24/92 artigo/93 24.92

LTr

SUPLEMENTO TRIBUTÁRIO

02/93

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Ives Gandra da Silva Martins (*)

As quatro perguntas formuladas pela Comissão Organizadora tomaram por premissa a resolução do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, que concluiu em resposta à 6ª questão que:

> *"à luz da Constituição de 1988, todas as contribuições sociais inseridas nos artigos 149 e 195 ostentam natureza tributária".*

Na oportunidade, postulei pela mesma natureza em face da íntima vinculação entre os artigos 149 e 195, assim como entre os dois artigos e o título VI dedicado, em seu capítulo I, ao sistema tributário(1).

Com efeito, tanto o artigo 195 quanto o 149 fazem menção às contribuições sociais, determinando este último que os princípios e normas do sistema tributário aplicar-se-ão às contribuições sociais, mesmo o princípio da anterioridade, que por força do § 6º do artigo 195, ficou reduzido para 90 dias da edição da lei.

Por outro lado, o artigo 195, que cuida especificamente das contribuições sociais, reitera que os princípios e normas do sistema tributário são aplicados a elas, menos o princípio anual da anterioridade(2).

(*) Ives Gandra da Silva Martins é Professor Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie e Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo.

(1) Escrevi: "Vale dizer, os dois artigos estão indissoluvelmente vinculados, por cuidarem de contribuições sociais, que se devem submeter a determinado regime.

O fato de o princípio da anterioridade não se aplicar às contribuições sociais, não as desnatura, porque 4 impostos federais (I.I., I.E., IPI e IOF) também não se submetem ao referido princípio, embora se submetam aos demais.

Numa terceira homenagem que faço à inteligência dos constituintes, não posso admitir que tenham pretendido vincular o artigo 149 ao 195 e o 195 a todo o sistema tributário e nada obstante a sua vinculação, tenham criado dois tipos de contribuições sociais, a saber: as contribuições sociais e as contribuições sociais, cuja "diferença única" reside em serem absolutamente iguais na sua conformação nominal e na sua integração ao sistema tributário!!!

Não poucas vezes houve ilogicidade no texto constitucional, mas no que concerne ao capítulo do sistema tributário, os técnicos de maior nível que dele cuidaram deram-lhe conformação não contraditória.

Não há, portanto, dois tipos, de contribuições sociais de igual nome, mas apenas um tipo de natureza tributária, conforme se lê nos artigos 149, 150, inciso III, letra "b", 154 e 195 da lei maior" (Cadernos de Pesquisas Tributárias 15, Res. Trib., 1989, pág. 98/104).

(2) Gilberto de Ulhôa Canto ensina: No meu entendimento há, sob a Constituição Federal de 1988, uma categoria geral de contribuições ditas parafiscais (sociais, corporativas e econômicas) e a contribuição de melhoria, uma e outra constituindo espécies do gênero tributo. Não há contribuições não tributárias. Já disse que o art. 195 da Constituição está mal implantado na sua parte que cuida das contribuições, par-

0614 - 26.05.92

Está o § 6º do artigo 195 assim redigido:

"Art. 195...

§ 6º — As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b",

que se concilia com o "caput" do artigo 149:

"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 dispostitivo".

Dessa maneira, *ambos* reiteram que a natureza jurídica das contribuições sociais é de tributo, estando, em face do sistema, o legislador, apenas desobrigado em seguir o princípio da anterioridade expresso no artigo 150, inciso III, letra "'b", com o seguinte discurso:

"Art. 150 — Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III — cobrar tributos:

.....

b — no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

Coloca, pois, o texto constitucional, como impedimento para instituição de um novo tipo de contribuição social, o mesmo impedimento para criação de novos impostos[3].

Em outras palavras, nem impostos, nem contribuições sociais, cujo perfil não esteja na Constituição, podem ser instituídos pela competência residual da União, a não ser que sejam respeitadas as regras do § 1º do artigo 154 da C.F., matéria sobre que diante discorrerei[4].

