

# O MODELO CONSTITUCIONAL ATUAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>1</sup>

Resumo: As contribuições especiais representam atualmente o tributo mais importante para a União, em termos de volume de arrecadação. Pode-se afirmar que a Federação não sobrevive sem a exigência desta exação. A Constituição Federal de 1988 traçou um perfil para tais contribuições, diverso do existente na Carta de 1969. No modelo então concebido podia-se identificar alguns traços essenciais (finalidade constitucionalmente qualificada, vinculação das receitas, existência de um grupo ou setor, motivo constitucional, existência de uma entidade estatal) e outros acidentais (existência de um benefício especial, despesa causada ao Estado, atividade material desenvolvida pelo Poder Público) dessa figura tributária. Passados mais de trinta anos da promulgação do atual Texto, este sofreu diversas alterações formais, por meio de Emendas à Constituição, que modificaram bastante a estrutura normativa das contribuições especiais. O presente texto objetiva examinar as alterações normativas realizadas nesse tributo, identificando, ao final, a vinculação das receitas e a finalidade como os únicos traços característicos essenciais dessa figura, atualmente, sendo os demais acidentais.

Palavras-Chave: Contribuições Especiais. Modificações. Modelo atual.

## THE CURRENT CONSTITUTIONAL MODEL OF SPECIAL CONTRIBUTIONS

---

<sup>1</sup> Professor Titular da Universidade Federal da Bahia. Estágio de Pós-Doutoramento na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha). Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz Federal na Bahia. Professor da UCSAL.

**Abstract:** Special contributions currently represent the most important tribute to the Union in terms of volume of collection. It can be said that the Federation does not survive without the requirement of this tax. The Federal Constitution of 1988 laid out a profile for such contributions, different from the one existing in the Charter of 1969. In the model then conceived could identify some essential features (constitutionally qualified purpose, income linkage, existence of a group or sector, constitutional motive, existence of a state entity) and other accidental (existence of a special benefit, expense caused to the State, material activity developed by the Public Power) of this tax figure. After more than thirty years of the promulgation of the current text, it underwent several formal amendments, through Amendments to the Constitution, which greatly modified the normative structure of the special contributions. The present text aims at examining the normative changes made in this tax, identifying, in the end, the linkage of revenues and de finality as the essential features of this figure currently, and the other accidental.

**Keywords:** Special Contributions. Modifications. Actual model.

## 1 INTRODUÇÃO



promulgação da Constituição Federal em 1988 importou na existência de um determinado modelo normativo sobre as contribuições especiais. Com base nele, parcela significativa da doutrina construiu uma teoria sobre o instituto.

Esse perfil, traçado pelo novo Texto, foi posteriormente alterado pela promulgação de várias Emendas à Constituição, o que nos leva a discutir qual é o modelo atualmente existente. Eis o objeto do presente estudo, que, baseando-se no parâmetro traçado em 1988, irá analisar todas as inovações constitucionais,

numa tentativa de identificar o modelo atualmente em vigor, em um momento em que novas mudanças constitucionais se avizinhavam.

## 2 TEORIA GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS?

Seria possível traçar ou identificar uma teoria geral sobre as contribuições especiais?

Em primeiro lugar, é imprescindível estabelecer em que sentido a palavra “geral” será utilizada. Numa primeira acepção, pode significar um número indefinido de ordenamentos jurídicos. Sendo assim, a teoria geral das contribuições especiais teria validade para todos os ordenamentos jurídicos. Já numa segunda acepção, a teoria “geral” teria validade limitada, no espaço e no tempo.

Não é possível elaborar uma teoria “geral”, tal como sugerida, em nenhum dos dois sentidos. Identificar uma teoria com aplicação em todos os ordenamentos jurídicos é algo praticamente impossível, dado ao número de ordenamentos jurídicos existentes, sob o ponto de vista espacial, bem como em razão de uma multiplicidade de especificidades existentes em cada um deles, as quais não permitem a elaboração da dita teoria. De outro lado, também não se pode falar em uma teoria com aplicação em um determinado ordenamento, pois neste caso não se poderia falar em existência de nenhuma generalidade, posto que o modelo teórico teria aplicação em apenas um sistema jurídico-normativo.

Por tais motivos, deve-se rejeitar a construção de qualquer teoria “geral” sobre as contribuições especiais.

