

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA JOSÉ CONDE CARLESSO

**A INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA
DAS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Porto Alegre
2008

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA JOSÉ CONDE CARLESSO

**A INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA
DAS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul para fins de defesa perante a banca examinadora final, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre
2008

MARIA JOSÉ CONDE CARLESSO

**A INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA
DAS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul para fins de defesa perante a banca examinadora final, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em 08 de setembro de 2008, pela Banca Examinadora.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Cesar Viterbo Matos Santolim

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Alexandre Mariotti

RESUMO

Este trabalho pretende demonstrar a eficácia do princípio federativo na interpretação das regras que definem a competência para a instituição das contribuições, de acordo com a Constituição brasileira de 1988. Para tanto, são estabelecidos, em primeiro lugar, os critérios hermenêuticos e materiais da análise, o que possibilita, na segunda parte do trabalho, a determinação da eficácia do princípio federativo na solução de algumas das principais questões relativas às regras supracitadas, e, a partir disso, uma análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

Palavras-chave: Contribuições – Regras de Competência – Princípio Federativo – Constituição brasileira

ABSTRACT

This essay intends to demonstrate the federal principle's efficacy in the interpretation of rules that define the competence to create contributions, according to the Brazilian Constitution of 1988. For this purpose, we shall establish, first, the criteria for the analysis, regarding interpretation and content, so that we can, in the second part of the essay, determine the federal principle's efficacy in the solution of some of the main issues related to the above-mentioned rules. In doing so, we shall also accomplish a critical account of the Brazilian Supreme Court's precedents regarding the subject.

Key-words: Contributions – Power-conferring rules – Federal Principle – Brazilian Constitution

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC – Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRMM – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
Art. - artigo
CTN – Código Tributário Nacional
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social incidente sobre a receita ou faturamento
CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de créditos e direitos de natureza financeira
CR/88 – Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas
DJU – Diário de Justiça da União
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
Min. – Ministro
par. – parágrafo
PIS – Programa de Integração Social
RE – Recurso Extraordinário
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
I. PRESSUPOSTOS DA INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	13
A) Distinção entre princípios e regras e as funções eficaciais dos princípios relativas à interpretação das regras.....	13
B) Definição das bases constitucionais para a construção do conteúdo do princípio federativo.....	18
C) Federalismo fiscal e o impacto financeiro das contribuições.....	30
II. EFICÁCIA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO NA INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES..	43
A) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre as regras constitucionais de competência das contribuições.....	43
B) A interpretação das regras de competência das contribuições em questões relativas à hipótese de incidência do tributo.....	52
C) A interpretação das regras de competência das contribuições em questões relativas à finalidade que autoriza a sua instituição.....	62
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	75

INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho consiste na determinação das escolhas interpretativas acerca do âmbito material das regras constitucionais que autorizam a instituição de contribuições¹, utilizando-se como critério a maior compatibilidade dessa escolha com o princípio federativo. Objetiva-se, precipuamente, realizar uma investigação crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, procurando-se definir a tendência interpretativa da corte maior brasileira em relação a essas regras e definir se tal interpretação foi coerentemente construída de acordo com o estado de coisas consagrado por esse princípio. A partir dessa análise, procurar-se-á responder, em linhas gerais, algumas das principais questões acerca do regime jurídico da espécie tributária das contribuições.

A utilização dessa espécie tributária pela União tem aumentado exponencialmente desde a segunda metade da década passada, o que causou sensíveis prejuízos à manutenção da forma federativa do Estado brasileiro. A opção crescente por esse instrumento arrecadatório pelo governo federal foi possibilitada, em grande medida, por entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que não tem em conta a *eficácia* do princípio federativo na interpretação e

¹ Parte da doutrina e da jurisprudência refere-se à espécie tributária prevista na regra-base do artigo 149 pela denominação de “contribuições especiais”, para diferenciá-la das contribuições de melhoria, ou de “contribuições parafiscais”, já que, em boa parte dos casos, seus recursos seriam destinados à administração indireta ou a órgãos e fundos especiais. Neste trabalho, opta-se por utilizar-se a expressão “contribuições”, pois, além de ser designar de forma completa toda a gama de exações que a espécie compreende, é a denominação utilizada pela Constituição brasileira de 1988.

aplicação das regras, causando uma flexibilização do regime constitucional das contribuições. Daí a importância da análise aqui proposta.

