

A independência do Judiciário, especialmente na aplicação da vontade política constitucional, é a forma de cumprimento de sua missão, inclusive em seu aspecto político. O eventual "apoio" do Judiciário ao Executivo e ao Legislativo em momentos de crise levaria apenas à involução, conduzindo-nos a períodos de arbitrariedade e instabilidade institucionais, próprios de regimes anteriores à formação da própria República, como a conhecemos hoje.

**6.2** Abordando outros aspectos concretos, diferentes dos destacados neste trabalho, mas aplicando o mesmo arcabouço teórico, temos a seguinte passagem de MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, apoiada em J. J. GOMES CANOTILHO:

"Assim, aqueles direitos sociais adquiridos, como o direito à segurança social, às prestações de saúde, ao seguro-desemprego, bem como aqueles referentes à proteção do trabalho, do tempo de trabalho, entre outros tantos, uma vez concretizados em determinado grau, não poderiam ser mais atingidos por disposições legais, emanadas do Poder Legislativo, nem por disposições regulamentares, oriundas do Poder Executivo, sob pena de violação ao 'princípio da proteção da confiança e da segurança dos cidadãos no âmbito econômico, social e cultural do núcleo essencial da existência mínima inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana', erigindo-se ao parâmetro de verdadeira 'garantia institucional' e 'direito subjetivo'."<sup>23</sup>

**6.3** Alguns poderiam objetar (e certamente muitos membros de governo levantam tal objeção), que estas considerações são muito corretas do ponto de vista teórico, acadêmico, mas que a prática, num País com milhões de pobres e miseráveis, tem de prevalecer sobre a teoria. Não creio que aqueles que deram suas vidas pelo ideal republicano concordariam; certamente diriam que de prática conhecem eles. De qualquer forma, a seguinte passagem de GERALDO ATALIBA parece bastar para eliminar a objeção:

"Não temos a menor dúvida quanto a que as elaborações teóricas, formuladas pelos acadêmicos – e geralmente adotadas pelos nossos constituintes, correspondem a um verdadeiro sentir consciente do povo, a um querer popular inequívoco e bastante sólido, embora impreciso e nebuloso, no espírito do homem do povo. O povo, embora avesso a abstrações, é perfeitamente lúcido para formular opções em torno das questões institucionais básicas."<sup>24</sup>

Portanto, quem, a pretexto de privilegiar o povo, viesse a defender um "apoio" ao governo, mesmo contra a Constituição, estaria sendo simples um traidor e usurpador do povo.

**6.3** Finalmente, como sugestão de ponto a ser analisado em função dos aspectos analisados no presente trabalho, é de se perguntar se é possível cogitar de declaração de inconstitucionalidade, que chamaríamos *dinâmica*, isto é, de que a CIDE-Combustíveis está inconstitucional.

23 *Direito previdenciário e estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 116, onde a fonte da citação de CANOTILHO vem assim indicada: *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 326, grifo no original.

24 *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 2.

## Contribuições Especiais: Análise no Cenário Brasileiro

III – Doutrina

### As Contribuições Especiais ao Longo das Constituições Brasileiras: um Tributo *Sui Generis*

Rodrigo C. Petry

*Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Curitiba (FDC), Professor em Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário, Advogado Tributarista em Curitiba/PR.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 "Contribuições" na Constituição de 1824 – o império e as "rendas públicas"; 2 "Contribuições" na Constituição de 1891 – a república e o "reinado" dos impostos e das taxas; 3 "Contribuições" na Constituição de 1934 – surgimento da "contribuição de melhoria"; 4 "Contribuições" na Constituição de 1937 – fixação das bases da organização sindical e profissional; 5 "Contribuições" na Constituição de 1946 – a organização da previdência social; 6 "Contribuições" na Emenda Constitucional nº 18/65 – definição de um sistema tributário; 7 "Contribuições" no Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66 – e no Decreto-Lei nº 27/66: natureza tributária?; 8 "Contribuições" na Constituição de 1967 – a intervenção do Estado na economia e nos sistemas previdenciário, sindical e de organização profissional; 9 "Contribuições" na Emenda nº 1/69 – a inserção das contribuições no capítulo do sistema tributário; 10 "Contribuições" e a Emenda Constitucional nº 8/77 – a "perda" da natureza tributária das contribuições especiais sociais; 11 "Contribuições" e a Constituição de 1988 – a "dominância" das contribuições especiais sobre os demais tributos.

### INTRODUÇÃO

As contribuições especiais, formando espécie tributária própria, ao lado dos demais tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios), são relativamente recentes na história constitucional brasileira, notadamente porque surgiram alimentadas pela especial característica programática

e social que se desenvolveu com intensidade nos textos constitucionais mais modernos.

A presente investigação histórica parte de 1824, data de promulgação da primeira Constituição brasileira, para demonstrar a evolução do disciplinamento das “contribuições especiais” ao longo dos textos constitucionais brasileiros,<sup>1</sup> o que gerou a multiplicação das leis que tratam da matéria, exigindo uma melhor compreensão da natureza e do regime jurídicos aplicáveis a essa figura tributária diferenciada.

## 1 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1824 – O IMPÉRIO E AS “RENDAS PÚBLICAS”

A Constituição de 1824 já citava o termo “contribuições” pela primeira vez na história constitucional brasileira, mas com uma significação completamente diversa da atual. O vocábulo “contribuições” não foi utilizado na época para designar uma espécie tributária própria, mas sim como sinônimo de todo e qualquer tributo,<sup>2</sup> assim como de outras receitas obtidas pelo Estado Imperial.<sup>3</sup>

As preocupações científicas com estudos refinados sobre a natureza e o regime jurídico de tributos eram de somenos importância, pois as mentes ilustradas da época, embebidas de um oxigenado espírito político, se ocupavam com a especial e “inérita” tarefa de estabelecer limites ao exercício do poder estatal no bojo da primeira Constituição brasileira. Assim, restaram apenas dois artigos de importância para a presente análise: os arts. 171 e 172, que em sua redação original assim prescreviam, *in verbis*:

“Art. 171. *Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.*”

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno

1 Sobre o contexto histórico das Constituições brasileiras, veja-se o estudo do saudoso CELSO RIBEIRO BASTOS, em seu *Curso de direito constitucional* (18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 97 e ss.).

2 O vocábulo “contribuição” era utilizado na época com maior freqüência para designar receitas cobradas dos cidadãos para “contribuir” com os gastos do Estado. Alguns anos antes da Constituição de 1824, a “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão” (aprovada na época da Revolução Francesa, em 26.08.1789, pela Assembléia Nacional da França) assim se manifestou sobre a cobrança de tributos pelo Governo, *in verbis*:

“Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.” (*In Constituição Federal & Convenções Internacionais*. 10. ed. Curitiba: Juruá, 2002, p. 188)

3 O próprio art. 179, XV, da Constituição de 1824, ao tratar do princípio da capacidade contributiva em sua dicção primitiva, deixou claro o uso do termo “contribuição” como significante da receita genérica do Estado Imperial, *in verbis*: “XV – Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

anterior, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da *importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.*” (grifo nosso)

Naquela época, os estudos acerca das espécies de tributos eram praticamente inexistentes. As chamadas “contribuições” não eram previstas constitucionalmente, muito menos se identificavam como uma espécie dentro do gênero “tributo”. O próprio termo “tributo” era confundido dentro da expressão genérica “receitas do Estado”. Somente mais tarde o vocábulo “impostos” foi utilizado em um texto constitucional brasileiro para ser identificado como sinônimo de “tributos ao Estado”.<sup>4</sup>

## 2 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1891 – A REPÚBLICA E O “REINADO” DOS IMPOSTOS E DAS TAXAS

A Constituição da “República dos Estados Unidos do Brasil”, datada de 1891, expressou, visivelmente, uma maior preocupação do que a Constituição anterior em relação às receitas públicas, especialmente os tributos.

Essa maior atenção derivou naturalmente da nova forma de estruturação do Estado brasileiro, agora constituído sob a forma de uma República Federativa, composta por Estados com autonomia administrativa e financeira. Naturalmente, a fim de poder exercer sua autonomia, os Estados recém-instituídos necessitavam arrecadar seus próprios recursos de forma organizada e autônoma, o que implicava na possibilidade de instituir suas próprias receitas, o que incluía, por lógico, a receita derivada dos tributos.

O texto constitucional daquela época instituiu, com regramento relativamente detalhado, a competência para a instituição de tributos tanto pela União quanto pelos Estados Federados. Mas a matéria tributária continuou a não ocupar espaço de destaque na Constituição em relação às demais matérias, ficando restrita aos arts. 7º a 12 do Título I, nominado “Da Organização Federal – Disposições Preliminares”.

Dentre os tributos nominados como de competência da União, encontramos os “impostos”, “taxas” em geral, e os chamados “direitos de entrada, saída e estada” de navios. Dentre os tributos de competência dos Estados, além dos chamados “impostos” e “taxas”, o art. 9º do Texto Constitucional de 1891 também previu a possibilidade de cobrança das chamadas “contribuições concernentes aos telégrafos e correios”.<sup>5</sup>

Verificou-se aqui, pela primeira vez em um texto constitucional brasileiro, o uso do vocábulo “contribuições” para designar uma figura tributária específica. Tal tributo sequer se aproximava das “contribuições” que hoje conhecemos através do art. 149 da Constituição de 1988. As “contribuições” da Constituição de 1891 eram

4 Os “impostos” foram citados em uma Emenda à Constituição Imperial, realizada através da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, que veio a complementar a Constituição de 1824, para o fim de dirigir para as chamadas “Assembléias Legislativas Provinciais” a tarefa de fixar os “impostos” necessários à cobertura das despesas municipais e provinciais.