Em verdade, as mencionadas contribuições, presentes em alguns ordenamentos jurídicos, apresentam perfis próprios em cada um deles. O modelo brasileiro, por exemplo, não se equipara a nenhum outro, em termos de direito comparado. Isso significa que é o legislador quem determina o perfil do instituto,

moldando-o como bem lhe aprouver.

Em outros termos, trata-se de uma categoria jurídico-positiva, de uma construção legislativa. Conseqüentemente, qualquer modelo teórico sobre essa categoria irá depender do perfil desenhado pelo legislador. Sendo assim, em caso de alteração legislativa significativa, o modelo poderá ser modificado, pois as teorias são nada mais do que enunciados descritivos sobre os enunciados prescritivos, estes veiculados por fontes formais do direito, ou, como defende Paulo de Barros Carvalho, “veículos introdutórios de normas jurídicas”<sup>2</sup>, documentos normativos, como quer a doutrina italiana.

Deve-se partir, portanto, dessa premissa: contribuições são categorias jurídico-positivas, pois é o legislador quem define o modelo da figura, com validade no tempo e no espaço.

No caso brasileiro, o modelo tem estatura constitucional. É tradição do direito brasileiro a previsão no plano constitucional do perfil de todas as figuras tributárias.

Em tempos pretéritos, havia um modelo que vigorou com a CF de 1969. Posteriormente, a promulgação da Emenda 07/1977 o alterou. Novas alterações ocorreram com a promulgação da CF de 1988, perfil também modificado por outras emendas constitucionais, como será adiante examinado.

Objeto de análise, no momento em que se pretende rediscutir o modelo traçado pela Constituição Federal de 1988, são as normas constitucionais que disciplinam a matéria. Deve-se partir dos enunciados constitucionais, numa tentativa de esboçar um modelo teórico, se é que isso é possível.

### 3 O MODELO TRAÇADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 3.1 O MODELO NORMATIVO GIZADO PELA CARTA DE 1988

---

<sup>2</sup> *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p.56.

Quando veio a lume a Constituição Federal de 1988, existia um entendimento jurisprudencial e doutrinário de que as contribuições especiais não tinham a natureza tributária, pelo fato de terem sido afastadas do sistema tributário pela Emenda Constitucional nº 07/77.

O constituinte desejou modificar esse posicionamento. Por isso, inseriu as contribuições no capítulo I, do Título VI, destinado ao “sistema tributário nacional”. Assim agindo, deu às contribuições o regime tributário, alterando substancialmente o perfil então em vigor.

O principal dispositivo existente sobre a matéria foi o art. 149, que veiculava norma de competência para a União instituir o aludido tributo, dispondo o seguinte: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. Esse foi e continua sendo o principal enunciado prescritivo que regula a matéria, como será adiante explicado.

O parágrafo único desse artigo conferia competência aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios para instituírem contribuições de seus servidores para o custeio do regime previdenciário próprio (RPPS).

Outros dispositivos, espalhados pela Carta, regulavam a cobrança de determinadas modalidades de contribuições sociais: as contribuições para a Seguridade Social (art. 195), salário-educação (art.212, §5º) e PIS-PASEP (art 239). Por fim, o art. 240 recepcionou as contribuições para o sistema “S”.

Esse foi o modelo inaugurado pela Carta de 1988, com base no qual uma determinada teoria foi construída.

### 3.2 O MODELO TEÓRICO BASEADO NA CARTA DE 1988

As contribuições especiais sempre foram objeto de preocupação da doutrina e da jurisprudência, desde o surgimento da primeira figura, no início do século passado, que foi denominada de “cota da Previdência”, que nada mais era do que a contribuição devida pelos empregadores para a Previdência Social.

Na vigência da Carta de 1969 os principais debates giraram em torno da natureza jurídica da figura.

Veio a lume, então, a Constituição Federal de 1988, que desenhou um perfil para o tributo, o qual tivemos a oportunidade de analisar em estudo anterior, publicado há mais de quinze anos.<sup>3</sup>

Naquela oportunidade, verificamos que seria possível, em face do texto da Carta de 1988, identificar traços *essenciais* e *acidentais* da figura em pauta, os quais serão adiante examinados. Vejamos quais eram.