Optou-se por estruturar o trabalho em duas partes principais. Na primeira parte, estabelecem-se os pressupostos, ou seja, pontos de partida filosóficos e jurídicos, escolhidos para a análise da interpretação das regras de competência a partir do princípio federativo. Dividiu-se a primeira parte em duas seções. Na primeira seção esclarecem-se, de forma breve, os pressupostos hermenêuticos e aplicativos das normas jurídicas, particularmente a diferenciação entre regras e princípios e as funções eficaciais destes relativamente à interpretação daquelas. Não se pretende, com isso, destrinchar pormenorizadamente a doutrina relativa à teoria das normas, mas explicitar objetivamente os pressupostos que embasarão a argumentação do trabalho.

A segunda e a terceira seções da primeira parte tratam de fixar as bases constitucionais para a construção do conteúdo do princípio federativo – na terceira seção, aborda-se especificamente a questão do federalismo fiscal e o impacto do aumento do uso das contribuições – a fim de possibilitar a posterior definição, com base no princípio federativo, dos significados compreendidos nas regras de competência das contribuições. Cumpre observar a diferenciação dessa abordagem em relação à normalmente adotada pela doutrina brasileira, que explicita os modelos históricos que inspiradores da federação brasileira, cuja transferência à realidade nacional teria causado em distorções que dificultam – ou mesmo impossibilitam – a implementação do sistema federal no país, propondo, como resposta a essas dificuldades, uma ampla reforma constitucional. Entende-se que, conquanto a análise crítica do direito positivo vigente seja um papel vital da doutrina jurídica, tem-se negligenciado a determinação do que é devido e como solucionar as questões jurídicas no

sistema constitucional vigente. Para uma análise desse tipo, utiliza-se neste trabalho o método analítico-funcional.

Na segunda parte, chega-se ao objeto do trabalho, que é estabelecer as conseqüências da eficácia do princípio federativo na interpretação das regras de competência para a instituição de contribuições. Inicia-se com a apresentação de alguns dos julgados do Supremo Tribunal Federal sobre as regras que definem a competência das contribuições a fim de apontar as principais discussões sobre o tópico no cenário jurídico nacional e situá-las jurisprudencialmente. Dividiram-se essas questões em dois grandes grupos, nas segunda e terceira seções: a interpretação das mencionadas regras de competência no que se refere (i) aos fatos sobre os quais a lei determina que incida a exação e (2) às finalidades constitucionais que autorizam sua instituição, inclusive à possibilidade de controle desses fins.

I. PRESSUPOSTOS DA INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS RELATIVAS ÀS CONTRIBUIÇÕES À LUZ DO PRINCÍPIO FEDERATIVO

A) Distinção entre princípios e regras e funções eficaciais dos princípios relativamente à interpretação das regras

Não há como demonstrar a relação que se pretende estabelecer neste trabalho entre o *princípio* federativo e as *regras* constitucionais relativas às contribuições sem antes determinar o que são essas duas espécies fundamentais de regulação jurídica do comportamento humano – *regras* e *princípios* –, especialmente a fim de determinar seus modos de interpretação e aplicação e as relações eficaciais específicas entre elas na solução dos casos concretos. Tendo em vista o objeto proposto neste trabalho, apenas serão explicitados os pressupostos hermenêuticos e aplicativos aqui adotados sem uma análise mais aprofundada das discussões doutrinárias que o assunto tem suscitado. Em verdade, objetiva-se apenas esclarecer a concepção aqui adotada, segundo a qual as regras e os princípios, como espécies do gênero *normas*, diferenciam-se por critérios qualitativos², e não meramente formais. Ademais, e apesar disso, tais espécies normativas podem influenciar-se reciprocamente em sua aplicação aos casos concretos, na forma sintetizada a seguir.

