terá por termo a data de entrada em vigor de uma Constituição (*Verjassung*), definida livremente pelo povo alemão (art. 146).

Tais cláusulas devem impedir, todavia, não só a supressão da ordem constitucional, mas também qualquer reforma que altere os elementos fundamentais de sua identidade histórica." (*Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos*, Saraiva, 1990, p. 98)

a) 'ad valorem', tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada."

Três são as técnicas para a alíquota "ad valorem", ou seja, a incidência sobre faturamento, receita bruta, valor da operação, e, nos casos da importação, valor aduaneiro.

No caso de alíquota específica, pode a base da unidade medida ser o denominador impositivo⁵.

O § 3º eleva, a nível constitucional, a metodologia das equiparações utilizada no direito tributário, podendo pessoas físicas ser consideradas como se jurídicas fossem, para efeito de sofrer a incidência de eventual contribuição.

Por fim, o § 4º admite a possibilidade de a contribuição ser cobrada monofasicamente - como à época dos impostos únicos, na vigência da E.C. nº 1/69 - para evitar eventuais fraudes e facilitar a arrecadação.

Todos estes elementos, a meu ver, exteriorizam, apenas, técnicas impositivas e, à exceção do inciso II do § 2º, que abre campo desmedido à intervenção, não há porque alterar a concepção que apresentei em escritos anteriores sobre a natureza jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico.

II. Respostas aos Questitos

1) *As contribuições cuja instituição é autorizada pelos artigos 149 e 195 da vigente Constituição Federal são tributos?*

Como expus, na introdução, são tributos. Estão no capítulo do Sistema Tributário na Constituição. O Supremo já definiu que têm natureza tri-

⁵ Escrevi: "Um terceiro aspecto merece consideração. É o que diz respeito aos tributos fixos. Nesses, há integração entre a base de cálculo (*ad rem*) e alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação. A doutrina tem procurado considerar que a alíquota corresponde ao percentual aplicado sobre uma base determinada. Na realidade, em termos de técnica de tributação, a incidência *ad rem* corresponde a uma tributação não de interligação entre os dois elementos indissociáveis da tributação *ad valorem* (alíquota e base de cálculo), mas a integração absoluta de dois elementos, a base sendo substituída pela coisa e não pelo valor e o tributo por uma quantificação prévia, conformada pela fixação do valor predeterminado.

Nítidamente, é uma técnica de tributação que pertine ao poder tributante. Não cabe à lei complementar impedir sua adoção por quem, tendo o poder de tributar, pode exercê-lo nos campos delimitados pela lei tributária. Claramente, pode a lei complementar definir quais os limites externos do tributo, em face aos demais tributos existentes, mas não pode, à evidência, invadir área própria da atuação 'interna corporis' do poder tributante, no exercício de sua competência de legislar ordinariamente.

O art. 47 do CTN refere-se a uma técnica de tributação e não à definição dos limites tributários, servindo como elemento referencial para o poder impositivo, mas jamais eliminando técnicas especiais que, sem extravasarem o campo de atuação do poder delimitado pela lei complementar, perfilam de forma simplificada os elementos compositores da base de tributação." (*Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 37, RT, São Paulo, ano 9, março/abril/2001, pp. 177/178)

butária. Na minha exposição, em audiência pública, perante a Constituinte, defendi tal natureza, tendo os constituintes aceito, inclusive, a divisão quinquipartida de tributos, que também foi objeto daquela manifestação. As contribuições, portanto, mencionadas nos artigos 149, 195 e 240, são tributos⁶.

2) *É relevante definir-se a contribuição como espécie de tributo?*

Entendo que sim. Quando de minha exposição aos senhores deputados e senadores, em audiência pública que antecedeu os trabalhos constituintes, sustentei que, para evitar desnecessárias discussões posteriores seria fundamental colocarem, as contribuições, no sistema tributário, entre as espécies tributárias. Mais do que isto, que perfilassem tal espécie entre os princípios gerais. E foi o que ocorreu. A Seção I do Capítulo dedicado ao sistema, é voltada aos princípios gerais, que são, de rigor, três: o princípio das espécies tributárias (arts. 145, 148 e 149); o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e o princípio da lei complementar (art. 148).

3) *Quais espécies de contribuição podem ser identificadas em nosso sistema constitucional tributário? O que as diferencia umas das outras?*

Já respondi a questão na Introdução.

4) *A Constituição Federal admite a instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, outras além das expressamente previstas nos seus arts. 149, 195, 212, § 5º, 239 e 240?*

⁶ O Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9, relator, esclarece: "De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 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 ou econômicas. No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional - têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e II, mas também as relativas à Seguridade Social, previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da ordem social'. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a Seguridade Social, previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, determina que se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais." (*Cademo de Pesquisas Tributárias*, nº 17, *Contribuições Sociais*, Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1992, pp. 536/537)

Não. Sendo rígido o sistema tributário e regulado pela estrita legalidade, assim como, estando entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o da estrita legalidade (art. 150, inc. I), não há espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais, risco de toda a Constituição, no capítulo do sistema tributário, tornar-se desnecessária, no máximo, servindo para sofisticadas tertúlias acadêmicas de olímpico alheamento.