5 Assim previa o item 2º do § 1º do art. 9º da Constituição de 1891, em sua redação original: “Art. 9º (...) § 1º Também compete exclusivamente aos Estados decretar: (...) 2º Contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios. (...)”.

apenas uma espécie de versão “estadual” da “taxa de correios e telégrafos” federal.

Ao estudar-se a discriminação de competência da União e dos Estados Federados na Constituição de 1891, percebe-se a ausência de preocupação do constituinte da época em descrever com uniformidade as espécies tributárias. Da leitura do texto constitucional depreende-se a existência de duas espécies tributárias básicas: impostos e taxas. Todas as demais designações utilizadas serviam apenas como simples variação lingüística, própria da desatenção do legislador para com a Ciência do Direito.

### 3 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1934 – SURGIMENTO DA “CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA”

Alimentada por ideais sociais, a Constituição de 1934 mostra uma maior preocupação com a ordem econômica e social, o que levou à multiplicação de seus artigos em relação à Constituição anterior, inclusive com maior regramento da tributação. Seu texto se mostrou mais atento ao reforço dos vínculos da Federação brasileira, através de um completo detalhamento das competências impositivas da União, dos Estados e Distrito Federal, assim como pela primeira vez estabelecendo a competência tributária para os Municípios.

Tal texto constitucional estabeleceu a competência privativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir e cobrar seus tributos, expressamente na forma de “impostos” ou de “taxas”, sem sequer se utilizar do vocábulo “contribuições”. Mais adiante no texto, entretanto, ao tratar da ordem econômica e social, “a Constituição de 1934 previu a inédita possibilidade da instituição e cobrança da chamada ‘contribuição de melhoria’”.

Tal figura aparecia pela primeira vez em um texto constitucional brasileiro, se destacando na Constituição de 1934 como outra espécie de receita estatal, ao que tudo indicava não tributária, uma vez que tal natureza ainda se encontrava restrita aos chamados “impostos” e “taxas”. Assim rezava o art. 124 da Constituição em análise, *in verbis*:

“Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras publicas, a administração, que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados *contribuição de melhoria*.” (grifo nosso)

### 4 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1937 – FIXAÇÃO DAS BASES DA ORGANIZAÇÃO SINDICAL E PROFISSIONAL

A Constituição de 1937, ao tratar da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de tributos, citou novamente as espécies tributárias dos “impostos” e das “taxas”. Mas ao tratar da ordem social, o Texto de 1937 silenciou sobre a possibilidade de instituição de “contribuição de melhoria”.

Ao prescrever os direitos e garantias individuais, a Constituição de 1937 previu “pela primeira vez em nossa história constitucional a possibilidade das entidades sindicais cobrarem ‘contribuições’ de seus associados”, em sua redação original, *in verbis*:

“Art. 138. A associação profissional ou sindical é livre. Sòmente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, *impor-lhes contribuições* e exercer em relação a êles funções delegadas de poder público.” (grifo nosso)

### 5 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1946 – A ORGANIZAÇÃO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

A Constituição de 1946 continua a estabelecer a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir as figuras tributárias nominadas de “impostos” e “taxas”. Mas, adicionalmente, ressurgiu a previsão expressa de cobrança das chamadas “contribuições de melhoria” em decorrência de obras públicas, no art. 30 do Texto Constitucional.<sup>6</sup>

Outra inovação se deu no Capítulo que tratou da ordem econômica e social, no qual a Constituição de 1946 expressou especial preocupação com a previdência social e a assistência aos trabalhadores, “prevendo pela primeira vez em uma Constituição brasileira uma ‘contribuição’ em favor da previdência e assistência social”, *in verbis*:

“Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

XVI – previdência, mediante *contribuição da União, do empregador e do empregado*, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;

(...).” (grifo nosso)

O texto da Constituição de 1946 destaca, também, uma maior importância para a regulação e organização das associações profissionais e sindicais, mas deixa de prever a instituição de “contribuições” sindicais, ao contrário do que havia sido fixado pela Constituição anterior, promulgada em 1937, que previa expressamente a possibilidade de tal cobrança.

Posteriormente, novos textos legislativos vão destacando, cada vez com maior importância, a questão do custeio da previdência e assistência social,<sup>7</sup> o que no

6 “Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I – *contribuição de melhoria*, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas;

(...)

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.” (grifo nosso)

7 Vide o prescrito pela Emenda nº 11, publicada em 5 de abril de 1965, e que tratou de expressar na Constituição de 1946 a preocupação crescente do legislador para com o custeio da previdência e assistência social, *in verbis*:

“Artigo único. Ao art. 157 da Constituição é acrescentado um parágrafo, com a redação seguinte, passando o atual parágrafo único a § 1º:

futuro resultaria na criação de outras espécies de “contribuições” relativas a tais setores da vida social, como será visto mais adiante.

## 6 “CONTRIBUIÇÕES” NA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/65 – DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO

Outro importante marco na história das contribuições especiais consiste na promulgação da Emenda Constitucional nº 18, publicada em 6 de dezembro de 1965, apresentando verdadeira sistematização da matéria tributária prevista na Constituição de 1946.

Por essa emenda, os tributos restaram expressamente classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria, basicamente. Mas a emenda também previu, pela primeira vez, a possibilidade da instituição de outro tributo, com caráter especial, nominado de “empréstimo compulsório”. Observe-se tais disposições no Texto Constitucional de 1946, após a Emenda nº 18/65, em sua redação original, *in verbis*:

“Capítulo I – Disposições Gerais

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de *impostos, taxas e contribuições de melhoria*,<sup>8</sup> e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

(...)

Art. 4º Sómente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir *empréstimos compulsórios*.” (grifo nosso)

## 7 “CONTRIBUIÇÕES” NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – LEI Nº 5.172/66 – E NO DECRETO-LEI Nº 27/66: NATUREZA TRIBUTÁRIA?

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1946, veio a lume a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que passou a ser denominada de “Código Tributário Nacional”.<sup>9</sup> A idéia de uma codificação do “Direito Financeiro” da época foi divulgada como algo necessário à melhor compreensão das regras e princípios próprios da matéria, e resultou na previsão do art. 5º, XV, alínea *b*, do texto da Constituição de 1946, como explica o saudoso ALIOMAR BALEEIRO.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> 2º Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social poderá ser criada, majorada ou estendida sem a correspondente fonte de custeio total.”

<sup>8</sup> Mais adiante, o texto da Emenda nº 18/65 explicitou melhor os fundamentos e limites para instituição das contribuições de melhoria, pelo quais percebemos sua especial natureza, *in verbis*:

Capítulo IV – Das Contribuições de Melhoria

“Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

<sup>9</sup> A denominação Código Tributário Nacional passou a ser adotada por força do Ato Complementar nº 36/67.

<sup>10</sup> A necessidade de uniformizar as normas do Direito Tributário e Financeiro da época era premente, como esclarece ALIOMAR BALEEIRO: “No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado

Em relação às contribuições especiais, o CTN não fez menção alguma em sua redação original. Ao citar as espécies de tributos, em seu art. 5º, apenas mencionou “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, seguindo a classificação de tributos feita pela Constituição de 1946, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 18/65.

A prescrição do art. 5º do CTN, aliada ao que prescrevia o art. 4º do mesmo *Codex*, no sentido de entender a denominação e o destino do produto da arrecadação como absolutamente irrelevantes para a caracterização da natureza jurídica específica do tributo, serviriam para dificultar a admissão das contribuições especiais como espécie tributária própria, ao lado dos demais tributos, tendo em vista que são tributos qualificados pela finalidade para a qual são criados.

Logo após a edição do CTN, em 25 de outubro de 1966, houve a edição do Decreto-Lei nº 27, em 14 de novembro de 1966, que tratou de inserir no Código o art. 217, para o efeito de prever ali as contribuições especiais, antes não mencionadas em nenhum de seus dispositivos. Assim ficou redigido o citado artigo no CTN, *in verbis*:

“Art. 217. As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da ‘contribuição sindical’, denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II – das denominadas ‘quotas de previdência’ a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir ‘Fundo de Assistência’ e ‘Previdência do Trabalhador Rural’, de que trata o art. 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.”

Foi com essa modificação introduzida pelo Decreto-Lei nº 27/66 ao CTN que as discussões em torno da natureza tributária das contribuições especiais se acir-

por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados. Corrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor na Constituinte de 1946, quando esta, após algumas hesitações iniciais, aprovou a Emenda nº 938, de que resultou o art. 5º, XV, *b*, da nova Carta Magna”. (*Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p 12)

raram. Passou-se a discutir se a inserção do art. 217 no Código teria o condão de firmar as contribuições ali elencadas como tributo, formando uma quarta espécie, ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria previstos no art. 5º do *Codex*.<sup>11</sup>

## 8 “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1967 – A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E NOS SISTEMAS PREVIDENCIÁRIO, SINDICAL E DE ORGANIZAÇÃO PROFISSIONAL

No capítulo que tratou do sistema tributário, a Constituição Federal de 1967 previu expressamente a possibilidade de instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria e também empréstimos compulsórios, com redação praticamente idêntica à da Emenda Constitucional nº 18/65, editada ainda na época da Constituição de 1946.