² Veja-se, a esse propósito: LARENZ, Karl. *Metodologia de la ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel, 1994, e LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1993; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1989. Forneceram contribuição decisiva pela maior precisão desses conceitos: DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University, 1977-1978, e ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002.

Em primeiro lugar, entende-se que as regras e os princípios diferenciam-se quanto à *natureza do comportamento descrito*, o que permite identificar as características das espécies normativas no plano da análise normativa abstrata, e, a partir daí, facilitar o trabalho do aplicador por meio da indicação do que deve ser justificado na argumentação. Com vistas a essa dissociação, qualificam-se as regras como normas *imediatamente descritivas* da conduta a ser adotada, ou seja, diretamente definidoras das obrigações, permissões ou proibições que encerram. Os princípios, à sua vez, são *imediatamente finalísticos*, pois estabelecem um estado ideal de coisas, para cuja promoção é necessária à adoção de determinados comportamentos.³

Em segundo lugar, e como decorrência do critério anterior, é possível distinguir as espécies normativas quanto à *natureza da justificação exigida* para a adoção de uma determinada decisão interpretativa. Com relação aos princípios, porque somente determinam fins, a fundamentação deve demonstrar a correlação gradual entre a conduta adotada e a realização do estado ideal de coisas a ser promovido. Já no caso das regras, tendo em vista que elas determinam, de forma específica, o comportamento a ser adotado, a argumentação deve demonstrar a correspondência ou não da construção factual à construção conceitual da norma⁴.

Por fim, o terceiro critério de distinção entre princípios e regras é o da *medida da contribuição para a decisão*. As regras são normas preliminarmente decisivas e abarcantes, pois, ao regular um comportamento especificamente descrito, visam à abrangência de todos os aspectos relevantes para a decisão e a dar-lhe uma solução definitiva (embora nem sempre tal

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p; 56-58 e p. 63-65.

⁴ *Ibidem*, p. 65-68.

objetivo consiga ser plenamente atingido pela descrição abstrata da linguagem, como se demonstrará adiante). Os princípios, à sua vez, são normas com pretensão de parcialidade e complementaridade, estabelecendo diretrizes valorativas que abrangem apenas parte dos aspectos relevantes para a tomada de decisão⁵. Assim, possuem como efeito indireto a inclusão de razões na solução do conflito, estando o aplicador livre para ponderá-las com as demais razões que devam ser consideradas. As regras, ao contrário, têm como efeito indireto a *exclusão de outras razões* que se distingam das derivadas da aplicação da própria regra. Daí que, existindo regulação de determinada matéria por meio de regra, de mesmo nível hierárquico⁶ dos princípios pertinentes ao caso, ela deverá ser aplicada direta e exclusivamente, vez que, como mencionado, a adoção dessa espécie descritiva da conduta denota a pretensão do legislador de conferir uma solução preliminar a um conflito de interesses, como se já tivesse ponderado anteriormente as razões fundamentais à decisão⁷. Em não existindo regra específica aplicável ao caso, deve-se apurar, então, os princípios a serem considerados para sua solução, cujo conflito será equacionado pelo *postulado da proporcionalidade*⁸.

⁵ ÁVILA, Teoria..., p. 68-69.

⁶ Para definir a noção de hierarquia entre as normas, adota-se aqui a definição de KELSEN acerca da estrutura escalonada da ordem jurídica, que denota a capacidade que possui o Direito de “auto-criação”. A esse propósito, explana o ilustre autor que “como, dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo a determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas uma ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas”(KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp. 246/247).