Assim sendo, parecem-me inquestionável o fato de ter, o constituinte, ao cuidar da contribuição social, tratado de uma única espécie tributária, e não de duas, com o que corretíssima foi a conclusão do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, com a maioria dos diversos autores do Caderno de Pesquisas Tributárias nº 15 assumindo idêntica postura.

Isto posto, passo a responder à primeira questão.

"1) Existindo entidade da administração indireta da União que seja responsável pela seguridade

---

te esta que deveria ter sido integralmente disciplinada no art. 149, no capítulo que versa sobre o sistema tributário nacional, ficando as demais disposições do dito art. 195, que pertinem à seguridade e à assistência social como direitos, bens e garantias, regulados na parte da ordem social.

A menção ampla contida no art. 149 a contribuições dos três tipos ali mencionados atende, penso eu, ao pressuposto de se tratar de uma espécie tributária, não somente em vista da maneira pela qual o artigo é redigido como pela tradição evolutiva que as Constituições anteriores, a partir da Emenda Constitucional nº 1/69 mostram. Além disso, a doutrina nacional e comparada sobre a parafiscalidade registra unanimidade de admissão de caráter tributário das contribuições respectivas, como ponto pacífico entre tantos outros controvertidos que a seu respeito se tem apontado" (Caderno de Pesquisas Tributárias 15, ob. cit., p. 44/45).

(3) Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o princípio da anterioridade preleciona: "Os fundamentos históricos e axiológicos do princípio tributário da anterioridade radicam: (a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os seus negócios, bens, renda e patrimônio (antes de realizarem os fatos geradores) e (b) na certeza de que durante o transcurso do exercício, lei alguma terá eficácia para alterar a lex proevia, em que se basearam para a realização dos fatos jurígenos-tributários. Saber antes: certeza e segurança. Eis o significado da anterioridade.

É dizer, o princípio da anterioridade nada tem a ver com a época em que os contribuintes pagam os tributos, decorrentes da realização dos fatos geradores. A regulação jurídica de um fato jurígeno e não depois (irretroatividade substancial).

A regulação do lugar, da forma e do tempo do pagamento do tributo (fórmula normal de extinção das obrigações de dar, pecuniárias) também devem estar previstas ex lege, antes do início do exercício financeiro em que ocorrem os fatos geradores da obrigação. É errôneo supor que tais matérias são "administrativas" podendo ser alteradas ao alvedrio do credor, no caso, ao alvedrio das pessoas jurídicas de direito público, territoriais e não territoriais. Ao revés, são temas interditados ao Estado-Administração (sujeito ativo da obrigação tributária). Uma parte não pode unilateralmente alterar a obrigação" (Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário, Forense, 1990, p. 325/326).

(4) A equipe da Price assim comenta o dispositivo: "Mantendo disposição contida na Carta de 1967, o texto constitucional confere à União a competência para instituir impostos não previstos expressamente na Constituição.

Estes impostos necessariamente serão não-cumulativos e de forma alguma poderão ter fato gerador ou base de cálculo idênticos aos impostos discriminados na Constituição.

Imposto não-cumulativo é aquele cuja base de cálculo limita-se ao valor acrescido nas sucessivas operações, ou o que permite abatimento de créditos em virtude de operações anteriores, tributadas ou não. A Constituição de 1967 não fazia essa restrição, nem a instituição dos impostos de competência residual requeriam lei complementar, como a carta de 1988 estabelece" (A Constituição do Brasil 1988, Price Waterhouse, 1989, p. 658).