No que diz respeito às contribuições especiais, entretanto, o capítulo que tratou da ordem econômica e social na Constituição Federal de 1967 trouxe consigo uma “significativa ampliação da intervenção estatal nos setores da vida econômica e social, para além da organização da Previdência Social, da atividade sindical e de representação profissional”.

Reflexo disso foi o surgimento de contribuições para o custeio dessas tarefas interventivas. “Nasceu nesse contexto da Constituição de 1967 as contribuições de intervenção no domínio econômico, aumentando o leque de incidência das contribuições especiais, agora ao lado das contribuições previdenciárias e de natureza sindical e profissional” que já eram previstas na Constituição anterior.

Assim restou no art. 157 do Texto Constitucional a previsão das contribuições de intervenção no domínio econômico, *in verbis*:

“Título III – Da Ordem Econômica e Social

Art. 157. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

(...)

§ 8º São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

§ 9º Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

(...).” (grifo nosso)

Além da previsão de tais contribuições interventivas, o Texto Constitucional de 1967 também trouxe um detalhamento maior sobre a cobrança das contri-

11 É importante lembrar que o CTN foi recepcionado como lei geral em matéria tributária pela atual Constituição brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, por força do § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT): “Art. 34. (...) § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º”.

buições especiais destinadas ao financiamento previdenciário, com vistas a assegurar os direitos dos trabalhadores, no art. 158, *in verbis*:

“Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI – *previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;*

(...)

§ 2º A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.” (grifo nosso)

Demonstrando a ampliação significativa das tarefas regulatórias do Estado, especialmente na organização do trabalho, no art. 159, a Constituição de 1967 passou a prever a cobrança de contribuições para o custeio de atividades dos órgãos sindicais e profissionais, na seguinte forma, *in verbis*:

“Art. 159. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão assegurados em lei.

§ 1º Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

(...).” (grifo nosso)

## 9 “CONTRIBUIÇÕES” NA EMENDA Nº 1/69 – A INSERÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NO CAPÍTULO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO<sup>12</sup>

Publicada em 20 de outubro de 1969, a Emenda Constitucional nº 1 inseriu significativas modificações no Texto Magno de 1967, a ponto de alguns se referirem à Emenda nº 1 como, na verdade, outra Constituição, substituta da anterior.

No que diz respeito ao regramento das contribuições pela Emenda nº 1, veja-se que “pela primeira vez uma Constituição brasileira (emenda) previu em seu capítulo dedicado ao sistema tributário a competência da União para instituir contribuições especiais, tendo em vista a intervenção do domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais”.

Ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios,<sup>13</sup> o sistema tributário na Constituição de 1967 (com redação da Emenda

12 Estando o Congresso Nacional brasileiro impedido de exercer suas funções, por força de um recesso “extraordinário”, imposto pelo Regime Militar vigente desde o Golpe Político de 1964, o Poder Executivo, tencionando modificações na Constituição de 1967, editou em 17 de outubro de 1969 uma “emenda constitucional”, a de nº 1, publicada em 20 de outubro do mesmo ano.

13 Previstos no art. 18 da Emenda nº 1/69, na seguinte forma:

nº 1/69) passou a admitir expressa e claramente outra espécie tributária: as "contribuições", divididas por sua vez em três subespécies, de acordo com sua finalidade. A nova posição topográfica das contribuições dentro do texto constitucional auxiliou na caracterização de sua natureza jurídica tributária. Veja-se a redação do § 2º do art. 21, *in verbis*:

"Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I – contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e

(...)." (grifo nosso)

Já no capítulo relativo à ordem econômica e social, "a Emenda nº 1/69 tratou de praticamente repetir a previsão relativa à competência da União Federal para instituir e cobrar contribuições destinadas ao custeio da intervenção no domínio econômico,<sup>14</sup> à previdência social<sup>15</sup> e para o custeio das atividades dos órgãos profissionais e sindicais".<sup>16</sup>

Surge, porém, outra inovação pela Emenda Constitucional nº 1/69 em relação às contribuições especiais. Nesse mesmo capítulo que tratou da ordem econô-

"Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I – taxas (...);

II – contribuição de melhoria (...);

(...)

§ 3º Sómente [sic] a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

(...)."

Observe-se que, em relação aos empréstimos compulsórios, a própria Emenda nº 1/69 tratou de procurar caracterizar sua natureza tributária, afirmando que a eles se aplicariam as disposições constitucionais relativas aos tributos, conforme prescreveu o inciso II do § 2º do art. 21 da emenda constitucional referida.

14 "Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, (...).

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer." (grifo nosso)

15 "Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos têrmos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado;

(...)." (grifo nosso)

16 "Art. 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei.

§ 1º Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

(...)." (grifo nosso)

mica e social surgiu a previsão de uma nova contribuição especial, "a contribuição para o custeio do ensino primário dos empregados nas empresas comerciais, industriais e agrícolas, chamada de "salário-educação", *in verbis*:

"Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos dêstes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquêle fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer." (grifo nosso)

## 10 "CONTRIBUIÇÕES" E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 8/77 – A "PERDA" DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SOCIAIS

Em data de 14 de abril de 1977 foi publicada a Emenda Constitucional (à CF/67) nº 8, que, do ponto de vista tributário, alterou dois dispositivos importantes da Constituição de 1967 (com a redação da Emenda Constitucional nº 1/69), e mudou a interpretação que se tinha acerca da natureza tributária das contribuições especiais "sociais", firmada a partir da edição do Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966.

As alterações foram nos arts. 21 e 43 da Constituição de 1967 (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69). No § 2º do art. 21, dentro do capítulo que tratava do sistema tributário, continuaram a ser previstas as contribuições especiais da subespécie "de intervenção no domínio econômico" e "de interesse de categorias profissionais", como tributos de competência da União Federal.

Mas especificamente as contribuições especiais da subespécie "sociais" foram extraídas do § 2º do art. 21 e, portanto, do capítulo que tratava do sistema tributário nacional, e passaram a integrar o capítulo que tratava das atribuições do Poder Legislativo, no art. 43, inciso X, especialmente para explicitar a competência do Congresso Nacional para dispor (com a sanção do Presidente da República) sobre as mesmas.

Para melhor compreensão do ocorrido, veja-se abaixo a redação originária do art. 21 da Constituição de 1967 (com a redação da Emenda Constitucional nº 1/69) e, em seguida, a redação dada pela Emenda Constitucional nº 8/77, ao art. 21 e ao art. 43, em seus incisos I e X:

a) Eis a redação originária:

"Art. 21. Compete à União instituir impôsto [sic] sobre:

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I – contribuições, nos têrmos [sic] do item I dêste [sic] artigo, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; (...)."

b) Abaixo, veja-se a redação alterada pela Emenda Constitucional nº 8/77, pela qual foram extraídas as contribuições sociais devidas pelos contribuintes:

"Art. 21. (...)

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.”

c) E abaixo, observe-se finalmente o art. 43 na redação da Emenda Constitucional nº 8/77, para onde foram transferidas as contribuições sociais, ficando alocadas no inciso X, distinto, portanto, do inciso I, que tratava dos tributos, *in verbis*:

“Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

(...)

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178.”<sup>17</sup>

Como a referência às contribuições sociais foi retirada do art. 21, que estava dentro do capítulo do sistema tributário, e passou a integrar o inciso X do art. 43, que inclusive é inciso distinto do que tratava da competência do Congresso para dispor sobre “tributos, arrecadação e distribuição de rendas”, passou-se a compreender que as contribuições sociais não eram mais tributos, mas sim exações de outra natureza, não devendo mais obediência aos princípios e demais regras próprios dos tributos.

“A partir da Emenda Constitucional nº 8/77, boa parte da doutrina e dos tribunais passou a entender que as contribuições sociais citadas não teriam mais natureza tributária”, como inclusive reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) em diversas oportunidades posteriores,<sup>18</sup> como esclarece, *v.g.*, o voto do Ministro ALDIR PASSARINHO proferido por ocasião do julgamento pelo Tribunal Pleno, do RE 100.790/SP, cujo trecho transcreve-se abaixo:

“Em face da Emenda Constitucional nº 8, as contribuições de natureza social, inclusive a do PIS, foram excluídas do conceito de tributo, uma vez que, a não ser assim, nós teríamos de considerar o inciso X do art. 43 como simplesmente expletivo, porque o texto original da Constituição diz:

17 Os encargos previstos nos dispositivos citados eram os seguintes:

“Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores (...) II – salário-família aos seus dependentes; (...) V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; (...) XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente; (...) XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes de trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado; (...) XIX – aposentadoria para a mulher aos trinta anos de trabalho, com salário integral; (...)”

Quanto aos encargos previstos nos arts. 166, § 1º; 175, § 4º, e 178, referiam-se, respectivamente: ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais; ao custeio da assistência social e ao custeio de programas de ensino primário gratuito dos empregados das empresas e seus filhos. Assim sendo, as contribuições sociais destinadas ao custeio desses encargos passaram a estar fora do capítulo que tratava do sistema tributário nacional.

18 Vide RTJ 87:271-274; RE 95.400, Rel. Min. NERI DA SILVEIRA; RE 86.595/BA.

“Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

(...)

Ora, se nós incluirmos no conceito de tributo as contribuições de natureza social, obviamente seria demasia o acréscimo, por emenda constitucional, do inciso X, e que se refere às contribuições sociais para custear as despesas previstas nos arts. 165 e demais mencionados.” (STF, TP, RE 100.790/SP, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, J. 15.05.1987)<sup>19</sup>

Com a promulgação de um novo texto constitucional em 1988, essa corrente foi obrigada a rever sua posição, tendo em vista o destacado espaço que a figura das “contribuições especiais” (inclusive as contribuições sociais) assumiu de forma expressa no sistema tributário, como será visto a seguir.