5) *O que diferencia as contribuições dos impostos, taxas e contribuições de melhoria? Pode esta última, em razão de sua denominação, ser considerada uma espécie de contribuição?*

Já respondi, quando da introdução. Sobre a diferença entre as contribuições especiais e as de melhoria, escrevi:

"A contribuição de melhoria é, das espécies tributárias, possivelmente a mais justa. Paga-a, nos limites dos custos que a obra pública gera, aquele que dela se beneficiar. A contribuição de melhoria idealizada em 1605, por lei, para fazer face às despesas realizadas para tornar o Rio Tâmis mais navegável, foi em seguida adotada também em 1662 e 1670 para a reconstrução de Londres e alargamento de Westminster. Tem-se notícia de uma contribuição 'de melhoria' em 1296 cobrada para o embelezamento das praças de Florença, assim como de 'fontes' cobradas em 1562 em Portugal para reconstrução de muros, pontes e calçadas.

A França, em 1672, 1678 e 1710, por Decreto de Luiz XIV, criou, também, espécie semelhante à contribuição (mais-valia imobiliária), e nos Estados Unidos, já no século XIX, era adotada com o nome de 'Special Assessment'.

A experiência brasileira nasce em 6 de julho de 1905 com o Decreto nº 1.029, conformada, mais tarde, com a Lei nº 89 de Taquaritinga, em 30 de setembro de 1931.

Apenas a partir da Constituição de 1934 passou a matéria a ter tratamento superior.

Entendo ser o tributo mais justo, posto que apenas pagam os que têm benefício com a obra. E o poder tributante tem a faculdade de exigí-la ou não, podendo dispensá-la sempre que incidir sobre propriedades de bairros periféricos ou de pessoas de baixa renda.

Em dissertação para o Curso de Especialização do Centro de Estudos de Extensão Universitária, o Prof. Antonio Lovato, da Universidade de Londrina, defendeu a tese de que o poder de instituir a contribuição de melhoria seria um 'poder-dever', não cabendo ao Poder Público eximir-se de sua imposição.

O certo é que uma obra pública pode ser remunerada por taxa ou por contribuição de melhoria, sendo que esta apenas é admissível se tiver havido efetiva valorização do imóvel. O Texto atual, por-

tanto, como os anteriores, consagra o direito ao Poder Público (União, Estados, Distrito Federal etc.) de exigir a referida imposição sempre que as condições da obra permitam, vedada, em minha opinião, a cobrança quando houver uma 'contribuição de pioria', da qual o denominado 'minhocão' em São Paulo é exemplo claro para todos os imóveis que com ele se defrontam.

No que efetivamente houve evidente retrocesso foi em seu desenho institucional.

Embora ineficiente, o Texto pretérito era melhor, por estabelecer limite inequívoco, qual seja o do custo das obras públicas.

O Texto atual não impõe qualquer limite, permitindo aos que advogam a interpretação teleológica, como única e exclusiva para os Textos Constitucionais, sustentar que sua retirada implicaria adoção de imposição desvinculada dos custos da obra.

Já o Supremo Tribunal Federal, pela mera deslocação topográfica de certas contribuições especiais do sistema tributário para o processo legislativo, entendeu que aquelas de natureza social tinham perdido natureza tributária, não obstante manter, o Tribunal Federal de Recursos, a postura de que a singela alteração 'geográfica', no corpo da Constituição, era irrelevante para o fim de afastar essa natureza das espécies em questão.

O certo é que a eliminação do limite levará, se colocada a imposição acima dos custos da obra, à polêmica acerca da prevalência ou não de tais barreiras, com o que a última palavra pertencerá ao Supremo Tribunal Federal.

Para mim, entendo que o limite deixou de ser princípio explícito e passou a ser princípio implícito, visto que em eventual cobrança de contribuição, além dos custos da obra, à evidência, o excesso não guardaria relação com a exigência, perdendo sua natureza de contribuição. Não teria tal natureza, posto que afastado de sua exigência o elemento essencial que a justificaria, qual seja, o custo da obra pública. Seria a diferença um verdadeiro imposto com o que deveria submeter-se à regra da competência residual da União. O que vale dizer, dificilmente poderia ser imposta.

O problema, todavia, certamente se colocará no futuro.⁷⁷

6) *Admitindo-se que as contribuições constituem espécie de tributo, o que existe, no regime jurídico-constitucional das mesmas, que lhes confere identidade específica?*

Como expus na introdução, o que os caracteriza é a referibilidade direta ou indireta ao agente passivo da relação tributária, independentemente

⁷⁷ *Comentários à Constituição do Brasil*, tomo I, volume 6, 2ª edição, 2001, pp. 55 a 61.

dos elementos conformadores do fato gerador. Penso ter explicado este elemento diferencial na longa introdução a este trabalho⁸.