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 51-52.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 51-52. Na lição desse autor, “A interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições dá-se o nome de postulados. Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta” (*idem*, p. 41). Os postulados se constituem, assim, podem ser definidos como normas de segundo grau, porque regulam a aplicação das espécies normativas de primeiro grau, as regras e os princípios, que regulam diretamente as condutas sociais. A esse propósito, leciona o ilustre doutrinador que “Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que

Com efeito, as regras possuem o que ÁVILA chama de *função eficaz de trincheira*, pela qual “a sua superação só é admissível se houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na própria finalidade subjacente à regra, quer nos princípios hierarquicamente superiores a ela”⁹. O referido *entrincheiramento* inerente à normatização do comportamento por meio de regras é bem explicitado por FREDERICK SCHAUER¹⁰, segundo o qual a criação de uma regra pressupõe, antes de tudo, uma generalização decorrente da observância de uma série de particulares (instâncias) de determinada categoria. Toda generalização implica partir de um particular e colocá-lo em uma categoria, dentre todas as possíveis – quer dizer, dentre todas as propriedades que podem ser atribuídas ao particular, que correspondem à quantidade de categorias simultâneas de que ele pode fazer parte. A escolha de uma determinada categoria, em detrimento de todas as demais integradas pelo particular, é dada pelo contexto discursivo no qual o particular está sendo descrito, quer dizer, pela definição de qual(is) propriedade(s) deste particular é(são) relevante(s) para os interlocutores, propósitos e épocas do discurso. Assim, a generalização implica inclusões e exclusões seletivas de características do objeto a ser generalizado (*selective inclusions and exclusions*), deliberadas pelo agente discursivo (no caso, o criador da regra), de acordo com o contexto no qual realiza a generalização¹¹.

Em se tratando da estrutura das regras, as generalizações mostram-se relevantes na definição de seu antecedente, também chamado de predicado fático ou hipótese, ao qual será prescrita determinada consequência, se verificadas as condições fáticas que a regra estabelece.

orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação” (*idem*, p. 41).

⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 52.

¹⁰ *In Playing by the rules – a philosophical examination of rule-based decision –making in law and in life*. Nova York: Oxford University, 1991.

¹¹ SCHAUER, Frederick. *Playing...*, pp. 17-24.

O suporte fático, assim, é a situação indicada pela generalização com relevância causal para determinado objetivo a ser alcançado ou para determinado mal a ser erradicado, que é a justificação da regra (*justification*)¹².

Contudo, na medida em que as generalizações se baseiam em verdades que são mais probabilísticas que universais, elas podem “falhar”, tornando-se “sobre” e “subinclusivas” (*under and over inclusive*) relativamente à justificação que lhes é subjacente. A generalização é “sobreinclusiva” quando engloba instâncias que, embora pudessem probabilisticamente levar ao resultado que se busca ou que se pretende evitar com a regra (justificação), não provocam tal resultado de fato. Como exemplo, SCHAUER cita a regra “é proibida a entrada de cachorros”. Assumindo-se que a sua justificação subjacente seja evitar incômodos causados por cachorros em determinado ambiente, a regra é “sobreinclusiva” ao alcançar cães que não causariam qualquer incômodo por serem especialmente quietos, dóceis e passivos. De outro lado, as generalizações são “subinclusivas” se deixam de incluir situações que, embora probabilisticamente não levem ao resultado ligado ao propósito da regra, faticamente justificam a aplicação de suas conseqüências, como ocorre com a regra “é proibida a venda de bebidas alcoólicas para menores”. Em se considerando que a justificação da regra seja a garantia da saúde e da segurança da própria pessoa e dos demais membros comunidade, tal regra é subinclusiva relativamente aos adultos que bebem de forma irresponsável¹³.

SCHAUER apresenta dois modelos possíveis para lidar-se com os fenômenos da “sub” ou “sobreinclusividade” das regras – o *conversacional* e o *entrincheirado*. O modelo conversacional – já o diz o nome – é aquele comumente utilizado na comunicação interpessoal, especialmente a oral. Nele, as generalizações são tratadas com maior

¹² SCHAUER, Frederick. *Playing...*, pp. 17-24.