## 11 “CONTRIBUIÇÕES” E A CONSTITUIÇÃO DE 1988 – A “DOMINÂNCIA” DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SOBRE OS DEMAIS TRIBUTOS

Com o advento da Constituição de 1988, a compreensão acerca da natureza tributária das contribuições especiais ficou muito melhor evidenciada, e a mais detalhada previsão constitucional auxiliou inclusive na sua classificação como espécie tributária própria, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

O art. 149 do Texto Constitucional vigente serviu como ponto de partida para a construção do esboço constitucional da regra-matriz das contribuições especiais, embora haja previsão para instituição e cobrança de tais contribuições em diversos outros dispositivos da Constituição atual, inclusive alguns adicionados por emendas constitucionais recentes, como as Emendas Constitucionais nºs 33/01 e 39/02.<sup>20</sup>

Antes de demonstrar um quadro geral acerca dos dispositivos que tratam das contribuições especiais na Constituição de 1988, é importante ressaltar a trajetória de crescimento da importância dessa figura tributária ao longo de nossas Constituições, desde 1824. Esse crescimento do espaço constitucional ocupado pelas “contribuições especiais” acompanhou o crescimento do número de regras da própria atividade tributária, ao longo das diversas Constituições.

Os dados estatísticos demonstram uma crescente importância das “contribuições” ao longo da história constitucional brasileira, o que acabou, com o passar do tempo, elevando em muito o *status* dessa figura tributária *sui generis*, que passou a ocupar cada vez mais o tempo e a atenção de estudiosos, magistrados, pro-

19 In: RTJ 120:1194.

20 Tais emendas constitucionais trataram, respectivamente, de inserir regras específicas para as contribuições de intervenção do domínio econômico e de prever a competência dos Municípios para a cobrança de uma nova espécie de contribuição especial, destinada ao custeio do serviço de iluminação pública.

curadores, advogados, políticos e governantes, estes movidos pela preocupação crescente com o implemento da arrecadação e gerência dos tributos.

Basta observar o significado, o contexto e a quantidade de vezes em que os vocábulos “contribuição” ou “contribuições” aparecem nos textos constitucionais para ver, em meteórica análise, o caminho que as contribuições percorreram antes de se tornarem uma espécie tributária própria, e alcançar a importância que possuem atualmente no sistema tributário nacional.

Primeiramente, veja-se que em 1824 a Constituição do Império brasileiro previa o vocábulo “contribuições” em duas oportunidades de seu texto, mas com significado inteiramente diverso do atual. A palavra “contribuições” era sinônimo de “rendas públicas”.

Na Constituição de 1891, a concepção de uma figura tributária própria, na forma das “contribuições” que encontramos hoje no art. 149 da Constituição de 1988, estava ainda muito distante de ocorrer. Rigorosamente, existiam apenas duas espécies de tributos na linguagem constitucional: impostos e taxas. Como anteriormente comentado, o vocábulo “contribuições” aparece uma única vez, e ainda para nominar uma espécie de taxa.

O vocábulo “contribuição” é citado também uma única vez em todo o texto da Constituição de 1934, porém, pela primeira oportunidade serve para nominar uma espécie tributária própria, ao lado dos tradicionais impostos e taxas: a “contribuição de melhoria”, que não se confunde com as “contribuições especiais” que encontram matriz no art. 149 do atual Texto Constitucional.

Na Constituição de 1937, novamente o vocábulo “contribuições” é citado uma única vez, mas aqui não designava mais as “contribuições de melhoria”, espécie tributária ausente nessa Constituição; mas as “contribuições de melhoria” eram agora substituídas pelas “contribuições” destinadas ao custeio das atividades sindicais, que ganhavam espaço em um dispositivo da Constituição.

O Texto Constitucional de 1946 vem finalmente usar com maior generosidade as “contribuições”, que passam a ser previstas em três dispositivos constitucionais. São as contribuições de melhoria (com duas citações) e as contribuições destinadas à previdência social (com uma citação). A Emenda Constitucional nº 18/65 não mudaria tal panorama.

A partir da Constituição de 1967, o *status* das contribuições passou a mudar radicalmente. O texto constitucional usou de seis dispositivos para prever a possibilidade da cobrança de diversas contribuições, além da já conhecida contribuição de melhoria. Assim, também surgiram: as contribuições de intervenção no domínio econômico, as previdenciárias e as dedicadas ao custeio das entidades sindicais e profissionais. A Emenda nº 1/69 não mudaria esse panorama, citando novamente seis vezes o vocábulo “contribuições”.

Mais tarde, a compreensão do mundo político e da realidade social sofrem grandes mudanças com a redemocratização brasileira. A democracia ressurgiu no Brasil em 1984, trazendo consigo a esperança de verdadeira renovação das bases sociais da nação. Uma nova Constituição torna-se necessária para albergar a enorme quantidade de novas idéias, borbulhantes no movimento pró-democracia.

Assim nasce a Constituição de 1988, profundamente alimentada em ideais sociais, que contaminam também a organização do sistema tributário nacional. Nesse contexto, as contribuições recebem uma atenção especial do constituinte,

derivada inclusive da melhor compreensão acerca de sua natureza tributária, nitidamente caracterizada.

O texto original da Constituição “democrática” de 1988 traz dispositivos relativos às contribuições especiais em vinte e quatro oportunidades, sem contar a citação da contribuição de melhoria, no inciso III do art. 145, reconhecida aqui como espécie tributária à parte. Após a promulgação dessa Constituição, cerca de quarenta e seis emendas vieram a alterá-la (seis das quais resultado da revisão constitucional) em diversos dispositivos.

Do total dessas emendas constitucionais, quatorze se referiram às contribuições especiais, citando-as em diversos dispositivos, como analisado detalhadamente a seguir:

- Emenda Constitucional nº 3/93 (DOU 18.03.1993): tratou de instituir o IPMF<sup>21</sup> prevendo a possibilidade de tributação de “fato gerador” futuro no § 7º do art. 150, dentre outras alterações; citou as contribuições em quatro oportunidades,<sup>22</sup> tratando de três temas, basicamente o seguinte: I – ao tratar do custeio das aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais; II – ao modificar o art. 150, em seu § 6º, inseriu as contribuições na norma que trata da necessidade de lei específica para regular exclusivamente a concessão de subsídios, isenções, reduções de base de cálculo e outras benesses fiscais; III – ao instituir a possibilidade de tributação de “fato gerador” futuro (“substituição tributária para frente”).
- Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 (DOU 02.03.1994): adicionou os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o efeito de instituir o Fundo Social de Emergência visando ao saneamento financeiro da Fazenda Nacional; citou em três oportunidades as contribuições, ao enumerar as fontes que integram o Fundo, da seguinte forma: I – instituiu elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro para 30% em 1994 e 1995, a ser cobrada das instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91); II – determinou a vinculação ao fundo, de 20% de todas as contribuições cobradas pela União Federal; III – determinou vinculação ao fundo, do *quantum* arrecadado pela contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75%, cobrada das instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91).
- Emenda Constitucional nº 10/96 (DOU 07.03.1996): tal emenda fez a prorrogação do Fundo Social de Emergência criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, que vigorou de 1994 até o final de 1995 e, agora, pela Emenda Constitucional nº 10, passou a vigorar desde 1º de janeiro de 1996 com previsão de término em 30 de junho de 1997, sob nova denominação: “Fundo de Estabilização Fiscal”. As contribuições foram citadas novamente, da mesma forma que foram citadas na Emenda

21 Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, o antecedente histórico da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

22 Observe-se que uma dessas alusões ao vocábulo “contribuição”, constante no § 6º do art. 40 da Constituição, foi retirada do texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 20/98.



da Constitucional de Revisão nº 1/94, ou seja, ao enumerarem-se as fontes de receita do fundo referido.<sup>23</sup>

- Emenda Constitucional nº 12/96 (DOU 16.08.1996): incluiu o art. 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para o efeito de criar a competência da União Federal para a instituição e cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); tal emenda citou o vocábulo “contribuição” em cinco oportunidades.
- Emenda Constitucional nº 14/96 (DOU 13.09.1996): tal Emenda tratou de Direito Financeiro, regrando com maior detalhamento o destino das receitas fiscais dirigidas ao ensino no Brasil, receitas estas derivadas, em parte, da Contribuição ao Salário-Educação do art. 212 da Constituição. Especialmente em relação a essa contribuição, a Emenda Constitucional nº 14 retirou a possibilidade das empresas contribuintes deduzirem, da contribuição a pagar, as quantias devidas nas aplicações realizadas no ensino fundamental de seus empregados e dependentes, prevista no § 5º do art. 212. Assim, a redação de tal dispositivo da Constituição apenas retirou a possibilidade de tal dedução, mantendo-se o restante do texto inalterado, não havendo novas menções às contribuições.<sup>24</sup>
- Emenda Constitucional nº 17/97 (DOU 25.11.1997): tal emenda tratou novamente dos arts. 71 e 72 do ADCT, para o efeito de estender a vigência do “Fundo Social de Emergência” ou “Fundo de Estabilização Fiscal” vigente desde 1994, passando a vigorar também de 1º de julho de 1997 até 31 de dezembro de 1999. No que tange às receitas de contribuições especiais integrantes do referido fundo, apenas a contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75% cobrada das pessoas instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91) permaneceu, não havendo novas referências às contribuições na emenda citada.
- Emenda Constitucional nº 20/98 (DOU 16.12.1998): tal emenda alterou significativamente as regras atinentes às aposentadorias e pensões da seguridade social, e foi a emenda que mais se referiu às “contribuições especiais”, citando os vocábulos “contribuição” e “contribuições” em trinta e uma oportunidades.<sup>25</sup> Seu texto foi voltado especialmente para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. Em breve

23 A previsão da Emenda Constitucional nº 10/96 apenas cuidou de prorrogar a previsão de custeio que já havia sido feita na Emenda Constitucional nº de Revisão nº 1/94, consistindo, em relação às contribuições: I – na elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro para 30%, em 1994 e 1995, e também entre 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, cobrada das instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91); II – em 20% de todas as contribuições cobradas pela União Federal; III – na quantia arrecadada pela contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75%, cobrada das pessoas instituições financeiras (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91).