7) *Tendo em vista que a Constituição, diversamente do que faz em relação aos impostos, às taxas e à contribuição de melhoria, não estabelece o âmbito de incidência das contribuições previstas no seu artigo 149, poderia o legislador, ao instituí-las, eleger qualquer fato como hipótese de incidência da contribuição instituída? Esse fato poderia ser inclusive um daqueles já incluídos no âmbito de incidência dos impostos?*

Entendo que não. Deve haver referibilidade para aquele que tenha um benefício direto ou indireto. Qualquer atribuição desvinculada de qualquer referibilidade direta ou indireta não é de possível eleição, à luz do artigo 149 da Constituição Federal.

Desta forma, se não houver referibilidade e vinculação do sujeito passivo ao objetivo colimado, mesmo que indireta, não pode a contribuição ser exigida⁹.

⁸ O Tribunal Regional da 1ª Região, por sua 3ª Turma decidiu: "Remessa Ex Offício" nº 89.01.11499-2/BA

Relator: Juiz Osmar Tognolo

Parte A: Tubos e Conexões Tigre do Nordeste S/A

Parte A: TGN Participações S/A

Parte R: Delegado da Receita Federal em Camaçari

Remte.: Juízo Federal da 4ª Vara - BA

Enenta: Tributário. Contribuição Social criada pela Lei 7.689, de 15.12.88. Sua Caracterização como Imposto. Inconstitucionalidade.

1. O que distingue a contribuição social do imposto é sua destinação específica às atividades próprias da Seguridade Social.

2. Não tendo a contribuição criada pela Lei 7.689, de 15.12.88, qualquer comprometimento com a Seguridade Social, revela-se autêntico imposto, inconstitucional, visto não terem sido observadas as regras próprias estabelecidas na Constituição.

3. Sentença confirmada.

Acórdão - Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Juizes da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, à unanimidade, negar provimento à remessa oficial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas, como de lei.

Brasília, DF, 23 de outubro de 1989 (data do julgamento).

Juiz Fernando Gonçalves - Presidente

Juiz Osmar Tognolo - Relator."

⁹ Hugo de Brito Machado escreve: "As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os participantes de concursos de prognósticos financiam diretamente a Seguridade Social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar - diretamente no orçamento da Seguridade Social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social, com fundamento no art. 195, I da Constituição Federal, silenciando quanto a quem seja o seu sujeito ativo, ou indicando como tal pessoa diversa da que administra a Seguridade Social, viola a Constituição.

O art. 195, da vigente Constituição, impõe este entendimento: quando a União, os Estados, o Distrito Federal, ou os Municípios, destinam recursos seus à Seguridade

Sobre poder estar incluído no âmbito dos impostos, apenas em uma hipótese é admissível, ou seja, quando a Constituição admite o mesmo fato gerador para os dois, a exemplo do lucro (artigos 153, inciso III e 195, I, da C.F.).¹⁰

8) *Qual o significado da referência feita pelo art. 149 da CF/88 ao art. 146, III, da mesma Carta? A referência aplica-se às contribuições do art. 195 da CF? Em caso negativo, pode a lei ordinária estabelecer prazos de decadência e de prescrição diferentes dos previstos no CTN?*

Entendia que somente por lei complementar poderia ser veiculada nova contribuição. Escrevi:

"Com efeito, ao exigir, o constituinte, que as contribuições sociais sejam criadas, respeitado o disposto no art. 146, inciso III, assim redigido: 'Art. 146... 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 nesta 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'; à evidência, exigiu lei complementar para definir a espécie tributária, seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes."¹¹

Social, tem-se a forma indireta de financiamento desta por toda a sociedade, enquanto a forma direta de financiamento ocorre pelo pagamento das contribuições de seguridade.

Tais contribuições caracterizam-se, portanto, precisamente pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, item III, da Constituição Federal. Talvez por isto Zelmo Denari as considera espécies tributárias 'sui generis', afirmando que são 'prestações pecuniárias compulsórias vinculadas ao custeio dos serviços de Previdência e Assistência Social aos Trabalhadores, delegados a entes administrativos diversos do Estado'." (*Curso de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1990, p. 35)

¹⁰ O Ministro Moreira Alves, no citado recurso extraordinário, declara: "A quinta questão que se apresenta quanto à constitucionalidade, ou não, da contribuição social em causa é a de que ela tem como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas, o qual é também fato gerador do imposto de renda, ocorrendo, por isso, bitributação vedada. Sucede, porém, que, além de a contribuição destinada à Seguridade Social não ser imposto novo, não se lhe aplicando, portanto, a proibição do inciso I do artigo 154 da Constituição, é a própria Carta Magna que, no inciso I do seu artigo 195, admite essa modalidade de contribuição incidente sobre o lucro dos empregadores. Por essa última razão mesma não há como pretender-se que a Lei 7.689/88, ao instituir a contribuição social em causa, criou fonte destinada a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, motivo por que não é invocável a obediência ao artigo 154, I, estabelecida no § 4º do artigo 195." (Grifos meus - *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 17, ob. cit., pp. 543/544)

¹¹ *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 17, ob. cit., pp. 13/14.