Com base no cotejo entre os arts.145, II e III, 153, 155 e 156 e o art.149 da Carta de 1988, defendemos, àquela época, que o constituinte utilizou duas técnicas para distribuir as competências tributárias entre os entes tributantes. No que se refere aos impostos, taxas e contribuição de melhoria, a Constituição indicou a materialidade possível da exação, ou seja, o constituinte definiu o pressuposto de fato do tributo, o fato com dimensão econômica, suscetível de ser tributado.

No que se refere às contribuições, utilizou-se de técnica diversa, eis que a materialidade não foi mencionada pelo Texto Magno, via de regra, o qual se contentou em precisar a *finalidade* da exação. Vale dizer, a competência tributária, neste caso, é vinculada aos fins, não ao motivo (meios).

Sendo assim, o traço característico das contribuições especiais no direito brasileiro, à luz da Carta de 1988, é que são exações instituídas para alcançar determinados objetivos,

---

<sup>3</sup> *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo, Dialética, 2002.

qualificados constitucionalmente<sup>4</sup>.

A finalidade, como pensávamos, significa que as contribuições em estudo devem ser criadas para instrumentar a atuação nas áreas expressamente indicadas no art.149 e 195, o que não implica necessariamente que a exação terá por escopo custear a atividade da União em tais setores. A finalidade nem sempre se confunde com o objetivo financeiro de custeio, posto que a exação também pode ser utilizada para outros fins, tais como, por exemplo, estimular, ou desestimular a prática de comportamentos.

Do mencionado traço decorre outra característica essencial das contribuições sociais: o produto da arrecadação necessariamente deverá ser destinado à finalidade para a qual o tributo foi criado

Tanto a finalidade, quanto o destino da arrecadação devem estar relacionados a determinado grupo, ou setor econômico. Analisando-se as hipóteses previstas constitucionalmente para a criação das mencionadas exações, principalmente os arts.149, 195, 212, §5º, constata-se que a exação sempre alcança uma classe finita de pessoas, ou seja, um grupo. Isso não se significa, entretanto, que o grupo deva ter personalidade jurídica. Basta a existência de um conjunto de indivíduos ligados pelo mesmo interesse, naquela situação escolhida como critério material da contribuição.

Faz-se mister, também, a presença de uma *motivo*, ou seja de uma situação de fato que justifique a criação da contribuição, a qual deve guardar relação de adequação com a

---

<sup>4</sup> A maioria esmagadora da doutrina nacional sustentava esse entendimento: (Marco Aurélio Greco, *Contribuições (uma figura "sui generis")*, São Paulo, Dialética,2000, p.238); Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*,8ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996, p.321-322; Misabel Abreu Derzi, *Contribuições*, In: RDT nº 48, RT, São Paulo, abril/junho de 1989, p.229; José Souto Maior Borges, *Contribuição para o IAA*, In: RDT nº55, São Paulo, RT, janeiro/março de 1991,p.120, José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 3ªed., São Paulo, Malheiros, 2000, p.103).

finalidade escolhida<sup>5</sup>. O motivo diz o “por que” a exação é criada<sup>6</sup>. A finalidade, o “para que”.

Por fim, é necessária a existência de uma entidade estatal, paraestatal, ou privada, com finalidades de interesse público, encarregada de atuar no setor alcançado pela contribuição.

Desse modo, pode-se concluir que a Constituição elegeu os seguintes pressupostos constitucionais para a criação das contribuições: a) uma finalidade adequada ao Texto Magno; b) existência de um grupo, ou setor; c) motivo adequado à finalidade; d) uma entidade; e) arrecadação destinada à finalidade para a qual a exação tiver sido instituída<sup>7</sup>.

Convém observar, de outro lado, que prestigiada corrente doutrinária tem sustentado que um dos traços característicos das contribuições é a existência de uma vantagem diferencial para o contribuinte, em relação a determinada atividade administrativa por ele provocada. Ou seja, determinado indivíduo auferir *benefício* especial do Estado, devendo, por isso, custear a *despesa* da atividade desenvolvida para que a vantagem seja alcançada<sup>8</sup>.

O benefício, neste caso, não pode ser mensurado individualmente, eis que se dirige ao grupo, no qual o contribuinte está inserido. Não se exige, entretanto, que se trate de benefício concreto. Basta que exista a possibilidade de ser auferido, isto é,

---

<sup>5</sup> Dessa relação de adequação vai decorrer a necessidade da observância do critério da proporcionalidade na instituição de contribuições especiais.