24 O vocábulo “contribuições” foi inserido mais uma vez na Constituição, mas com o significado de receitas em geral, no § 4º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Tal dispositivo tratou de regradar o ajuste das “contribuições” dos entes políticos ao fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério.

25 Das citações referidas ao vocábulo “contribuições” no texto original da CF/88, uma foi retirada pela Emenda Constitucional nº 20/98, qual seja, a existente no § 6º do art. 40 do texto original da Constituição. Tal menção ao vocábulo “contribuições” havia sido introduzida pela Emenda Constitucional nº 3/93, como dantes informado, passando a não mais existir com a Emenda Constitucional nº 20/98.

resumo, essas foram as modificações básicas que a Emenda Constitucional nº 20 introduziu na Constituição, e que foram de interesse no campo de estudo das contribuições, dentre outras: I – previu na Constituição de 1988 diversas regras sobre tempo de contribuição para a seguridade social e aposentadoria respectiva dos servidores públicos (art. 40 da Constituição), como também regras sobre salário e tempo de contribuição para os segurados da iniciativa privada (arts. 201 e seguintes); II – estabeleceu a possibilidade da Justiça do Trabalho executar de ofício as contribuições da seguridade social (art. 114, § 3º, da Constituição); III – vedou expressamente a utilização da receita advinda das contribuições da seguridade social para outros fins que não os benefícios do Regime Geral de Previdência Social (art. 167, XI); IV – alterou a redação do art. 195 da Constituição, para o efeito de ampliar as hipóteses de incidência e bases de cálculo das contribuições previdenciárias.<sup>26</sup>

- Emenda Constitucional nº 21/99 (DOU 19.03.1999): incluiu o art. 75 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, para o efeito de prorrogar a vigência da cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), instituída pela Emenda Constitucional nº 12/96; inseriu o vocábulo “contribuição” em mais três dispositivos do texto constitucional.
- Emenda Constitucional nº 27/00 (DOU 22.03.2000): incluiu o art. 76 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o efeito de instituir a desvinculação de 20% das receitas da União Federal no período de 2000 a 2003. Incluíram-se na desvinculação 20% da receita de todos os impostos e contribuições arrecadados pela União, com exceção da contribuição ao salário-educação (§ 5º do art. 212 da Constituição). Por meio da Emenda Constitucional nº 27, introduziram-se duas novas menções às contribuições no texto originário da Constituição de 1988.
- Emenda Constitucional nº 31/00 (DOU 18.12.2000): incluiu os arts. 79, 80, 81, 82 e 83 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o efeito de instituir o “Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza” no âmbito do Poder Executivo federal (com vigência prevista até 2010), fundo este constituído por parcelas da arrecadação da CPMF e de outros tributos e receitas da União, além dos recursos advindos de um fundo complementar, gerado com recursos da desestatização das empresas públicas e de economia mista da União. Também foi previsto outro fundo, a ser criado pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, voltado também para a erradicação da pobreza. Adicionou mais uma menção às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.
- Emenda Constitucional nº 33/01 (DOU 12.12.2001): no que diz respeito às contribuições, tal emenda alterou os arts. 149 e 177 da Constituição

26 Foram realizadas outras importantes modificações, como o § 8º, em que os garimpeiros foram retirados do regime de contribuição para a seguridade social aplicável ao produtor rural e assemelhados (alíquota sobre comercialização da produção), e a inserção do § 9º nesse mesmo art. 195, para o efeito de permitir a aplicação de alíquotas ou bases de cálculo diferentes para empresas com utilização intensiva de mão-de-obra ou em razão de sua atividade econômica.

de 1988, nos quais previu diversas regras para a cobrança das contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente a fim de viabilizar a cobrança de tal contribuição sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.<sup>27</sup> Inseriu quatro novas menções às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.

- Emenda Constitucional nº 37/02 (DOU 13.06.2002): tal emenda adicionou os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, para o efeito de prorrogar novamente a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), agora com previsão de cobrança até 31 de dezembro de 2004, instituindo também hipóteses de imunidade na cobrança da referida contribuição, para diversas movimentações financeiras, dentre outras, as operações relativas ao mercado de capitais.<sup>28</sup> Inseriu mais quatro novas menções às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.
- Emenda Constitucional nº 39/02 (DOU 20.12.2002): introduziu o novo art. 149-A no texto original da Constituição Federal, para o efeito de prever a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir nova espécie de contribuição, destinada a custear o serviço de iluminação pública, introduzindo duas novas menções ao vocábulo “contribuição” no texto originário da Constituição de 1988.
- Emenda Constitucional nº 41/03 (DOU 31.12.2003): também conhecida como “reforma previdenciária”, previu uma série de mudanças nas regras de concessão de benefícios e regimes de previdência social, instituindo inclusive a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária também sobre proventos de aposentadorias e pensões dos servidores públicos, alterando o art. 40 da Constituição de 1988, além de outros dispositivos.
- Emenda Constitucional nº 42/04 (DOU 31.12.2003): também conhecida como “reforma tributária”, instituiu uma série de novidades acerca das “contribuições especiais”: alterou o art. 146, III, prevendo a possibilidade de instituição futura de regime favorecido de apuração e recolhimento de impostos e contribuições para as micro e pequenas empresas; previu no art. 149, § 2º, a ampliação da incidência das contribuições especiais sociais e de intervenção no domínio econômico, que passaram a poder incidir também sobre a importação de produtos estrangeiros e serviços; alterou o art. 159, para determinar a repartição do produto da arrecadação da “CIDE dos combustíveis”<sup>29</sup> entre União, Estados, Distrito Fe-

27 Outros dispositivos constitucionais também foram alterados por tal emenda, como a redação do § 3º do art. 155 da Constituição, que foi modificada para o efeito de deixar claro que a imunidade ali prevista só abarca impostos, havendo a possibilidade de tributar-se, por meio de contribuições, as operações relativas à energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

28 Também foram estabelecidas regras atinentes ao trato com precatórios judiciais, assim como a regra que previu a alíquota mínima de 2% para o Imposto Sobre Serviços (ISS).

29 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (vide art. 177, § 4º, da CF/88).

deral e também Municípios; alterou o art. 195, para prever a possibilidade das contribuições sobre a receita/faturamento (COFINS e PIS) incidirem sobre a importação de bens ou serviços, constitucionalizando também a previsão da não-cumulatividade das contribuições sobre a receita/faturamento (COFINS e PIS) e sobre a importação; alterou o art. 76 do ADCT, para prorrogar a desvinculação de 20% das receitas de impostos e contribuições especiais até 2007, além de prorrogar também a vigência da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) até 31 de dezembro de 2007.

Como se pode perceber da leitura de tais emendas à Constituição de 1988, os dispositivos relacionados às contribuições especiais foram sendo alvo gradativo de alterações e inserções que ampliaram em muito o espectro de incidência dessa espécie tributária.

É possível identificar, basicamente, quatro modalidades de alterações realizadas pelas emendas constitucionais que alteraram a Constituição de 1988 até hoje, vide quadro abaixo:

I – contribuições que já existiam, tiveram sua base de cálculo ou alíquota majorada;

II – também foram criadas novas hipóteses de incidência para contribuições já existentes;

III – até mesmo novas contribuições foram criadas;

IV – acerca das receitas oriundas das contribuições, houveram modificações, detalhamentos, ou até mesmo desvinculações de receita de contribuições já existentes.

Percebe-se que muitas vezes tais alterações no texto da Carta de 1988 foram realizadas no claro intuito de ampliar o “espaço constitucional” dedicado a esta espécie tributária, especialmente tendo em vista o fundamental incremento de receita que sua arrecadação gera aos cofres públicos. Atualmente, estudos da Secretaria da Receita Federal calculam que a arrecadação de contribuições especiais represente mais de 50% dos valores totais arrecadados em tributos federais no Brasil.<sup>30</sup>

Em números publicados pela própria Secretaria da Receita do Ministério da Fazenda,<sup>31</sup> vê-se facilmente essa relação de disparidade que existe entre a arrecadação dos impostos federais e as contribuições especiais federais, que inclusive está crescendo a cada ano que passa, como se vê no quadro abaixo:

30 O levantamento exato acerca do volume arrecadado com contribuições especiais é difícil de se constatar, tendo em vista que diversas contribuições especiais são recolhidas e geridas por entidades diversas do Estado, dando forma ao fenômeno da parafiscalidade, forma de recolhimento que já é realizada por décadas e não é exclusiva do Brasil, como já alertou RUY BARBOSA NOGUEIRA: “Em 1962, MAURICE DUVERGER apontava que na França havia 101 exações parafiscais a favor de 75 organismos distintos” (*Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 183).