Ocorre, todavia, que o STF, por oito votos a zero, fixou a orientação de que as contribuições citadas no artigo 195 não precisariam de lei complementar, tendo o Ministro Moreira Alves declarado que:

"Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a contribuição social prevista no inciso I do artigo 195, é mister que a lei complementar, à que alude o artigo 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar?"

Impõe-se resposta negativa a essas duas indagações sucessivas.

Tendo em vista as inovações introduzidas pela Constituição de 1988 no sistema tributário nacional, estabeleceu ela, nos parágrafos 32 e 42 do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que 'promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto' e que 'as leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição'. Ora, segundo o 'caput' desse artigo 34, o sistema tributário nacional entrou em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição (ou seja, a primeira de março de 1989), exceto - de acordo com o disposto no par. 1º desse mesmo artigo - os artigos 148, 149, 150, 154, I, 156, III e 159, I, c, que entraram em vigor na data mesma da promulgação da Constituição. Essas normas de direito intertemporal, portanto, permitiram que, quando não fossem imprescindíveis as normas gerais a ser estabelecidas pela lei complementar, consoante o disposto no artigo 146, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editassem leis instituindo, de imediato ou com vigência a partir de 1º de março de 1989, conforme a hipótese se enquadrasse na regra geral do 'caput' ou nas exceções do par. 12, ambos do artigo 34 do ADCT, as novas figuras das diferentes modalidades de tributos, inclusive, pois, as contribuições sociais."¹²

Desta forma, a Suprema Corte conformou inteligência do dispositivo diferente da minha.

Quanto a terem as contribuições do artigo 195 e do 149 a mesma natureza jurídica, também no referido julgamento, o Supremo Tribunal Federal fixou a interpretação contida no voto do relator, seguido por seus pares, que:

"No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente

¹² *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 17, ob. cit., pp. 537/538.

ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à Seguridade Social, previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da ordem social'."¹³ Têm, portanto, as duas contribuições, natureza tributária¹⁴.

Em face deste perfil pretoriano ofertado às contribuições, entendo que a prescrição e a decadência são regidas pelos artigos 173 e 174 do CTN, por força da mencionada interpretação.

Nesta linha de entendimento, é de se lembrar o acórdão do TRF da 4ª Região, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 2000.04.01.092228-3/PR, em que seu eminente relator, Dr. Amir Sarti, declarou que:

"Nesse sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, 'in verbis': 'A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).' (STF, Plenário, RE 148.754- 2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, jun. 93).

Se assim é, então o art. 45 da Lei nº 8.212/91 - que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos - padece de inegável vício de constitucionalidade formal, pois 'cabe à lei complementar (e não à lei ordinária, insisto), estabelecer, normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários' (CF, art. 146, III, b). E a regra contida no art. 173 do CTN, que trata da decadência tributária, pois derogada pelo mencionado art. 45 da Lei nº 8.212/91 - é incontestavelmente norma geral em matéria tributária conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seus 'Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário', 'in verbis': 'Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e parágrafos inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas), sem esgotá-los. É dizer, o curso constitucional é 'numerus apertus', meramente exemplifica-

¹³ *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 17, ob. cit., p. 537.

¹⁴ De resto, foi a conclusão do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário: "6) Haveria duas espécies de contribuições sociais, uma de natureza tributária (artigo 149) apenas veiculável por legislação complementar, e outra de natureza não tributária veiculável por lei ordinária (artigo 195)?"

A luz da Constituição de 1988 todas as contribuições sociais mencionadas nos arts. 149 e 195 ostentam a natureza tributária." (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 16, IOF. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991, p. 311)

tivo. Razão houve para isso. Certos temas que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo. 'Roma locuta, tollitur quaestio'. Uma boa indicação do que sejam normas gerais de direito tributário, para sermos pragmáticos, nos fornece o atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na 'vida' administrativa e judicial do País. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como normas gerais. Que sejam lidos.' (Pág. 130)

Realmente, vale observar o Livro II do CTN, que inicia com o art. 96 e termina com o art. 218, passando, naturalmente, pelo discutido do art. 173, tem o expressivo título 'Normas Gerais de Direito Tributário'.

Veja-se, a propósito, o magistério de Ives Gandra Martins: 'Por fim, a função de estabelecer normas gerais de legislação tributária parece-me melhor prevista no Texto anterior que no atual.