<sup>6</sup> Cabe observar, entretanto, que a palavra é utilizada, também, por parte da doutrina na acepção de “fim”, e não de “causa”. Nesse sentido, é mencionada, por exemplo, por Carlos da Rocha Guimarães (*Contribuições para-fiscais, natureza e eficácia*, p.92).

<sup>7</sup> Marco Aurélio Greco sustenta posição semelhante, ao defender que os elementos do modelo das contribuições são os seguintes: um grupo, um motivo, uma entidade, a contribuição (Op. cit., p.152).

<sup>8</sup> Essa corrente foi nitidamente influenciada pela doutrina italiana, que se baseou no magistério de A.D. Gianinni. Atualmente essa concepção ainda é defendida na Itália. Examinando a matéria, Augusto Fantozzi ensina que “la dottrina riserva la definizione di contributo in senso proprio a quei tributi che si ricollegano o ad un particolare vantaggio economico conseguito dal contribuente dall’ esplicazione di un’ attività pubblica ovvero ad una maggiore spesa provocata dal contribuente all’ ente pubblico” (*Diritto tributario*, 2ªed., Torino, UTET, 1998,p.61)



pode ser uma vantagem pressuposta pelo legislador em face de despesa especial do Estado.

Em algumas espécies de contribuições é possível identificar a existência de um especial benefício para o contribuinte, como, por exemplo, naquelas mencionadas no art.149, § único da CF. Contudo, nem sempre isso se verifica. Em algumas contribuições para a seguridade social, por exemplo, não é possível identificar o mencionado traço (ex: contribuição sobre a folha de salário).

Parece-nos, por tais razões, que no modelo constitucional atual das contribuições especiais a existência de especial despesa e benefício constituem traços acidentais das contribuições<sup>9</sup>.

Outra idéia presente na teorização acerca das contribuições é a necessidade da existência de uma atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte.

Na verdade, porém, nem sempre é possível identificar a presença desse traço. Em algumas situações, a atividade desenvolvida é exercida por entidade privada. É o que ocorre, por exemplo, nas contribuições profissionais. Em outras, sequer é possível falar na existência de qualquer atividade. Nas contribuições interventivas, para exemplificar, a exação pode representar o próprio instrumento da intervenção, sem que a União execute qualquer atividade material, como será examinado posteriormente.

Defendemos a idéia, portanto, que a mencionada atividade constitui mais um traço acidental da espécie tributária sob exame.

Das características supra mencionadas decorre a existência, ou não da *referibilidade* do sujeito passivo à atividade estatal.

De fato, em muitas situações existe uma atividade estatal

---

<sup>9</sup> Luciano Amaro (*Direito tributário brasileiro*, 8ªed.São Paulo, Saraiva, 2002, p.82-85) e Marco Aurélio Greco (*Contribuições.....*, p. 237-238) defendem que a existência de benefício é característica não essencial das contribuições.

que é indiretamente referida ao contribuinte. Diz-se que é *indireta* porque entre o indivíduo e o Estado (ou entidade paraestatal) existe um elemento intermediário: o grupo. Nestas hipóteses é correto afirmar que as contribuições se caracterizam por serem exações nas quais há uma prestação estatal relacionada a determinado sujeito, que pertence a um grupo.

Há casos, de outro lado, em que o mencionado traço não se faz presente. É o que ocorre com as contribuições para a seguridade social. Aqui alguém contribui, em virtude do princípio da solidariedade (art.195), para que outrem, que se relaciona com o Estado, usufrua de um benefício. Inexiste, desse modo, qualquer referibilidade entre o sujeito passivo e o ente tributante.

Isso comprova que se está diante de mais uma característica acidental das contribuições especiais.

Sistematizando, pode-se afirmar que a mencionada figura apresentava os seguintes traços acidentais: a) benefício especial para o contribuinte; b) despesa causada ao Estado ou ente paraestatal; c) atividade material desenvolvida pelo Estado (ou entidade paraestatal, ou privada), referida ao contribuinte.

Eis o perfil das contribuições no direito constitucional brasileiro, com base na Carta de 1988, por nós defendido em estudo anterior.