SUPLEMENTO TRIBUTÁRIO LTr
Reg. Div. Cens. Div. Públ. DPF nº 1658-p209/73
REDAÇÃO: DIRETOR - ARMANDO CASIMIRO COSTA - DET - SÃO PAULO 749
REDATOR - ARMANDO CASIMIRO COSTA FILHO - DRT - SÃO PAULO 9.513
COORDENADOR - Prof. VITTÓRIO CASSONE
PROPRIEDADE DA LTR EDITORA LTDA.
Redação e Vendas: Rua Apa, 165 - Fone (011) 826-2788
Fax: (011) 826-9180 - CEP 01201-904 - São Paulo - SP
Composição: Linotec - 279-2221
Impressão: Editoras Unidas - Rua Bueno de Andrade, 218 - 278-4321

social, a atribuição da cobrança, arrecadação e fiscalização a órgão da Administração Direta (para posterior repasse dos recursos à seguridade social) torna inconstitucional sua exigência? Em caso afirmativo, o contribuinte tem legitimidade para argüi-la perante o Judiciário?

No X Simpósio Nacional de Direito Tributário, muitos autores entenderam que a figura do arrecadador não desnaturaria a tipologia impositiva, sendo irrelevante para conformar-lhe o perfil. O órgão arrecadador é mero instrumento a serviço do estado e das estruturas pela Constituição e lei esculpidas(5).

Na Itália, ainda hoje existe a figura do exator, pessoa contratada para arrecadar e fiscalizar a imposição tributária. Pode ser, inclusive, uma pessoa física ou jurídica fora da Administração.

No direito romano, os publicanos, nas províncias, eram os arrecadadores de tributos contratados pelo governo central(6).

Naquele Simpósio, minha postura foi de que a figura de quem arrecada é exógena ao fato gerador da obrigação. Não compõe a natureza jurídica da imposição e, portanto, é irrelevante para a explicação de sua essência e intrínseca estrutura.

Por esta perspectiva, na medida em que se admite que pessoas da sociedade possam ser contratadas para exercício de atividade administrativa plenamente vinculada, desde que se revestindo das características impositivas por lei alicerçada no texto maior, não veria inconstitucionalidade maior na atribuição da cobrança, arrecadação e fiscalização a órgão da Administração Direta, à luz do texto pretérito.

Ocorre, todavia, que o art. 165, § 5º da Constituição Federal possui a seguinte dicção:

"Art. 165 — As Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

.....

§ 5º. 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".

Tal discurso demonstra a incomunicabilidade dos orçamentos e de sua administração, realçando-se a expressão.

"Abrangendo todas *as entidades e órgãos a elas vinculadas",*

no dispositivo sobre o orçamento securitário.

Ora, se a própria Constituição proíbe a comunicação, à evidência, órgão administrador do orçamento fiscal, não pode administrar o orçamento da seguridade, sem violentá-lo, com o que nesta hipótese há vedação expressa incontornável.

Acresça-se que a destinação da arrecadação deve ser plenamente vinculada à Seguridade Social, compondo seu orçamento, nos termos do § 5º do artigo 165 da CF.

O que distingue uma contribuição social de um imposto é a natureza jurídica deste conformada à hipótese de imposição definida pelo texto maior e sua lei explicitadora, assim como a vinculação daquela a uma finalidade social prevista na Constituição, que implique benefício direto ou indireto.

Os três ítens do "caput" do art. 195, a meu ver, não ofertam dúvida sobre este aspecto. Está assim, o comando supremo, redigido:

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

I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II — dos trabalhadores;

III — sobre a receita de concursos de prognósticos".

Uma contribuição incidente sobre a folha de salários e sobre o lucro tem a mesma contextura do

---

(5) À 2ª questão, assim respondeu o Plenário: "A prestação de serviço público, por concessionárias, nos termos do artigo 167 da Constituição Federal, afeta a natureza jurídica da remuneração paga pelo usuário? Resposta: Não. A natureza jurídica da remuneração decorre da essência da atividade realizada, não sendo afetada pela existência de concessão. O concessionário recebe remuneração da mesma natureza daquela que o Poder Concedente receberia se prestasse diretamente o serviço" (Caderno de Pesquisas Tributárias 11, Res. Trib, 1986, p. 576).