Com efeito, há normas gerais que assim o são, estruturalmente, e outras que têm o perfil delas, porque são veiculadas por lei complementar, como há normas constitucionais que só ganham tal delineamento porque surgem no Texto Constitucional, mas cuja estrutura é de legislação complementar ou ordinária.

Por esta razão, o Texto anterior não estabelecia qual seria o: I. campo pertinente às normas gerais, estalando o princípio de que as normas gerais são-no por força de sua essência, mais do que por força de sua exteriorização. A teoria do 'ser' prevalecia sobre a sua veiculação representada pelo 'ente'.

O Texto atual, ainda na versão da Subcomissão de tributos, pretendeu ser pomenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o Deputado Federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário. O ideal teria sido adotar a superior redação do Texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes deveres manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio 'especialmente', com o que a lista, deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa. As normas gerais são necessariamente, normas vinculadas aos princípios que norteiam a imposição tributária no País. Embora a doutrina discuta se as normas gerais seriam ou não princípios, estes colocados em patamar de generalização superior e aquelas de ge-

neralização pragmática, de tal forma que os princípios estariam a dimensionar os limites das normas, tenho para mim que as normas gerais são princípios explicitados em nível de complementação de sua enunciação geral.

Por esta razão, as normas gerais de direito tributário surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, postando-se como garantia deste e do pagador de tributos, em nossa Federação, que oferta nível impositivo a Estados e Municípios, além do poder federal. Sem tal ordenamento intermediário correr-se-ia o risco de se ter um sistema dessistemizado, não se ofertando nem a liberdade que a Emenda Constitucional nº 18/65 pretendeu combater, nem aquela pertinente à segurança a que se refere o art. 5º, 'caput', da Constituição Federal.

São, pois, matéria de regulação por lei complementar as normas gerais de que o Código Tributário Nacional, no Livro Segundo, constitui-se inequívoca prova. E são normas gerais aquelas que surgem do próprio Texto Constitucional, como aquelas que têm escuratura de norma geral, embora não explicitadas, por força do advérbio 'especialmente'.

... A obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários devem ser matéria de lei complementar, assim como, a meu ver, as outras formas de extinção, previstas nos arts. 156 e 170 a 172 do Código Tributário Nacional.

Entendo que o Código Tributário Nacional foi, nesta matéria, por inteiro, recebido pela nova ordem constitucional' (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I, em parceria com Celso Ribeiro Bastos, págs. 84 a 93).

Em suma, francamente não vejo como prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, nem mesmo a pretensão de interpretá-lo conforme a Constituição, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, *h*, da Constituição Federal.

Por fim, oportuno assinalar que a exigência de lei complementar para determinadas matérias, dentre as quais a decadência tributária, não é obra do acaso feita pelo poder constituinte originário. Sua razão de ser está na relevância destas matérias e, exatamente por isto, Sua aprovação está condicionada necessariamente a 'quorum' especial (art. 69 da CF); ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).¹⁵

A meu ver, portanto, é de cinco anos o prazo de decadência e o prescricional para as contribuições em espécie.

¹⁵ AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, Rel. Juiz Amir Sarti. Agravante: Pennacchi e Cia. Ltda.. Adv.: José de Alencar Cruz e Emerson Garcia Pereira. Agravado: Inst. Nac. de Seg. Social - INSS. Adv.: Márcia Pinheiro Amantea. Porto Alegre, 22/8/2001.

9) *Admitir-se a instituição, pela União, de contribuições que incidam sobre quaisquer fatos, inclusive os que compõem o âmbito de incidência de impostos estaduais e municipais, não colocaria em risco a subsistência da Federação?*

De acordo. Pessoalmente sou contrário a que tenham a mesma base de cálculo, nada obstante a decisão do STF. Esta decisão, todavia, está restrita apenas às contribuições mencionadas no artigo 195.

Nas demais, entendo que não poderia haver a superposição de incidências.

De qualquer forma, a decisão do STF retrocitada põe em risco uma Federação que já está enfraquecida pela guerra fiscal entre os Estados.

10) *É facultado à União instituir contribuições que incidam sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência de impostos federais partilhados com Estados-membros e Municípios, reduzindo as alíquotas destes últimos? Não há, com isso, fraude à repartição de receitas tributárias preconizada pela Constituição?*

A resposta é idêntica aquelas dadas às perguntas 8 e 9.

11) *Duas ou mais contribuições, destinadas ou não à mesma finalidade, podem onerar os mesmos fatos geradores e bases de cálculo?*

Também esta matéria foi debatida no RE nº 146.733-9, tendo o Supremo admitido a multiplicação de incidências de variadas contribuições que se destinem à mesma finalidade.

12) *Por que o art. 195 da Constituição delimita o âmbito de incidência das contribuições de custeio da Seguridade Social? Isso as faz distintas das demais contribuições, instituídas com arrimo no art. 149 da mesma Carta?*

Entendo que não. A natureza é idêntica e o STF já decidiu neste sentido, como já trechos transcritos do voto do Ministro Moreira Alves, tendo o XV Simpósio, em conclusão retrotranscrita, concluído da mesma forma.