#### 4 REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

O art.149 da CF determina expressamente a aplicação obrigatória em relação às contribuições especiais de três dispositivos constitucionais: art.146, III, 150, I e III.

No que se refere ao art.146, III, que versa sobre a possibilidade de lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, a remissão do art.149 significa serem aplicáveis às contribuições em exame as normas gerais atualmente existentes, veiculadas pelo CTN, bem como as que vierem a ser futuramente introduzidas no ordenamento por outras

leis complementares, desde que compatíveis com as características essenciais das contribuições. Convém observar, contudo, que será necessário que se trate de lei complementar em sentido material, e não formal, por ser o único instrumento introdutor idôneo a inserir as mencionadas normas no sistema normativo. Estaria este dispositivo retirando a possibilidade de lei ordinária, ou outra fonte de cognição, dentre as previstas no art.59, dispor sobre a matéria epigrafada, em se tratando de contribuições? Parece-nos que sim. Assim, por exemplo, os prazos de prescrição e de decadência de créditos tributário relativo às exações em pauta não podem ser prescritos por lei ordinária, tal como o foi pela Lei 8.212/91<sup>10</sup>. Desse modo, o dispositivo em análise significa que *apenas* lei complementar poderá dispor sobre as matérias indicadas no art.146, III da CF, inclusive em relação às contribuições.

Quanto ao princípio da legalidade tributária, previsto no art.150, I, alcança as contribuições da mesma forma que atinge as demais exações, validadas através da técnica condicional.

Uma recente questão que deve ser investigada, neste particular, é a possibilidade de Medida Provisória instituir contribuições, tendo em vista a nova regulamentação dada à matéria pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Embora a criação de tributos não integre o conjunto das matérias que não poderão constituir objeto deste veículo introdutor (CF, art.62, §1º), considerando, de outro lado, que a Emenda fez referência tão-somente à criação, ou majoração “impostos” (art.62, §2º), pode-se diso inferir que as contribuições especiais não poderão ser instituídas por Medida Provisória, pois o signo “impostos” não foi utilizado como sinônimo de “tributos”.

De igual modo, o princípio da irretroatividade da norma tributária (art.150, III, “a”) atinge as contribuições, sem qualquer

---

<sup>10</sup> Nesse sentido, dispõe a Súmula Vinculante nº08 do STF que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

limitação.

Já o princípio da anterioridade (art.150, III, “b”), aplica-se a todas as contribuições, exclusive as de seguridade social, que se submetem à regra da anterioridade especial (art.195, § 6º). Há dois regimes, portanto: o geral, e o específico para certo tipo de contribuições.

Além destes dispositivos, será possível aplicar outros princípios e normas constitucionais às contribuições?

A resposta é afirmativa, desde que exista adequação com o modelo das contribuições.

O primeiro princípio que deve ser analisado é o da capacidade contributiva, cujo significado será examinado oportunamente com maior profundidade. Esse princípio aplica-se às contribuições em duas hipóteses: a) se o fato escolhido pela CF consistir em signo presuntivo de riqueza (ex: art.195, I); b) se o legislador, ao editar a norma impositiva da contribuição eleger um fato que denote riqueza econômica<sup>11</sup>. Além disso, a capacidade pode servir de critério de rateio das contribuições, atuando, desse modo, na definição do critério quantitativo da exação<sup>12</sup>. Isso não significa, todavia, que a base de cálculo e a alíquota das contribuições levarão em conta necessariamente a capacidade contributiva. Em verdade, este será um dos critérios possíveis<sup>13</sup>, mas não o único.

Quanto ao inciso I do art.146, tem aplicação limitada às contribuições. Isso porque, tais exações inserem-se no âmbito da competência exclusiva da União, exceto na hipótese do art.149, § único. Nesta única situação, em tese, poderá surgir um conflito no exercício da competência tributária.

Já as “limitações constitucionais ao poder de tributar”,

---

<sup>11</sup> Cf. Marco Aurélio Greco, op. cit., p. 195-196.

<sup>12</sup> Idem, p. 197.

<sup>13</sup> A jurisprudência tem defendido, inclusive, a aplicação do princípio da isonomia na definição das alíquotas das contribuições previstas no art.149, § único (Cf. TRF 1ª Região, AMS nº 2000.01.00.022217-0, 3ª Turma, Rel. Juiz Luciano Amaral, DJ 14/09/2001).

referidas pelo art. 146, III, reguladas por lei complementar, são igualmente aplicáveis às contribuições, salvo a hipótese de existência de um regramento constitucional específico para estas espécies tributárias.