¹³ SCHAUER, Frederick. *Playing...*, p. 31-32.

plasticidade contextual, permitindo-se que sejam imediatamente esclarecidas ou corrigidas sempre que necessário (quer dizer, sempre que se mostrem “sobre” ou “subinclusivas” no contexto discursivo). Já no modelo entrincheirado as imprecisões ou incompatibilidades relativamente à sua justificação não são tratadas de forma a conduzir a uma reformulação das generalizações: pelo contrário, estas permanecem, *prima facie*, intactas mesmo diante de tais experiências fáticas. O significado da generalização é uma barreira, uma *trincheira* à sua própria superação, que ocorreria no modelo conversacional em virtude da situação fática *sui generis*. A adoção do modelo entrincheirado é o que fundamenta, segundo o autor, a tomada de decisão baseada em regras (*rule-based decision-making*)¹⁴. O modelo conversacional, à sua vez, enseja uma forma particularista de tomada de decisão, pois a generalização não é impedimento ou barreira à consideração de todos os aspectos do evento sobre o qual se quer decidir que o julgador considerar relevantes. Neste caso, foca-se no ato, caso ou evento e em tudo que possa ser considerado relevante nele para a tomada da decisão. Assim, a diferença entre os modelos entrincheirado e conversacional revela-se principalmente na situação em que a aplicação da generalização parece mais frustrar do que servir a sua justificação subjacente¹⁵.

Mas quais os fundamentos e as vantagens da adoção do modelo entrincheirado em um determinado sistema jurídico, ou seja, da adoção de um sistema de tomada de decisões baseada em regras? Não parece mais correto, melhor e mais justo decidir desde logo de acordo com as justificações aplicáveis ao caso e levando em consideração todos os aspectos relevantes à sua apreciação? Efetivamente, a “sub” ou “sobreinclusividade” das regras pode resultar em soluções que nem sempre seriam as mais corretas para o caso concreto, que seriam aquelas derivadas da direta aplicação da justificativa da regra¹⁶. Contudo, como se demonstrará a seguir, ainda que falível, o sistema de regras, na concepção aqui adotada,

¹⁴ SCHAUER, Frederick, *Playing...*, pp. 38-47.

¹⁵ SCHAUER, Frederick, *Playing...*, pp. 77-78.

¹⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing...*, p. 135.

confere maior viabilidade e efetividade na regulação das condutas e na solução dos conflitos sociais do que o modelo particularista de tomada de decisão, e, dessa forma, a sua adoção parece ser a mais correta no que respeita ao funcionamento do sistema jurídico.

O primeiro argumento favorável à concepção de entrincheiramento na tomada de decisões é o de que a generalidade das regras garante maior *impessoalidade*, já que confere igual tratamento a todos os eventos que se incluam nos conceitos das regras, tornando-se, assim, obstáculo ao particularismo comprometido ou arbitrário¹⁷. O segundo argumento que favorece a inserção das decisões em um sistema de regras é da *confiabilidade (reliance)*, também apontada na doutrina como *previsibilidade e certeza*, que apenas pode ser alcançada se aquele a quem a regra é dirigida – que deverá cumpri-la espontaneamente ou que será afetado pela decisão que determinar a sua aplicação – puder prever antecipadamente o comportamento que deve adotar (clareza) e o resultado dessa decisão (certeza). Isso exige que a regra seja composta por categorias cujos particulares são percebidos de forma substancialmente não controversa tanto pelos destinatários da regra quanto por seus aplicadores. O significado do conseqüente da regra deve ser igualmente acessível a ambos¹⁸. Atinge-se mais e melhor a confiabilidade, previsibilidade ou certeza do sistema quando se sabe que as generalizações das prescrições não estão sujeitas a adaptações constantes, quer dizer, são entrincheiradas. Tais características em um sistema têm o valor psicológico de possibilitar maior repouso e tranqüilidade das pessoas, bem como o valor social de permitir-

¹⁷ Como bem ressalva SCHAUER, este argumento está normalmente ligado à noção de justiça equânime (*fairness*), no sentido de que a generalidade das regras garantiria tratamento igual a casos iguais (e, por conseqüente, tratamento desigual a casos desiguais). Tal idéia, contudo, é ponto favorável do modelo particularista, pois somente por ele é possível apontar as similaridades e desigualdades entre os casos. Ora, se há uma teoria substantiva de justiça que aponta os casos semelhantes, não há necessidade de aplicação de regras para defini-los. (*Playing...*, pp. 135-136). Assim, o que se ressalta, neste trabalho, é vantagem da imparcialidade e conseqüente redução de arbitrariedades decorrente da generalidade das regras.