Não há, pois, dois tipos de contribuições, uma tributária e outra não. Todas têm natureza tributária.

13) *Existem limites à criação de "adicionais" à contribuição incidente sobre a folha de salários? Qual o significado do art. 240 da CF/88? São válidas as contribuições destinadas ao Sebrae?*

Escrevi sobre o artigo 240 o seguinte:

"Poder-se-ia argumentar, todavia, que o referido artigo 577 não foi recepcionado.

A observação impropriedade, na medida em que o artigo 240 não oferta dúvida de que o sistema 'S', correspondente à legislação pretérita, foi por inteiro recepcionado pela nova ordem - e de forma ex-

pressa -, com o que foi 'constitucionalizado', só podendo ser alterado por emenda constitucional.

Em outras palavras: o sistema 'S' corresponde aos trabalhos de natureza social suportados pelas contribuições sociais, no retrato legal fotografado pelo constituinte de 88. Recebeu em 5 de outubro de 1988 tratamento constitucional expresso, com o que somente legislação de tal nível poderá alterá-lo a partir daquela data.

Regulado por legislação ordinária anteriormente, ganhou as cores de definitividade no seu tratamento constitucionalizado, com o que sua imutabilidade tornou-se mais evidente e sua permanência mais duradoura, já que alterável apenas por norma constitucional.

Ora, foi o próprio Supremo Tribunal Federal que declarou ser o artigo 577 artigo recepcionado, nas categorias a que se refere, por força do artigo 570 da CLT, ressaltando-se, no voto do eminente Ministro Marco Aurélio de Mello, o seguinte trecho:

'Destarte, já aqui concluo que as normas da Consolidação das Leis do Trabalho envolvidas neste caso - arts. 511 e 570 - estão em pleno vigor, especialmente no que definem o que se entende como categoria diferenciada e a possibilidade de agrupamento de categorias...'

Mais do que isto, o artigo 577 da C.L.T. - considerado recepcionado pela nova ordem, em face de expressamente citado pelo artigo 570 como o conformador das categorias, com as contribuições sociais para a sua ação de integração social constitucionalizadas pelo artigo 240 da 'lex maxima' -, em verdade teve a permanência alargada no tempo e garantida contra medidas infraconstitucionais a partir dos DLs 9.853/46 e 8.621/46. Tais diplomas, anteriores à Constituição de 1946, que instituíram essas contribuições, e que foram recepcionados pelas Constituições de 46 e 67, a partir da Constituição de 1988 foram transformados em princípios constitucionais pelo artigo 240 da Lei Suprema, visto que o constituinte declarou que tais contribuições ficam 'ressalvadas' do disposto no art. 195, vedando alteração infraconstitucional no seu perfil.

Se não fosse a intenção do constituinte 'constitucionalizar' tais contribuições, deveria ter-se utilizado de outra forma de expressão, como a do artigo 56 do ADCT, em que admitiu a permanência do Finsocial, mas até a elaboração de legislação infraconstitucional que veiculasse contribuição substitutiva. Não tendo adotado uma 'ressalva' a 'ressalva', tais contribuições integram-se ao sistema, só podendo ser alteradas por emenda constitucional.¹⁶

Por esta minha inteligência, entendo que as contribuições ao Sebrae são constitucionais.

¹⁶ Revista Dialética de Direito Tributário nº 57, junho/2000, p. 130.

Por fim, entendo que os limites à cobrança de contribuição sobre a folha de salários está nas forças da capacidade contributiva, que sempre deve ser respeitada pelo Poder Impositivo, em qualquer circunstância.

14) As contribuições de custeio da Seguridade Social devem, necessariamente, ter o produto de sua arrecadação destinado ao Instituto Nacional do Seguro Social?

Sempre defendi a tese que deveria ser o produto de sua arrecadação destinado ao INSS, inclusive dos rendimentos financeiros decorrentes de eventual administração pela Receita Federal. Defendi, inclusive, que a Receita Federal seria parte ilegítima na cobrança. O STF, todavia, no conceituando a ambos os aspectos considerou que não só pode a Receita Federal cobrar a referida contribuição, como o benefício financeiro decorrente em manter tais recursos por determinado período em suas mãos, não implicaria ter que repassá-los (correção monetária, principalmente) para a destinatária da contribuição.

Na Ação Declaratória nº 196 e no RE nº 146.733-9, a matéria foi debatida, com a prevalência da tese de que podem ter destinos diferentes daquelas das contribuições devidas ao INSS¹⁷.

15) Qual o significado do art. 17 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, segundo o qual a União poderá dar a sua contribuição para a Seguridade Social com recursos da Cofins e da CSL? Como é possível contribuir para a Seguridade com recursos que à mesma já pertencem por determinação constitucional?