31 Veja-se o estudo publicado pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal, intitulado *Carga Tributária no Brasil – 2002*, p. 12. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

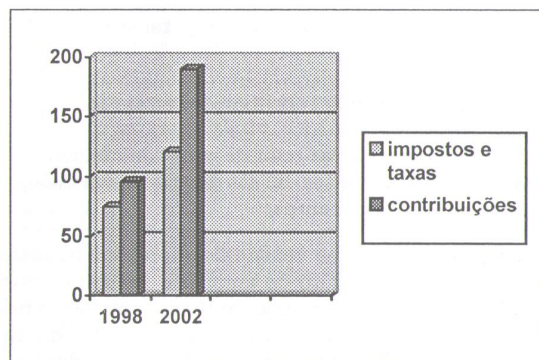
Orçamento Federal – 1998: diferença de 21 bilhões de reais na arrecadação

O orçamento dito “fiscal”, compreendendo o imposto de renda (IRPJ e IRPF), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações financeiras (IOF), o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE), o imposto territorial rural (ITR), ou seja, os impostos federais, somados às taxas federais, resultaram em uma arrecadação de cerca de 75 bilhões de reais; enquanto as principais contribuições especiais resultaram na arrecadação de aproximadamente 96 bilhões de reais – uma diferença de 21 bilhões de reais em relação ao arrecadado pelos impostos e taxas federais.

Orçamento federal – 2002: diferença de 69 bilhões de reais na arrecadação

A arrecadação dos mesmos impostos e taxas federais representou cerca de 121 bilhões de reais; enquanto as contribuições especiais arrecadaram aproximadamente 190 bilhões de reais, ou seja, 69 bilhões de reais a mais do que o arrecadado com os impostos e taxas federais.

O aumento na representatividade da receita arrecadada pela cobrança de contribuições especiais no orçamento federal é também demonstrado claramente no gráfico abaixo, em comparação com a receita obtida com impostos e taxas federais, em bilhões de reais:



Tal expressividade econômica tem gerado enormes pressões políticas com vistas a mudanças legislativas para ampliar o espectro de incidência das contribuições especiais. De outro lado, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios passam a pleitear decididamente por uma reforma tributária que permita a repartição da receita advinda da arrecadação das contribuições especiais entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para compensar as perdas de arrecadação relativas à transferência de impostos federais, cada vez menores em face da utilização intensa das contribuições especiais pela União Federal, cuja receita não está obrigada a repassar aos demais entes federados, em regra.<sup>32</sup>

32 Com exceção da receita advinda da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e comercialização de combustíveis e outros produtos derivados de petróleo, gás natural e

É preciso fixar a idéia de que a partir da Constituição de 1988 as contribuições passam a ocupar um lugar de destaque como nunca antes experimentado em uma Constituição brasileira. Não só em seu texto original, mas em diversas emendas posteriores, essa afirmação é confirmada, como antes já explicitado.

O texto atualmente vigente da Constituição Federal de 1988 faz referência direta às contribuições especiais em mais de oitenta oportunidades.<sup>33</sup> Uma marca que de longe supera o número de dispositivos que trataram dessa figura tributária em todas as outras Constituições brasileiras juntas.<sup>34</sup>

É fácil perceber que as contribuições já nasceram em nossa Constituição atual para exercer um papel fundamental na geração de receitas para o Estado e outras entidades de interesse público; e, com o passar dos anos, desde a promulgação do Texto Magno em 1988, vêm ganhando cada vez maior importância no quadrante dos tributos no Brasil, o que ressalta sobremaneira a utilidade e, sobretudo, a necessidade do estudo dedicado de seus fundamentos e limites, através da perfeita caracterização de sua natureza e regime jurídicos.

álcool combustível, nominada também como “CIDE – combustíveis”, que, por meio da recente Emenda Constitucional nº 42/03, passou a ser repartida com os Estados, com o Distrito Federal e com os Municípios.

33 Veja-se que, apesar de existirem mais de oitenta citações ao vocábulo “contribuições” ou “contribuição” no texto constitucional atual, essas citações adicionais não foram computadas aqui, visto que foram utilizadas em sentido diverso, significando, v.g.: “contribuições” no sentido de pagamento de valor de caráter contratual, não tributário (vide art. 202, §§ 2º e 3º) etc.

34 A fim de concluir o presente estudo panorâmico do espectro constitucional que as contribuições especiais possuem na Constituição Federal atualmente vigente, a demonstrar a importância e complexidade do assunto, é interessante apontar sistematicamente todos os dispositivos constitucionais em que há menção direta às contribuições especiais.

Vejam-se, então, os quadros ilustrativos a seguir, nos quais descrevemos cuidadosamente todos os dispositivos que tratam direta ou indiretamente das contribuições especiais, organizados em conformidade com cada um dos títulos da Constituição Federal de 1988.

Constituição Federal de 1988

## Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais

### Capítulo II – Dos Direitos Sociais

• Art. 8º:

– inciso IV (contribuições confederativa e sindical).

### Título III – Da Organização do Estado

#### Capítulo VII – Da Administração Pública

##### Seção II – Dos Servidores Públicos

• Art. 40:

– caput e § 1º, incisos I, II e III, alíneas a e b; §§ 3º, 5º, 9º, 10, 11, 18 e 19 (tratando da contribuição social para a seguridade social, especialmente no que diz respeito ao tempo de contribuição e regras para concessão de aposentadorias aos servidores públicos da União Federal, inclusive prevendo a incidência de contribuição previdenciária sobre proventos e pensões dos servidores).

### Título IV – Da Organização dos Poderes

#### Capítulo III – Do Poder Judiciário

##### Seção V – Dos Tribunais e Juizes do Trabalho

• Art. 114:

– § 3º (estabelece competência da Justiça do Trabalho para execução das contribuições sociais da seguridade social cobrada da empresa e do empregado, sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho – art. 195, I, a, II).

### Título VI – Da Tributação e do Orçamento

#### Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional

• Art. 146:

– inciso III, d (prevê que lei complementar poderá instituir regime simplificado de apuração e recolhimento de impostos e contribuições para as micro e pequenas empresas).

• Art. 149:

– *caput* (estabelece competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas);

– § 1º (contribuições dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cobradas dos servidores respectivos para custeio de sistemas próprios de previdência e assistência social);

– §§ 2º, 3º e 4º (especifica regras especiais para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, desonerando da sua incidência as receitas advindas de exportações, ao mesmo tempo em que prevê a incidência das contribuições especiais sociais e de intervenção no domínio econômico também sobre a importação de produtos estrangeiros e serviços).

• Art. 149-A:

– *caput* e parágrafo único (contribuição para custeio do serviço de iluminação pública).

• Art. 150:

– § 6º (prevê a necessidade de lei específica para instituir isenções, subsídios ou outros incentivos fiscais para as contribuições, e também para os impostos e taxas);

– § 7º (institui a possibilidade da tributação de fato gerador futuro presumido, que pode ser instituída para contribuição, assim como para imposto).

• Art. 159:

– inciso III e § 4º (determina a repartição do produto da arrecadação da “CIDE dos combustíveis” – contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e comercialização de combustíveis e outros produtos derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível – entre União, Estados, Distrito Federal e também Municípios).

Capítulo II – Das Finanças Públicas

Seção II – Dos Orçamentos

• Art. 167:

– inciso XI (veda a utilização da receita das contribuições sociais da seguridade social cobradas da empresa e do empregado, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho – art. 195, I, a, e II – para custeio de outras despesas que não as relativas ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social).

**Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira**

Capítulo I – Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica

• Art. 177:

– § 4º (estabelece requisitos para a cobrança, assim como destinação das receitas relativas à contribuição de intervenção no domínio econômico incidente nas atividades de importação ou comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados de álcool combustível).

**Título VIII – Da Ordem Social**

Capítulo II – Da Seguridade Social

Seção I – Disposições Gerais

• Art. 195:

– *caput*, incisos I, II, III e IV (estabelece a competência da União para cobrança de contribuições para a seguridade social, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento, o lucro; também outra contribuição, cobrada do empregado, e outra contribuição, incidente sobre a receita de concursos de prognósticos, além de contribuição social a ser cobrada do importador de bens ou serviços ou de quem a lei a ele equiparar);

– § 4º (prevê a possibilidade de criação de novas contribuições – residuais – para financiar a manutenção ou expansão da seguridade social);

– § 6º (estabelece o princípio da anterioridade mitigada ou noventalidade para a cobrança das contribuições para a seguridade social);

– § 7º (estabelece imunidade das entidades beneficentes de assistência social quanto à cobrança das contribuições para a seguridade social);

– § 8º (prevê outra espécie de cobrança da contribuição social para seguridade social do produtor rural e pescador artesanal sem empregados permanentes);

– § 9º (prevê a possibilidade de cobrança com bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas, das contribuições sociais para a seguridade social previstas no inciso I do art. 195, conforme a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte ou de sua utilização intensiva de mão-de-obra);

– § 11 (veda a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais cobradas da empresa, assim como do empregado, incidentes sobre a folha de salários e sobre os demais rendimentos do trabalho, em montante superior ao estabelecido em lei complementar);

– § 12 (prevê que lei determinará os setores de atividade econômica para as quais as contribuições sobre a receita/faturamento – COFINS e PIS – e sobre a importação serão não cumulativas);

– § 13 (prevê a não-cumulatividade também para a hipótese futura de substituição gradual, total ou parcial da contribuição sobre a folha de salários pelas contribuições sobre a receita/faturamento – COFINS e PIS).