A isonomia tributária do art.150, II é inaplicável às contribuições. Isso porque o dispositivo constitucional veda “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função” exercida pelo contribuinte. Como visto, um dos pressupostos das contribuições é a existência de um grupo, ou setor, que pode ser diferenciado em função do critério profissional, como, aliás, autoriza o art.149. Disso resulta uma impossibilidade de aplicação da isonomia tributária, mas não afasta a incidência da regra geral da igualdade (CF, art.5º).

Na aplicação desta regra à espécie tributária em pauta, três ângulos devem ser analisados: i) a distinção entre grupos; ii) os critérios de identificação dos sujeitos do grupo; iii) os critérios de rateio da exação<sup>14</sup>.

Não é qualquer fator que autoriza a discriminação entre grupos para fins de identificação dos sujeitos passivos da exação. O critério de diferenciação deverá residir numa situação relacionada com as áreas indicadas no art.149, ou 195. Além disso, deverá ser adequado, sob o ponto de vista racional, ao tipo da exação. Não pode o legislador, por exemplo, criar uma contribuição profissional sobre o exercício da atividade de exportação de cacau. Não há, neste caso, adequação razoável entre o fator de discrimen e a exação. Por fim, exige-se que o critério seja adequado aos valores encampados pela Constituição.

No exame dos sujeitos integrantes do grupo, também deve-se exigir uma racionalidade na escolha dos contribuintes e uma adequação axiológica. Quanto ao terceiro ângulo, que se refere ao critério quantitativo da exação, vale ressaltar, será necessário que o fator de escolha (ex: tempo de serviço, território, etc.), caso não resida na capacidade contributiva, observe

---

<sup>14</sup> Cf. Marco Aurélio Greco, op. cit., p. 204-207.

idênticos requisitos.

A proibição do tributo com efeito de confisco (art.150, IV) é outro princípio aplicável às contribuições. Uma observação que deve ser feita, neste particular, é que pode existir uma atuação material da União em alguns tipos de contribuição. Se isso ocorrer, e a atuação vier a eliminar direito fundamental do indivíduo, o controle da medida não será feito com base no dispositivo em epígrafe, e sim considerando outros princípios constitucionais. O princípio em pauta, portanto, atinge apenas o tributo, e não a eventual atuação da União, ainda que esta se relacione diretamente com a exação.

De igual modo, a vedação do art.150,V poderá eventualmente alcançar a atividade desenvolvida pela União (ou entidade paraestatal), não a exação, posto que um dos seus pressupostos é a existência de um grupo, que passa a ser diferenciado dos demais para fins de tributação, hipótese que poderá importar em limitação ao tráfego de bens.

Por fim, tem-se um princípio inaplicável às contribuições, que é o previsto no art.151, I da Carta Magna. A impossibilidade, neste caso, decorre dos pressupostos constitucionais das contribuições. Como mencionado anteriormente, essa figura tributária atinge setor, ou grupo determinado, não podendo, portanto, ter o caráter uniforme tutelado pelo dispositivo constitucional em epígrafe.

## 5 – PRINCIPAIS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS POR EMENDAS CONSTITUCIONAIS

Com o passar dos anos, várias emendas constitucionais foram promulgadas, versando direta ou indiretamente sobre as contribuições em tela, alterando o perfil em epígrafe.

Em 15 de agosto de 1996, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 12, outorgando competência à União para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou

transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. O prazo para a cobrança deste tributo foi prorrogado pela EC 21, de 18/03/1999

Em 21 de março de 2000, importante alteração no modelo das contribuições foi promovida pela edição de outra Emenda à Constituição, nº 27, que instituiu a desvinculação de impostos e contribuições sociais da União, prevendo-se, no período de 2000 a 2003, a desafetação de 20% da arrecadação dos impostos e do tributo em estudo, já instituídos ou que viessem a ser instituídos no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Em 11 de dezembro de 2001 várias modificações foram introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33, a qual acrescentou um parágrafo ao art. 149, regulando as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, espécies de contribuições especiais. As principais inovações, neste particular, foram as seguintes: previsão de uma imunidade específica sobre as receitas de exportação, admissão da incidência do tributo sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços, admissão da existência de alíquotas *ad valorem* e específica para as mencionadas contribuições, previsão da não-cumulatividade para tais contribuições, sem indicação, contudo, do seu conteúdo, o qual ficaria a cargo da lei infraconstitucional.