¹⁸ SCHAUER, Frederick. *Playing...*, p. 139.

lhe o planejamento de suas vidas e negócios¹⁹, o que, como se sabe, é especialmente relevante no direito tributário.

O terceiro fundamento ao tratamento entrincheirado das generalizações prescritivas de comportamentos é o da *eficiência*. Tal argumento se verifica no fato de que, quando existe no sistema uma regra aplicável à situação fática que se examina, o aplicador está liberado, em princípio, da tarefa de observar detalhadamente cada evento relevante para tomada de decisão, pois deverá focar-se na verificação da presença de determinados fatos concretos que a regra aplicável eleger importantes para aquele caso. Com isso, libera-se esforço do julgador, permitindo que ele processe mais casos em menos tempo, com menos gastos e uso de recursos humanos, que serão reservados, assim, para os casos mais complexos. Ademais, a maior previsibilidade do resultado da decisão – pela existência de regra que se saiba ter aplicação – tende a gerar o cumprimento espontâneo de suas determinações, possibilitando que alguns casos sequer cheguem a exigir atuação administrativa ou judicial²⁰.

Além disso, pode-se apontar como quarto ponto favorável a adoção de um sistema de regras a *diminuição da probabilidade de erro na avaliação*. É comum associar-se o modelo de sistema jurídico em que se tomam decisões “caso a caso” com uma maior correção das decisões proferidas, pois é possível ao julgador considerar todos os fatos e argumentos que lhe pareçam relevantes para determinada situação. Já o sistema de regras é tido como causador mais provável de decisões injustas, justamente pela “sobre” ou “subinclusividade” das generalizações entrincheiradas. Contudo, as decisões particularísticas podem possuir falhas de entendimento ou de avaliação do que determinados eventos representam no caso concreto, especialmente em casos com diversos fatores e argumentos potencialmente relevantes e que

¹⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing.....*, p. 140.

²⁰ SCHAUER, Frederick. *Playing.....*, p. 145-149.

por vezes envolvem conhecimento especializado que o jurista não possui. Além disso, não se pode negar o fato de que, em tais sistemas, há maior influência das posturas políticas, ideológicas e filosóficas do julgador, como já dito acima ao tratar-se do argumento da *imparcialidade*²¹.

As virtudes promovidas pela confiabilidade, eficiência e aversão ao risco, acima expostas, têm como foco e ponto em comum a persecução da *estabilidade*, quer dizer, que eliminar a variação é um bem a ser perseguido. Diante disso, como bem ressalva SCHAUER, afigura-se necessário que antes se saiba se a estabilidade do sistema é algo desejado, é um objetivo a ser almejado em determinado contexto, já que ela dificulta mudanças no *status quo*. Assim, é necessário averiguar se o sistema jurídico atual deve ser mantido mais inflexível ou mais aberto a mudanças, até porque a estabilidade de um sistema conservador de um panorama jurídico que não se deseja manter relação pode ter como efeito a instabilidade política e social²². Há de se fazer, assim, uma ponderação entre os benefícios trazidos pela estabilidade *per se* de um sistema e as dificuldades causadas pela restrição a mudanças, tendo em vista à resposta do sistema à realidade social.

Na ordem constitucional-tributária brasileira hodierna, a estabilidade do sistema jurídico é dotada de uma importância vital. A Constituição da República assim o estabelece por meio das disposições dos artigos 5º, incisos II, XXXVI e XL, 146, incisos II e III, 150, incisos I e III, 154, 155, inciso XII, entre outras, e da regulação pormenorizada que realiza de diversas matérias, dentre elas a administrativa, previdenciária e tributária. De tais dispositivos decorre o fundamento doutrinário de que os elementos de criação e definição do tributo devem estar suficientemente previstos em norma legal que não possa ser modificada pelas

²¹ SCHAUER, Frederick. *Playing....*, p. 150-155.