(6) "O exator é um particular. Faz-se uma concorrência e o Estado atribui a exatoria de uma dada localidade a um particular, especialmente qualificado, e inscrito num registro especial que é o registro dos exatores. Esta concorrência é igual à que se faz para cometer a um particular a construção de uma obra pública, como uma ponte, uma estrada". ..."Chamemo-lo concessionário, chamemo-lo empreiteiro. Geralmente são os bancos, isto é, são entidades que tem grande disponibilidade econômica, porque — isto é importante, explica a utilidade do sistema — porque os exatores devem recolher ao Estado, no vencimento, tudo o que está inscrito no rol, ainda que o particular não tenha pago. E assim, portanto, o estado tem a certeza de encaixar o que está inscrito nos róis, pois se o particular não paga, o exator antecipa" (Prof. Francesco Tesauro, 1º Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários, ESAF/Resenha Tributária, diversos autores, 1979, p. 41).

imposto sobre a renda, só que este, por força do art. 167 inciso IV assim redigido:

"Art. 167...

IV — A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º",

não pode estar vinculado a qualquer fundo ou destinação, senão perde sua característica de imposto, e aquela, para ser contribuição, tem que necessariamente estar vinculada à Seguridade Social(7).

A incidência, por outro lado, de uma contribuição sobre o faturamento das empresas tem a mesma característica de um imposto sobre a circulação de bens ou serviços, assemelhando-se ao IPI, IVV, ICMS e ISS.

Uma imposição tributária pode ser contribuição social ou imposto, de acordo com a natureza jurídica deste ou a destinação daquela, desde que ambas as hipóteses estejam previstas na Constituição, não sendo, pois, possível hipóteses diversas, a não ser pelo exercício da competência residual sinalizada no artigo 154 inciso I da CF(8).

Já tivemos decisões judiciais orientando-se no sentido de que o órgão arrecadador desnaturaria o perfil de contribuição social, se não realizada a arrecadação pela própria Seguridade, visto que, em regime de alta inflação, arrecadar e administrar o tributo é, de certa forma, apropriar-se de parcela dele pelo giro dos recursos nas burras da Receita e não da Seguridade.

Por esta razão, mesmo que a receita seja destinada à Seguridade(9), a inconstitucionalidade reside na contaminação dos dois orçamentos, que o constituinte impôs que fossem separados.

"2) A instituição das outras fontes de custeio previstas no art. 195, § 4º da C.F. 1988 depende de lei complementar? O caráter "não-cumulativo" ali previsto é o mesmo que o mencionado pela Constituição para o IPI e o ICMS?".

No que concerne à 2ª questão, minha postura atual é a mesma da exposta nos livros "Sistema Tributário Constituição de 1988" e "Comentários à Constituição do Brasil, volume 6, tomo I".

As outras fontes de custeio são fontes distintas daquelas mencionadas no artigo 195, incisos I a III.

Como nos impostos, outorgou, o constituinte, uma competência residual à União para lançar novas contribuições sociais, desde que obedecidas as regras do artigo 154 inciso I, assim redigido:

"Artigo 154...

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

Ora, no momento, em que vinculou uma nova imposição social à rigidez do artigo 154 inciso I, naturalmente, o constituinte também impediu que uma nova contribuição social pudesse:

---

(7) Hamilton Dias de Souza ensina: "As taxas e as contribuições caracterizam-se como tributos vinculados, pois suas hipóteses de incidência consistem ou numa atividade estatal referida diretamente ao contribuinte (taxas) ou indiretamente a ele (contribuições). Assim, verificado que o tributo tem como aspecto material da hipótese de incidência um fato desvinculado de qualquer atuação do Estado relativa ao contribuinte, a espécie tributária será caracterizada como um imposto. Se a materialidade da hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, será taxa ou contribuição" (Direito Tributário Atual, vol. 1, Ed. Resenha trib. 1982, p. 91).