Outra importante inovação dessa Emenda foi a inserção do parágrafo quarto no art. 177, permitindo a criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, incidente sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, tributo que veio a ser criado apenas seis dias depois, com a edição da Lei nº 10.336/2001, sendo designado como CIDE-combustível.

No final do ano seguinte, em 2002, foi promulgada nova e importante Emenda à Constituição, nº 39, que inseriu o art. 149-A, permitindo a criação pelos Municípios e pelo distrito

Federal de uma nova modalidade de contribuição para o custeio “do serviço de iluminação pública”, facultando a exigência do tributo na fatura de consumo de energia elétrica. Com o aparecimento dessa figura, não se pode mais afirmar que as contribuições especiais atingem um grupo ou setor, pois nessa modalidade não é possível precisar esse traço. Quem são os contribuintes deste tributo? Qual o setor ou grupo econômico atingido? Essa é uma questão sem resposta.

Em 2003, outra Emenda foi promulgada, a de nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que deu nova redação ao parágrafo primeiro (antigo parágrafo único) do art. 149 da CF.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, autorizou-se a incidência das contribuições sociais e de intervenção sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Em 30 de junho de 2004, em caráter pioneiro, foi determinada a partilha de receitas de 29% da arrecadação da CIDE-combustíveis, prevista pelo art. 177, §4º, com os Estados e o DF, por meio da Emenda Constitucional nº44.

Já a Emenda nº 47/2005, alterou alguns pontos, no que se refere à regulamentação constitucional das contribuições para a Seguridade Social.

Em 2007, nova Emenda, nº 56, prorrogou o percentual de 20% da desvinculação das receitas das contribuições até 31/12/2011. Esse percentual foi reduzido pela Emenda nº 59/2009.

Por fim, em 8 de setembro de 2016 foi editada a Emenda nº 93, criando nova hipótese de desvinculação de 30% da arrecadação da União, relativa às contribuições sociais, até 31 de dezembro de 2023.

## 6 – O MODELO ATUAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS



Diante das modificações ocorridas no texto da Constituição Federal e das reflexões que realizamos sobre o tema em estudo, conclui-se que apenas dois traços caracterizam o atual modelo das contribuições especiais: a finalidade qualificada pela Constituição Federal e a afetação do destino da receita.

Continua sendo possível afirmar que as contribuições são tributos finalisticamente qualificados no plano constitucional, como o fizemos anteriormente, na linha da doutrina amplamente majoritária.

A finalidade do tributo deve ser melhor compreendida.

Dizer que a Carta indica a finalidade não resolve totalmente o problema em estudo, pois todo tributo tem duas finalidades. Isso não significa muita coisa. Duas são as finalidades possíveis dos tributos: fiscal e extrafiscal. Todo tributo tem as duas, uma predominando sobre a outra. A primeira significa que tributo serve como fonte de custeio das despesas públicas. Já a extrafiscalidade, envolve o uso do tributo para incentivar ou desincentivar a realização de comportamentos.

O que a Constituição indica, no fundo, ao qualificar as finalidades das contribuições especiais, é mencionar a modalidade de despesa que será custeada pelas contribuições especiais. Nesse sentido, o art. 149 informa as áreas que serão remuneradas com a cobrança desse tributo. Os demais dispositivos que versam sobre a matéria seguem idêntico modelo. Quando a Carta indica quais serão as áreas, os setores que serão custeados com a cobrança do tributo, reconhece a predominância da finalidade fiscal deste tributo, expressamente.

Nos impostos, é pressuposta a finalidade fiscal. Por que? Porque é da índole desta figura. Quando a Constituição Federal elege os pressupostos de fato dos impostos (arts. 153, 155 e 156), já está admitindo uma finalidade fiscal. Parte desse pressuposto. Já há um modelo teórico traçado há décadas sobre os impostos, que lhe atribuem esse perfil, admitido pelo texto constitucional.