Seção III – Da Previdência Social

• Art. 201:

– §§ 2º e 3º (trata de regras que mencionam os “salários-de-contribuição”, que são as bases de cálculo da contribuição social da seguridade social dos empregados e demais segurados contribuintes, e são utilizados como parâmetro para o cálculo dos benefícios previdenciários do regime geral de Previdência);

– § 7º (trata das condições relativas ao tempo de pagamento da contribuição à seguridade social, necessário para que o contribuinte possa usufruir dos benefícios da aposentadoria no Regime Geral de Previdência Social);

– § 9º (assegura a contagem recíproca do tempo de pagamento da contribuição à seguridade social, para efeito de aposentadoria, quando o contribuinte efetuar pagamentos no regime de previdência geral e também no regime dos servidores públicos);

– § 10 (não faz menção expressa à contribuição social, mas prevê que o risco de acidente de trabalho será coberto também pelo setor privado – o que se dá na prática por meio da contribuição adicional SAT sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho);

– § 11 (determina que farão parte da base de cálculo da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título);

– § 12 (prevê a edição de lei para dispor sobre sistema especial de previdência para trabalhadores de baixa renda, garantindo benefícios de salário-mínimo, exceto aposentadoria por tempo de contribuição para previdência).

Seção IV – Da Assistência Social

• Art. 203:

– *caput* (afirma que a assistência social pode ser usufruída inclusive por aqueles que não são contribuintes das contribuições para a seguridade social).

Capítulo III – Da Educação, da Cultura e do Desporto

Seção I – Da Educação

• Art. 212:

– § 4º (determina que as contribuições sociais também servirão ao custeio de programas suplementares de alimentação e assistência ao educando);

– § 5º (prevê instituição e cobrança da contribuição social do salário-educação, a ser paga pelas empresas).

**Título IX – Das Disposições Constitucionais Gerais**

• Art. 239:

– *caput* (recepção a cobrança da contribuição ao PIS e ao PASEP anteriormente previstas em leis complementares anteriores à promulgação da Constituição de 1988, e altera a destinação da receita das mesmas);

– § 4º (prevê contribuição adicional ao PIS, para o seguro-desemprego, a ser cobrada das empresas que tenham superado índice de rotatividade de empregados, a ser determinado por lei).

• Art. 240:

– *caput* (recepção a cobrança das contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas destinadas ao financiamento do serviço social e de formação profissional – SESC, SENAC, SENAI etc. –, que continuam a incidir sobre a folha de salários, a par das contribuições já previstas no art. 195).

**Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)**

• Art. 10:

– § 2º (determina que a arrecadação da contribuição para custeio das atividades dos sindicatos rurais seja feita juntamente com o imposto territorial rural – ITR – até posterior disposição de lei em sentido diverso).

• Art. 56:

– *caput* (determina que parte considerável da arrecadação da contribuição ao Finsocial existente antes da Constituição de 1988, sirva como receita da seguridade social).

• Art. 57:

– *caput* (permite que a dívida acumulada até 30.06.1988 pelos Estados e Municípios, relativos às contribuições de seguridade social, possam ser pagos de forma parcelada em 120 meses e com anistia de juros e multas).

• Art. 72:

- inciso III (desvincula do orçamento da seguridade social a receita decorrente do aumento, para 30%, da alíquota da contribuição à seguridade social incidente sobre o lucro das instituições financeiras, sociedades corretoras, seguradoras, dentre outras; destinando tais receitas ao Fundo Social de Emergência);
  - inciso IV (desvincula 20% de todas as contribuições e impostos da União Federal, além da receita acima citada, relativa à CSLL, destinando tais receitas para o Fundo Social de Emergência);
  - inciso V (desvincula a receita decorrente do aumento, para 0,75% da alíquota da contribuição ao PIS – art. 239 – incidente sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras, sociedades corretoras, seguradoras, dentre outras, destinando tais receitas ao Fundo Social de Emergência).
  - Art. 74:
    - *caput*, §§ 1º, 2º, 3º e 4º (instituem a CPMF, tratando de sua alíquota, excluindo a necessidade de lei complementar para sua instituição e sua não-cumulatividade – art. 154, I, ainda destina sua receita integralmente ao Fundo Nacional de Saúde; por fim, manda aplicar o princípio da anterioridade mitigada ao novo tributo).
  - Art. 75:
    - *caput*, §§ 1º e 3º (prorrogam a cobrança da CPMF, majorando sua alíquota, dentre outras regras).
  - Art. 76:
    - *caput* e § 2º (desvincula de qualquer destinação específica – seja a órgão, fundo ou despesa –, no período entre 2003 e 2007, 20% de todas as contribuições e de todos os impostos arrecadados pela União Federal, excetuando-se apenas a receita da contribuição ao salário-educação, prevista no art. 212, § 5º).
  - Art. 80:
    - inciso I (determina nova destinação para a receita da arrecadação da CPMF, correspondente à adicional de 0,08% da sua alíquota, ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza).
  - Art. 84:
    - *caput*, §§ 2º e 3º (prorrogam novamente a cobrança da CPMF, destinando sua receita para três finalidades diversas: saúde, previdência social e o restante ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza).
  - Art. 85:
    - *caput* e demais dispositivos (prevêem hipóteses de imunidade à cobrança da CPMF, em benefício de operações relativas à investimentos e transações no mercado financeiro).
  - Art. 90:
    - *caput* e §§ 1º e 2º (estabelecem a prorrogação do prazo de cobrança da CPMF novamente, até 31 de dezembro de 2007, ficando prorrogada também a vigência da Lei nº 9.311/96 e a aplicação da alíquota de 0,38% até a mesma data).
  - Art. 93:
    - *caput* (prevê que a repartição da receita da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente nas atividades de importação ou comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível – art. 159, III e § 4º – só começará após editada lei que regule o assunto).
- Emenda Constitucional nº 20/98
- Arts. 3º, 4º, 8º, 9º e 12 (trazem diversas normas relativas ao tempo de contribuição à seguridade social e respectivos benefícios previdenciários, dentre diversas outras regras relativas ao custeio dos benefícios da previdência social e respectivos benefícios e condições de aposentadoria).
- Emenda Constitucional nº 41/03
- Arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º e 10 (trazem diversas normas relativas ao tempo de contribuição à seguridade social e aos respectivos benefícios previdenciários, dentre diversas outras regras relativas ao custeio dos benefícios da previdência social e aos respectivos benefícios e condições de aposentadoria).
- Emenda Constitucional nº 42/03
- Art. 6º (revoga expressamente a aplicação da alíquota de 0,08%, antes prevista para a CPMF para vigorar no exercício de 2004 pelo inciso II do § 3º do art. 84 do ADCT, tendo em vista que a alíquota aplicável até 2007 deverá ser de 0,38%, conforme § 2º do art. 90 do ADCT).

## A

- A FUNÇÃO POLÍTICA DO JUDICIÁRIO E O CONTEÚDO POLÍTICO DA CONSTITUIÇÃO – O CASO CONCRETO DE DESVIO NA APLICAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DAS CIDES**
- Artigo do Mestre e Doutor em Direito Roberto Ferraz ..... 128
- A INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA Nº 42/03**
- Artigo do Mestre e Doutor em Direito Dalton Luiz Dallazem ..... 5
- A RETENÇÃO NA FONTE DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS INSTITUÍDA PELO ARTIGO 30 DA LEI Nº 10.833/03 EM RAZÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS ANTES DE SUA VIGÊNCIA COM PAGAMENTO POSTERIOR**
- Artigo do Pós-Graduado em Direito Tributário Tiago Cappi Janini ..... 114
- AÇÃO CIVIL PÚBLICA**
- Termo de Acordo de Regime Especial (TARE). Cobrança de ICMS. Tutela. Interesse difuso. Possibilidade de lesão ao interesse público, à livre concorrência e ao patrimônio público. Legitimidade do MP. Pedido de declaração de inconstitucionalidade incidental (TJDF – Em. 5.322) ..... 71
- AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO**
- Natureza e finalidade. Utilização para consignar valor de tributo. Possibilidade (STJ – Em. 5.323) ... 72
- AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**
- Art. 83 da L. 9.430/96. Arguição de violação do art. 129, I, da CF. *Notitia criminis* condicionada à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência de crédito tributário. Legitimidade do MP para oferecer denúncia se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. Improcedência da ação (STF) ..... 29
- AÇÃO MONITÓRIA**
- Utilização contra a Fazenda Pública. Possibilidade. Prova escrita. Duplicatas prescritas e não protestadas. Documentos hábeis à instauração do procedimento monitorio (TJMG – Em. 5.325) ..... 72
  - Utilização contra a Fazenda Pública municipal. Possibilidade. Intervenção do MP. Desnecessidade. Art. 82, III do CPC. Interesse patrimonial (STJ – Em. 5.325) ..... 72
- ACORDO/TRATADO INTERNACIONAL**
- Ver Tratado Internacional.
- ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESOBERTO**
- Ver IRPJ. Omissão de Receitas. Omissão de Rendimentos. Depósitos Bancários.
- ADESÃO AO PAES**
- Ver PAES. Adesão. Parcelamento. Efeitos.
- ADVOGADO**
- Processo tributário administrativo. Direito de vista fora da repartição fiscal. Admissibilidade. Prazo legal (TJMG – Em. 5.328) ..... 74