(8) O Tribunal Regional da 1ª Região, por sua 3ª turma decidiu: "Remessa Ex Officio 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

Ementa — 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 Juízes 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, em sentido contrário, 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 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, RJ, 1990, p. 35).

a) ser cumulativa a outros impostos já existentes;

b) ter fato gerador próprio dos impostos elencados na Constituição;

c) ter base de cálculo própria dos impostos enumerados na lei suprema[10].

Em outras palavras, para efeitos do exercício de competência residual para criação de novas contribuições sociais, estas não podem ter qualquer semelhança, nem com as contribuições já existentes, nem com os impostos elencados na Constituição Federal.

Não me impressiona o fato de o artigo 154 inciso I exigir lei complementar, posto que, a meu ver, todas as contribuições sociais dependem de lei complementar, à luz do que dispõe o artigo 195 da Constituição[11].

Com efeito, ao exigir, o constituinte, que as contribuições sociais sejam criadas, respeitado o disposto no artigo 146, inciso III, assim redigido:

"Artigo 146...

.....

Inciso 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.

Com outros termos, se não fosse objetivo estabelecer a previsão em lei complementar para o exercício da competência residual no que concerne às contribuições sociais, por força do artigo 154 inciso I, seria por força do artigo 146, inciso III[12].

Resta o aspecto da não cumulatividade para completar a resposta.

Entendo que de duas espécies de "não cumulatividade" cuidou o constituinte, ou seja, daquela correspondente à "técnica não cumulativa" própria dos impostos a que incorporaram o princípio, adaptado ao país, da teoria do valor agregado, como o IPI e o ICMS, assim como da superposição de incidências de dois tributos diversos sobre o mesmo fato gerador[13].

---

(10) Escrevi: "Uma última observação se faz necessária para estes perfunctórios comentários. É que a não-cumulatividade, a que se refere o tributo, não diz respeito apenas à técnica não-cumulativa (incidência assemelhada à do valor agregado do mesmo imposto), mas à não cumulatividade de dois impostos sobre o mesmo fato gerador. A não-cumulatividade, em determinadas circunstâncias, pode ter o perfil do bis in idem ou da bitributação, conforme implique dupla incidência sobre o mesmo fato gerador ou duas incidências de dois impostos diversos sobre a mesma hipótese, deixando de ser considerado como técnica de arrecadação. Entendo que o constituinte cuidou de ambas no inc. I do art. 154" (comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Saraiva, 1990, p. 333).

(11) A ementa a seguir consagra idêntico entendimento: "Argüição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 976-AL. Apelante: Salgema Mineração Ltda. e Outra. Adv.: Roberto Donato Barbosa Pires dos Reis e Outros. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Hugo Machado.

Ementa. Tributário. Mandado de Segurança. Contribuição Social. Lei nº 7.689/88. Inconstitucionalidade. — A impetração ataca, não lei em tese, mas os efeitos concretos e imediatos da lei, no sistema jurídico nacional.

— É inconstitucional a exigência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, que não configura contribuição para a seguridade social, à mingua de Lei Complementar que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais com fundamento no art. 149 da Constituição.

Acórdão. Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide o Plenário do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/89, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 02 de maio de 1990. Juiz Araken Mariz — Presidente — Juiz Hugo Machado — Relator".

(12) Fábio Leopoldo de Oliveira ensina: "Evidentemente, constitui preocupação dos elaboradores da questão o fato de o Constituinte, no inciso III, letra "a", do referido artigo 146 haver feito referência à "necessidade da Lei Complementar para a definição de tributo e de suas espécies, tendo, contudo restringido, aparentemente a necessidade em questão para a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes apenas, aos Impostos.

Ora, o conceito de Tributo deve ser objeto e norma geral de Direito Tributário, logo, de Lei Complementar. As espécies de tributos que deverão ser objeto, também de norma geral, só poderão ser definidas através da especificação de seus elementos básicos, quais sejam, os fatos geradores, as bases de cálculo respectivas e seus sujeitos passivos, bem como suas alíquotas, visto que são elementos essenciais e imprescindíveis para o conhecimento e determinação da respectiva obrigação tributária. Logo, tais elementos é que irão traçar o perfil de cada espécie tributária. E se esta tem de ser definida em Lei Complementar, os seus fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos, também deverão sê-lo.