O artigo 17 da Lei 8.212/91 tem a seguinte redação, nos termos da Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998:

"Para pagamento dos encargos previdenciários da União, poderão contribuir os recursos da Seguridade Social referidos na alínea 'd' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, na forma da Lei Orçamentária anual, assegurada a destinação de recursos para as ações desta Lei de Saúde e Assistência Social."

Nitidamente, há uma distorção inconstitucional, na disposição mencionada, visto que a contribuição da União só poderia proceder de outras receitas que não aquelas destinadas legalmente à Seguridade, ou seja, de contribuições para a própria Seguridade. Contribuição do governo com recursos, que não são do governo, mas da Seguridade, é contribuição da sociedade e não da União.

¹⁷ A Ação Declaratória nº 1 foi exaustivamente comentada no livro coordenado por mim e Gilmar Ferreira Mendes, *Ação Declaratória de Constitucionalidade*, com os seguintes autores: Ana Maria Scartezini, Arnoldo Wald, Celso Ribeiro Bastos, Edvaldo Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar Ferreira Mendes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Rogério Cruz e Tucci, Marcelo Figueiredo, Moreira Alves, Néri da Silveira, Octávio Gallotti, Paulo Brossard, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Francisco Rezek. (São Paulo, 1996)

Há, nitidamente, uma farsa legislativa em dizer que aquilo que a sociedade contribui para a Seguridade, deixa de ser uma contribuição da sociedade e passa a ser da União.

16) *Sendo a União Federal "mera arrecadadora" da Cofins e da CSLL, cujos recursos são, em tese, destinados à Seguridade Social, como é possível que a "perda na arrecadação", provocada pela correção da tabela do imposto de renda, seja compensada com um aumento na contribuição social sobre o lucro, na forma prevista pela Medida Provisória nº 22, de 8 de janeiro de 2002? Esta Medida Provisória, nada obstante não tenha sido convertida em lei neste ponto, não implica confissão da União de que tais recursos não estão sendo destinados ao INSS?*

Entre as inúmeras distorções do sistema "Quasimodo" em que a Seguridade Social se tornou, à luz de um regime jurídico de arrecadação distorcido, descompassado, incoerente e sinistro, está esta de compensar a perda de arrecadação do orçamento fiscal com receitas destinadas exclusivamente à Seguridade Social, desconsiderando-se o disposto no artigo 165, § 5º da C.F., assim redigido:

"A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público." (Grifos meus)

É, a meu ver, manifestamente inconstitucional¹⁸.

¹⁸ Ricardo Lobo Torres ensina: "A Constituição Orçamentária é um dos subsistemas da Constituição Financeira, ao lado da Constituição Tributária e da Monetária. Não é uma Superconstituição, mas uma das Subconstituições que compõem o quadro maior da Constituição do Estado de Direito, em equilíbrio e harmonia com outros subsistemas, especialmente a Constituição Econômica e a Política. É materialmente constitucional, posto que essencial ao Estado de Direito, que se constitui na via fiscal e na dos gastos públicos. A disciplina básica da receita e da despesa estabelece a Constituição, que deve estampar os princípios e as normas que tratam simultaneamente de ambas as faces da mesma moeda - as entradas e os gastos públicos. São de natureza meramente constitucional o prever o equilíbrio orçamentário, o distribuir a competência para autorizar a cobrança de impostos e a realização de gastos, o exigir a periodicidade do controle legislativo e o estabelecer as diretrizes para a redistribuição das rendas." (*Comentários à Constituição Financeira*, Freitas Bastos, pp. 8/9 do original - no prelo)

17) *Qual a consequência de eventual desvio na destinação de contribuições? E se o desvio for apenas parcial?*

Nada obstante a decisão do STF, na Ação Declaratória nº 196 e no RE nº 146.733-9, creio que ainda haja espaço para se corrigirem tais desvios, que maculam o sistema, mesmo em sendo apenas parcial a destinação desviada.

O desvio de destinação de receitas fere o espírito dos três segmentos da lei orçamentária, cuja administração em separado foi considerada uma vitória do constituinte no sentido de moralizar a administração do dinheiro público.

18) *Tendo em vista que o art. 150, inciso VI, da vigente Constituição, refere-se a impostos, teria a imunidade prevista nesse dispositivo aplicação às contribuições?*

Entendo que não. A única imunidade reconhecida para as contribuições é a referida no artigo 195, § 7º.

"São isentas de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendem às exigências estabelecidas em lei."¹⁹

19) *Admitindo-se resposta negativa à questão anterior, e tendo-se em vista as alterações introduzidas no art. 195, inciso I, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 20, como se justifica estejam as receitas dos Estados e Municípios ao abrigo da imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a", que também diz respeito apenas aos impostos? Ou a não-incidência das contribuições sobre tais receitas seria hoje decorrente apenas de dispositivos de leis federais?*

A questão aqui é outra. Estão, o "caput", o inciso I e o § 1º do artigo 195, redigidos da forma que se segue:

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

¹⁹ Escrevi sobre ele: "Por esta razão, as imunidades são quase sempre interpretadas extensivamente, enquanto por força do artigo 111 do CTN as isenções comportam uma interpretação, o mais das vezes, restritiva.