Nas contribuições não há previsão do fato gerador, via

de regra. O Texto fala, então, no art. 149, expressamente em tributo como “instrumento da atuação da União”. Finalidade aqui é a fiscal, porque esta é a que predomina em todos os tributos. Mas não exclui a extrafiscal. Neste particular, a única diferença em relação aos impostos é que a finalidade (fiscal) é expressa na CF.

Nas taxas, também existe uma finalidade pressuposta pela CF, em seu art. 145, II. Já na contribuição de melhoria, o art. 145, III fala em um tributo “decorrente de obras públicas”. Nada fala sobre finalidade, expressamente, mas pressupõe uma já identificada tradicionalmente pela doutrina.

A especificidade aí nas contribuições em estudo é que as disposições constitucionais indicam para quais áreas serão dirigidas as receitas, ou seja, ela diz quais as áreas serão custeadas com a cobrança deste tributo.

Todas as modalidades de contribuições (federais, estaduais ou municipais) estabelecem expressamente o setor ou a área a ser remunerada pela exigência do tributo.

Assim, a Constituição Federal menciona as atividades que serão custeadas, as quais poderão consistir em prestação de serviço público (COSIP, Seguridade, corporativas - fiscalização), no oferecimento de direitos prestacionais (seguridade social) ou atividades materiais (intervenção, sindicais). Destarte, o diferencial das contribuições especiais é a previsão, expressa ou implícita, da atividade material, das prestações ou do serviço público cuja execução será custeada pela cobrança da contribuição. Em outros termos, o *tipo de despesa* remunerada pelo tributo.

Então o traço fundamental é a determinação constitucional de que as receitas decorrentes da cobrança deste tributo deverão ser necessariamente dirigidas para as áreas por elas indicadas.

Deve-se ressaltar, entretanto, que parte dessas receitas foram desvinculadas por meio de emendas constitucionais

(DRU), flexibilizando-se, portanto, o modelo originário da Carta de 1988.

Outra observação: estas receitas não são partilhadas, porque não há previsão constitucional para tanto, exceto para a Cide- combustíveis.

Os demais traços são acidentais: existência de um grupo, motivo, benefício, previsão do pressuposto de fato, etc.<sup>15</sup>

Em suma, o modelo ficou ainda mais aberto do que já era, o que não significa que não possa ser objeto de controle. O padrão de controle é que deve ser entendido de forma correta. Como se trata de regulamentação, de previsão constitucional de fins e de meios, ingressa aí a proporcionalidade como um dos principais critérios de controle, eis que tem por objeto relação meio/fim. Estamos falando aqui da proporcionalidade dentro de uma determinada concepção da doutrina alemã, elaborada com base em um julgado do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*), o caso das farmácias (*Apothekeurteil*), datado de 1954. É importante deixar muito claro que esta noção, muito festejada pelos publicistas brasileiros, é apenas uma, dentre as várias concepções de proporcionalidade existentes na doutrina germânica. O debate sobre esse tema é rico e profundo, não comportando no presente estudo.

## 7- CONCLUSÕES

- a) Segundo o modelo das contribuições especiais, traçado pela Constituição Federal de 1988, seria possível identificar os seguintes traços essenciais dessa figura: finalidade, destino da receita, existência de um setor ou grupo alcançado por uma atividade estatal;
- b) Com o surgimento da contribuição para o custeio do serviço

---

<sup>15</sup> Reformulamos, neste particular, trabalho anterior, no qual defendemos posição no sentido de que o único traço característico das contribuições especiais é a vinculação de suas receitas.

- de iluminação pública, não se pode mais afirmar que em toda contribuição especial é possível identificar um grupo ou setor alcançado por uma atuação estatal;
- c) No modelo atual de contribuição especial é possível identificar duas características essenciais: a qualificação da finalidade e a indicação do tipo de despesa que será custeada com a cobrança deste tributo;
  - d) Os demais traços, anteriormente tido por essenciais, passaram a ser qualificados como acidentais.



## 8 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. Contribuição para o IAA. *Revista de Direito Tributario*, nº55, São Paulo, RT, janeiro/março de 1991, p.115-135.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- DERZI, Misabel Abreu. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, nº 48, RT, São Paulo, abril/junho de 1989, p.221-252.
- GIANINNI, A.D. *Diritto tributario*, 2ªed. Torino: UTET, 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.