Note-se que o dispositivo constitucional utilizou o advérbio "Especialmente" que induz à interpretação extensiva e não à restritiva, por não ser excludente das outras quatro espécies tributárias que são agasalhadas no Sistema Tributário, ao lado dos Impostos. Em resumo, em nosso entender, Nenhum Tributo Poderá Ser Instituído, à Luz do Artigo 146, Inciso III, da Constituição, Sem Que o Seu Perfil Esteja Previamente traçado em Lei Complementar" (Caderno de Pesquisas Tributárias 15, ob. cit., p. 211).

(13) Gustavo Miguez de Mello esclarece: "Cabe também observar que alguns tributos, como, por exemplo, são os casos do empréstimo compulsório do ponto de vista da arrecadação (Constituição Federal, art. 148) do ponto de vista da restituição, o empréstimo compulsório constitui matéria de Direito Financeiro), impostos residuais (art. 154, caput e inciso I) e contribuições sociais para financiar a "Seguridade" (não é bom Português, mas é o termo empregado na Constituição) (as do artigo 195, § 4º) devem ser veiculados por lei complementar.

Nestes casos, não se trata de normas gerais em matéria de Legislação Tributária: pelo contrário, a lei complementar é o único veículo (além da emenda à Constituição) pelo qual tais exações podem ser instituídas.

Pode parecer, nestes casos, que a instituição do tributo por lei complementar supriria a não existência de lei complementar sobre normas gerais" (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 15. ob. cit., 189, p. 363).

Entendo, pois, que o caráter "não cumulativo" não é apenas o previsto para o IPI e o ICMS, mas também o da superposição de incidências de tributos diversos, com o que uma nova contribuição social, para ser criada, deveria ater-se às duas vedações.

Por fim, não me filio à corrente dos que entendem que a expressão "outras fontes" deveria referir a outras espécies de tributos e que a vinculação ao artigo 154 inciso I tornaria obrigatória ter esta espécie a natureza de imposto. O aspecto que não me permite tal forma de raciocínio reside no impedimento do artigo 167 inciso IV, que proíbe a vinculação dos impostos a qualquer finalidade, fundo ou objetivo(14).

As outras fontes são necessariamente "contribuições sociais" de possível criação, dentro das limitações impostas pelo artigo 154 inciso I.

"3) É possível sua exigência, a título de "contribuição", de quem não tenha vantagem decorrente de atividade estatal, que é o pressuposto da exação? (É cabível contribuição de empresa relativa a autônomos?).

À terceira questão minha resposta é negativa. Na Contribuição social deve haver, por parte daqueles que a recolhem, uma vinculação direta ou indireta, mas nunca uma falta de vinculação(15).

No passado, quando se pretendeu que as empresas que não tinham trabalhadores rurais ou não atuassem em atividades agropecuárias, recolhessem o funrural, manifestei-me contra, pela absoluta falta de vinculação entre o contribuinte e a finalidade para que a contribuição era recolhida.

Fosse possível o contrário, e um partido político *imune de impostos*, poderia ser chamado a contribuir para a Seguridade Social, em face da insuficiência de recursos desta, mesmo que nenhuma vinculação tivesse com as finalidades pretendidas pela Constituição.

É que a imunidade constitucional foi apenas ofertada à espécie tributária "impostos" e às contribuições na limitada hipótese do § 7º do artigo 195.

Uma empresa, quando recolhe a parcela correspondente à folha salarial, embora não seja beneficiária direta do recolhimento, tem nos seus empregados o benefício indireto, posto que serão eles os destinatários da tríplice atuação da Seguridade Social, na Saúde, Previdência e Assistência Social.