## AGÊNCIAS DE TURISMO

- Ver Antecipação de Tutela. CPMF. Repasse do recolhimento direto da CPMF pelas agências de turismo às companhias aéreas. Evasão fiscal imprópria (TJDF – Em. 5.345) ..... 79

## AGENTE MARÍTIMO

- Ver Responsabilidade Tributária. Inocorrência (STJ – Em. 5.392) ..... 94

## AGENTES POLÍTICOS

- Contribuição previdenciária. Incidência sobre suas remunerações. Art. 12, h da L. 8.212/91 e art. 13, § 1º, da L. 9.506/97. Inconstitucionalidade (TRF 4ª R. – Em. 5.340) ..... 77

## ANTECIPAÇÃO DE TUTELA

- Compensação de tributos. Deferimento ante o reconhecimento de inconstitucionalidade de taxa de conservação de rede de água e esgotos. Compensação imediata como maneira de resolução da repetição do indébito. Legitimidade da associação para esse tipo de provocação questionável (1º TACSP) ..... 66
- CPMF. Repasse do recolhimento direto da CPMF pelas agências de turismo para as companhias aéreas. Evasão fiscal imprópria. Ato precário que não gera direito porque *contra legem* (TJDF – Em. 5.345) ..... 79

## APREENSÃO DE ÔNIBUS

- Pena de perdimento. Apreensão de ônibus que transportava mercadorias internadas irregularmente. Presunção de boa-fé. L. 10.833/03 e CF/88, arts. 1º e 5º, LIV e LV. Manutenção do agravante na condição de depositário do bem (TRF 4ª R. – Em. 5.329) ..... 74

## APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

- Ver tb. Contribuição Previdenciária. Omissão no Recolhimento.
- Ver tb. Sonegação Fiscal. Denúncia.
- Ver tb. Suspensão do Processo e da Prescrição. Adesão ao PAES.

## ARBITRAMENTO DE LUCROS

- IRPJ. Escrita regular. Inviabilidade (TRF 4ª R. – Em. 5.362) ..... 83

## ARROLAMENTO DE BENS

- Processo administrativo fiscal. Valor do patrimônio. Limite (1º CC – Em. 5.423) ..... 104

AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS AO LONGO DAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS: UM TRIBUTO *SUI GENERIS*

- Artigo do Mestre em Direito Rodrigo C. Petry ... 137

## ATIVIDADE RURAL

- IR. Enquadramento dos rendimentos. Cédulas "G" e "H" origem agrícola ou pastoril. Guias do funrural para comprovação não anexadas. Ausência de prova. Autuação. Cabimento (TRF 5ª R. – Em. 5.326) ..... 73

## AUTORIZAÇÃO PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS FLORESTAIS

- Ver Taxa. Cobrança. Legalidade (STJ – Em. 5.394) ..... 95

# REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

ISSN 1519-1850

---

Ano VII – Nº 40 – Nov-Dez de 2004

---

## Repositório Autorizado de Jurisprudência

- Supremo Tribunal Federal - Nº 29/2000
- Superior Tribunal de Justiça - Nº 42/1999
- Tribunal Regional Federal 1ª Região - Nº 21/2001

## Editorial IOB Thomson

**Diretor:** Elton José Donato

**Editora:** Maria Líliana C. V. Polido

## Editorial IET – Instituto de Estudos Tributários

**Diretores:** Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

**Editora:** Melissa Folmann

## Conselho Editorial:

Alfredo Pereira Macedo, Aristeu Gil Alves, Armando Farah, Celso Luiz Bernardon, César Arlei Paludo, Daimar Paulo Somm, Dilson Gerent, Domiciano José da Cunha, José Mörschbacher, Luciano Lemos Spader, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Walmir Luiz Becker, Walter Diab e Zulmar Neves.

## Colaboradores desta edição:

Dalton Luiz Dallazem, Guajará J. Oliveira, Roberto Ferraz, Rodrigo C. Petry, Tiago Cappi Janini.

© IOB Thomson

Uma publicação da IOB Thomson e do IET – Instituto de Estudos Tributários.

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores.

As opiniões emitidas nos artigos assinados são de total responsabilidade de seus autores.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

A solicitação de cópias de acórdãos na íntegra, cujas ementas estejam aqui transcritas, e de textos legais pode ser feita pelos telefones (51) 2101-6270 e 2101-6271 e pelo e-mail: pesquisa@iob.com.br (serviço gratuito até o limite de 50 páginas mensais).

Distribuída em todo o território nacional.

Tiragem: 5.000 exemplares

Produção Editorial: Ana Maria Coutinho Paixão

Diagramação: IOB Thomson

Capa: Andrea Paiva Nunes

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço ret@iob.com.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –

Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun., 1998

Publicação periódica  
Bimestral

v. 7, n. 40, Nov./Dez. 2004

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil  
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)  
CDD: 340

(Bibliotecária responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)

**IOB Thomson**

IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.

R. Antonio Nagib Ibrahim, 350 – Água Branca  
05036-060 – São Paulo – SP  
Caixa Postal 60036 – 05033-970

**Telefones para Contatos**

**Cobrança:** São Paulo e grande São Paulo (11) 3613.5222  
Demais Localidades 0800.782717

**SAC e Suporte Técnico:** São Paulo e grande São Paulo (11) 3613.3900  
Demais Localidades 0800.783900

**Renovação:** Grande São Paulo (11) 3613.3888  
Demais Localidades 0800.783900

www.sintese.com

## Sumário

### Doutrinas

1. A Incidência de PIS e COFINS sobre a Importação – Inconstitucionalidade da Emenda nº 42/03  
*Dalton Luiz Dallazem* ..... 5
2. Imposto de Renda da Pessoa Física nos Processos Judiciais  
*Guajará J. Oliveira* ..... 9
3. Contribuições Especiais: A Retenção na Fonte das Contribuições Federais Instituída pelo Artigo 30 da Lei nº 10.833/03 em Razão de Serviços Prestados Antes de sua Vigência com Pagamento Posterior  
*Tiago Cappi Janini* ..... 114
4. Contribuições Especiais: A Função Política do Judiciário e o Conteúdo Político da Constituição (O Caso Concreto de Desvio na Aplicação da Arrecadação das CIDEs)  
*Roberto Ferraz* ..... 128
5. Contribuições Especiais ao Longo das Constituições Brasileiras: Um Tributo *Sui Generis* (As)  
*Rodrigo C. Petry* ..... 137

### Jurisprudência Judicial

1. Supremo Tribunal Federal ..... 29
2. Superior Tribunal de Justiça ..... 42
3. Tribunal Regional Federal da 1ª Região ..... 49
4. Tribunal Regional Federal da 4ª Região ..... 53
5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região ..... 60
6. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro ..... 63
7. Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (1º) ..... 66
8. Ementário da Jurisprudência Judicial ..... 71

### Jurisprudência Administrativa

1. 1º Conselho de Contribuintes (Ementário) ..... 99
2. 3º Conselho de Contribuintes (Ementário) ..... 104

et

▪ REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS ▪

ALGUNS DESTAQUES DESTE VOLUME

**A Incidência de PIS e COFINS sobre a Importação – Inconstitucionalidade da Emenda nº 42/03**

Artigo do Mestre e Doutor em Direito Dalton Luiz Dallazem / p. 5

**Imposto de Renda da Pessoa Física nos Processos Judiciais**

Artigo do Advogado Tributarista Guajará J. Oliveira / p. 9

**Ação Direta de Inconstitucionalidade – Artigo 83 da Lei nº 9.430/96 – Crimes contra a Ordem Tributária – Ação Penal Pública – Ministério Público – Legitimidade da Propositura da Ação – Hipóteses**

Acórdão do STF / p. 29

**Lucro de Exploração – Instrução Normativa nº 20/90 – Aplicação Retroativa – Impossibilidade**

Acórdão do STJ / p. 42

**Crime contra a Ordem Tributária – Adesão ao PAES Previsto na Lei nº 10.684/03, Artigo 9º e § 1º – Constitucionalidade – Suspensão da Pretensão Punitiva do Estado e da Prescrição**

Acórdão do TRF da 4ª Região / p. 53

**Compensação de Tributos – Antecipação de Tutela – Admissibilidade – Taxa de Conservação de Rede de Água e Esgoto Julgada Inconstitucional – Imediata Compensação como Maneira de Resolução de Repetição de Indébito**

Acórdão do 1º TASC / p. 66

**Mandado de Segurança – Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – Lei Municipal – Inconstitucionalidade – Afronta ao Artigo 150, II da CF/88**

Sentença do MM. Juiz Franklin de Oliveira Netto / p. 111

**A Retenção na Fonte das Contribuições Federais Instituída pelo Artigo 30 da Lei nº 10.833/03 em Razão de Serviços Prestados Antes de sua Vigência com Pagamento Posterior**

Artigo do Pós-Graduado em Direito Tributário Tiago Cappi Janini / p. 114

**A Função Política do Judiciário e o Conteúdo Político da Constituição (O Caso Concreto de Desvio na Aplicação da Arrecadação das CIDEs)**

Artigo do Mestre e Doutor em Direito Roberto Ferraz / p. 128

**As Contribuições Especiais ao Longo das Constituições Brasileiras: Um Tributo “Sui Generis”**

Artigo do Mestre em Direito Rodrigo C. Petry / p. 137