Como se percebe, o constituinte, utilizou-se mal do vocábulo pertinente, pois falou em isenção, quando pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade.

Esta imunidade é extensiva às entidades beneficentes de assistência social ainda aqui cabendo a interpretação a que me referi do sentido 'assistência social' 'lato sensu', aplicável às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Tais entidades devem atender as exigências estabelecidas em lei. O problema que se colocou, no passado, se esta lei deveria ser ordinária ou complementar, tendo o extinto Tribunal Federal de Recursos, no julgamento que considerou imunes as entidades fechadas de previdência social, por serem entidades de assistência social, entendido que a lei a que se referia o constituinte pretérito e atual era a lei complementar. Tal decisão vale para o sistema atual, onde existe a mesma remissão às 'exigências estabelecidas em lei'." (*Comentários à Constituição do Brasil*, volume 8, 2ª edição, Saraiva, 2000, pp. 114/115)

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

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

...
§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.²⁰

Entendo, pois, que o financiamento para a Seguridade Social de Estados e Municípios diz respeito àquela por eles mantida, nos termos do § 1º do artigo 149 da C.F., cuja redação se segue:

“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.”

Em outras palavras, mesmo que desejasse, a União não poderia tributar receitas de Estados e Municípios, em face de poderem ter regime próprio para seus servidores. Apenas na hipótese de não terem tal regime e integrarem o regime jurídico da União é que as receitas poderiam ser oneradas (decisão da entidade federativa que optou pelo regime jurídico da União), cabendo, essencialmente, às leis ordinárias das duas entidades federativas definir a disciplina legal a ser admitida. Não há obrigação constitucional de as entidades instituírem sistemas próprios de previdência e assistência. Se optarem por mantê-lo - o que não é vedado pela Constituição -, será a matéria de legislação ordinária.

20) *Existe algum aspecto relevante não tratado nas questões anteriores?*
Não.

²⁰ Comentei o § 1º do artigo 195 da C.F. como se segue: “O constituinte completa, desta forma, o § único do artigo 149, que declara: ‘Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.’ Esta explicação é necessária, na medida em que a competência impositiva das contribuições sociais é privativa da União. Apenas a União pode criá-las, definir seu regime jurídico, benfeitorias, contribuintes etc.”

No que concerne à atuação da União e a disciplina jurídica da Seguridade, a sua competência impositiva exterioriza também uma capacidade arrecadatória que lhe pertence, sendo, pois, todos os brasileiros sujeitos ao regime imposto pela União. Os Municípios, os Estados e Distrito Federal, podem ter um sistema de seguridade no que concerne a seus servidores públicos, criando livremente os benefícios, dentro dos limites gerais das normas federais e enquadrando-os no regime de Seguridade dessas entidades.

Ocorre, todavia, que para o regime jurídico aplicável a seus servidores, deve a entidade federativa que o garante, encontrar as formas de receita, dentro dos parâmetros conformados pela lei federal, sendo, portanto, entidades autônomas dentro de tais parâmetros para exigir a receita e ofertar os benefícios.”

AS CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Coordenador

HUGO DE BRITO MACHADO

Autores

ADILSON RODRIGUES PIRES
ADRIANO PINTO
ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO
ANTÔNIO CARLOS DE MARTINS MELLO
AROLD GOMES DE MATTOS
CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA
DEBORAH SALES
DURVAL AIRES FILHO
EDUARDO ROCHA DIAS
FÁBIO JUNQUEIRA DE CARVALHO
FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JURACI MOURÃO LOPES FILHO
LEANDRO PAULSEN
LUCIA VALLE FIGUEIREDO
LUIZ DIAS MARTINS FILHO
MARCIO SEVERO MARQUES
MARIA ALESSANDRA BRASILEIRO DE OLIVEIRA
MARIA INES MURGEL
NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
VITTORIO CASSONE
WAGNER BALERA

co-edição

DIALÉTICA

São Paulo

e

ICET
INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

Fortaleza

2003

26/08/2007

© by vários autores

DIALETICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

ISBN nº 85-7500-079-9

Projeto (miolo)/Editoração Eletrônica: Mars

Fotolito da capa: Duple Express

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

As Contribuições no sistema tributário brasileiro /
coordenador Hugo de Brito Machado. -- São Paulo :
Dialética / Fortaleza : Instituto Cearense de
Estudos Tributários - ICET, 2003.

Vários autores.
Bibliografia.

1. Direito tributário - Brasil I. Machado, Hugo
de Brito.

02-6217

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Contribuições : Sistema tributário :
Direito tributário 34:336.2(81)