A falta de vantagem, a meu ver, desnatura, por inteiro a imposição, fazendo dela uma exigência que fere o artigo 195. Esta norma, ao determinar que, de forma direta ou indireta, a sociedade financiará a Seguridade, à evidência, referiu-se a financiamento que retorne para a sociedade, de maneira que esta, ao contribuir, tenha alguma vantagem direta ou indireta, mas nunca nenhuma contrapartida.

Entendo, pois, sendo o pressuposto da exação a vantagem decorrente da atividade estatal, que a inexistência desta desfigura a imposição de contribuição social(16).

Por decorrência, entendo que não é cabível a contribuição das empresas relativa a autônomos, que, não compõem sua estrutura laboral. Tal contribuição não traz ao contribuinte vantagem direta, nem indireta.

Minha resposta é, pois, negativa para as duas hipóteses.

"4) Havendo identidade de benefícios, é constitucional a previsão de alíquotas mais elevadas para a contribuição sobre o lucro e sobre a folha de salários devida por contribuintes pertencentes a determinados setores da atividade econômica?"

---

(14) Escrevi: "No capítulo das vedações constitucionais ao aumento de despesas, o inc. IV do art. 167 oferta proibições sensíveis à "capacidade dispenditiva" do Poder Público.

A primeira interdição aplica-se à impossibilidade de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, embora algumas ressalvas existam.

O artigo faz menção aos impostos e não, como estava no § 2º do art. 62 do velho Texto, aos tributos, com o que a vedação era mais ampla no passado.

A interdição hoje é apenas parcial, na medida em que a Carta Magna consagra a divisão quinquipartida dos tributos, sendo o imposto, embora o mais relevante, apenas uma das espécies.

O art. 160, todavia, proíbe a vinculação de toda a espécie de recursos — inclusive de imposto — nas relações entre os entes federativos, abrindo, porém, exceção à possibilidade de a União condicionar a transferência de recursos de natureza tributária.

Entendo eu, ao interpretar aquele artigo, que tal privilégio ofertado À União foi intencional na Constituinte, na medida em que a União ganhou atribuições e perdeu receitas, razão pela qual os outros entes federativos, que tiveram o espectro de suas receitas aumentado, seja por imposição direta, seja por transferência, não devem atrasar o pagamento de seus débitos. Em face, portanto, do novo perfil de atribuições e transferências, a União foi privilegiada" (Comentários a Constituição do Brasil, 6º volume, tomo II, Saraiva, 1991, p. 344/345).

(15) Os artigos 121 a 128 do CTN têm a seguinte dicção: "Art. 121 — Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

§ único — O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador,

II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrra de disposição expressa em lei.

Art. 128 — Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

(16) No Acórdão da Argüição de Inconstitucionalidade na AMS nº 90.04.12692-0/RS, em que foi relator o Juiz José Morschbacher, lê-se: "2. A arrecadação e a administração da contribuição social em apreço por órgão da administração federal direta não ofendem a Constituição, mas, sim, a sua manutenção e utilização em fins públicos diversos da seguridade social, circunstância a motivar a devida correição, por iniciativa do Ministério Público, fiscal da Constituição e das leis".

A última questão deve ser examinada pelo prisma do que dispõe o artigo 150 inciso II assim redigido[17]:

"Artigo 150 ...

.....

II — institui tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Fala a lei em "situação equivalente" que é mais do que "situação igual".

Escrevi, sobre o princípio, o seguinte:

"Equivalente" é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que "igual". A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de "maiores tributos, menores direitos" —, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo "pagador de tributos") aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, sejam em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer, que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória"[18].

Em face desta minha posição, não posso aceitar tratamento desigual.

O fato de o artigo 149 determinar que as contribuições sociais devem obedecer o disposto no artigo 150 inciso I e III não me impressiona.

O inciso I cuida, à evidência, do princípio da legalidade, o mais relevante princípio do direito, que, no caso da imposição tributária, é o princípio da estrita legalidade.

Está o inciso I assim redigido:

"Artigo 150 ...

.....

I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

À evidência, se não houvesse a referência ao artigo 150 inciso I, nem por isto as contribuições poderiam ser exigidas sem lei, posto que o artigo 5º, inciso II, assim o determina[19].

---

(17) Kiyoshi Harada explicita: "O princípio de igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí porque desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio "nullum tributum sine lege" infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não há isenção sem lei.

Segundo o princípio da generalidade dos tributos todo aquele que realizou ou foi responsável pela ocorrência de relações fáticas tributárias é obrigado a pagar tributos.

Esse princípio não se choca com o da capacidade contributiva. Como ensina Silvio Santos Faria, o respeito à capacidade contributiva de cada um significa um tratamento genérico, igual para todos os indivíduos que apresentem situação idêntica. Logo, a generalidade significa tratamento igual para os indivíduos iguais, e não um tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente" (Sistemas Tributários na Constituição de 1988, Saraiva, 1991, p. 106/107).

(18) Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, volume 93, p. 75/77.

(19) O artigo 5º inciso II tem a seguinte redação:

"Art. 5º ...

.....

II — ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei",

tendo o "caput" do artigo 5º o discurso que se segue:

O princípio da isonomia, por outro lado está no artigo 5º "caput". Ora, o princípio da isonomia se aplica, não só por força do artigo 5º, mas por força do inciso II do artigo 150, que não foi infirmado por sua não menção.

Se houvesse a intenção de infirmar o princípio, a própria referência ao artigo 150 inciso III seria contraditório, posto que o constituinte teria se referido apenas à letra, "b" do inciso para ofertar tratamento diverso e não à letra "a", que encampa o princípio da irretroatividade, também expressa no artigo 5º, inciso XXXVI.

Em outras palavras, como ocorreu com o constituinte em inúmeras oportunidades, utilizou-se da técnica do pleonasmo enfático para reforçar intenções, sendo artigo 24 a mais exuberante prova do que digo, ao falar, por exemplo, em legislar sobre "direito financeiro", no inciso I, e em "orçamento", no inciso II, ou ao falar em conservação de florestas, caça, pesca, fauna e da natureza[20].

A técnica das repetições enfáticas, fartamente utilizada pelo constituinte, não pode levar o intérprete a entender que, além dos dispositivos mencionados, nenhum outro dispositivo do sistema poderia ser utilizado.

E a resposta definitiva encontra-se na própria redação do § 6º do artigo 195, ao dizer na decisão final:

> "não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b".

Ora, ao dizer que, dos princípios do sistema tributário, não se aplica o artigo 150 inciso III letra "b", à evidência, declarou, o constituinte, que todos os demais lhe são aplicáveis.

O princípio da isonomia é, portanto, inerente ao regime jurídico das contribuições sociais.

À luz deste raciocínio, entendo, pois, que não é constitucional a previsão de alíquotas diferenciadas, sendo o tratamento legal ordinário, que implique distorções, de manifesta inconstitucionalidade[21].

"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes".

(20) Todo o artigo 24 é repetitivo. Está assim redigido "Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I — direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II — orçamento;

III — juntas comerciais;

IV — custas dos serviços forenses;

V — produção e consumo;

VI — florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII — proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII — responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX — educação, cultura ensino e desporto;

X — criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI — procedimentos em matéria processual;

XII — previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII — assistência jurídica e defensoria pública;

XIV — proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV — proteção à infância e à juventude;

XVI — organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis;

§ 1º — No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º — A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º — Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º — A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário".

(21) José Cretella Júnior escreve: "O princípio da igualdade, sob a forma de proposição mandamental, pode ser assim expresso: "Os administrados que preenchem os requisitos prescritos nas leis e regulamentos têm o direito subjetivo público de exigir o mesmo tratamento por parte do Estado" (Comentários à Constituição 1988, Vol. I, Forense Univr., 1989, p. 185).