²² SCHAUER, Frederick. *Playing....*, pp. 155-158.

normas de hierarquia inferior ou pelo intérprete, ou seja, dentro do que se expôs acima, que a regra aprovada pelo Poder Legislativo seja dotada de *entrincheiramento*. Na definição de ALBERTO XAVIER, “O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não pode caracterizar-se apenas pelo recurso ao conceito de ‘reserva de lei’, pois não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação. Vai mais além, exigindo uma lei revestida de especiais características. Não basta a lei; é necessária uma ‘lei qualificada’”²³.

E acrescenta o referido autor: “E daí que as normas que instituem tributos sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de WERNER FLUME, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando integralmente o seu conteúdo”²⁴.

A par disso, a Constituição estabelece garantias à estabilidade e à previsibilidade do sistema tributário que determinam a imprescindibilidade de uma interpretação e aplicação *entrincheirada* dos conceitos e expressões constante das regras jurídicas a ele pertinentes. De fato,

“A CRFB não admite que a instituição e a majoração de tributos ocorram mediante simples base ou previsão legal, exigindo, diferentemente, que o seu veículo seja, com exclusividade, a lei em sentido formal, daí advindo a noção de reserva absoluta ou legalidade estrita em matéria tributária.

No que diz respeito às questões de direito intertemporal, por sua vez, a CRFB também não se limita a proteger o contribuinte com as garantias genéricas de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Vai muito além do resguardo de tais posições jurídicas já estabelecidas para preservar o contribuinte, ainda, contra toda e qualquer instituição e majoração de tributo relativamente a fatos ocorridos anteriormente ao início da vigência da nova lei.

²³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

²⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

A Constituição estabelece, ainda, uma garantia adicional aos contribuintes, qual seja, a de conhecer com antecedência os ônus tributários que irão gravar os atos que praticar. Cuida-se da garantia exclusivamente tributária a que se tem denominado de anterioridade da lei tributária impositiva.

(...)

Tem-se, pois, um conteúdo qualificado da certeza do direito relativamente à instituição e majoração de tributos, verificando-se, inclusive, uma tendência de intensificação das garantias, pois o texto original da Constituição de 1988 inovou na matéria (a Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional nº 1/69 incluía dentre as atenuações à legalidade para impostos específicos a alteração não só da alíquota, mas também da base de cálculo, poder este não mais concedido ao Executivo, além do que não estabelecia a irretroatividade, que passou a constituir garantia expressa) e, como visto, foi seguido do acréscimo da anterioridade nonagesimal mínima através da emenda constitucional em 2003²⁵.

Deve-se ter em vista, contudo, que o sistema de regras não é estagnado, porquanto as regras estão sujeitas a modificações por aqueles a quem a sociedade conferiu *legitimidade* para tanto. Nesse sentido, as regras são instrumentos de *alocação de poder*. Como dito, o julgador que não está restringido por regras tem o poder para levar em consideração todos os fatos e argumentos no caso concreto. De outro lado, aquele restringido por regras perde pelo menos em parte esse poder. SCHAUER salienta que, na teoria tradicional da jurisdição, as questões de valor substancial devem ser determinadas por instrumentos com legitimação popular, como as legislaturas. Tais instrumentos podem não ser os epistemologicamente mais corretos, mas a sociedade nem sempre define a alocação de poder pelo critério epistemológico²⁶. Com efeito, as legislaturas permanecem a forma mais adequada de definição das questões que consubstanciem valores sociais, senão pela probabilidade de conferir uma solução mais justa a respeito de dada questão social, ao menos pela legitimidade

²⁵ PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação – A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 74-76.

²⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing...*, pp. 158-160.

conferida pela forma do processo decisório, em especial pela multiplicidade quantitativa e qualitativa da representação inserida na tomada de decisão²⁷.

Nesse sentido, sustenta ÁVILA que a instituição de regras, sendo mais restritiva à atividade do intérprete/aplicador que o estabelecimento de princípios, porque, enquanto neste caso é possível eleger os meios para promover os fins previstos, naquele outro o meio já está escolhido, reduz-se a incerteza e o risco de arbitrariedades na solução dos conflitos.²⁸ Nosso sistema jurídico, em especial no campo tributário, prima pelo modelo entrincheirado, adotando um sistema de regras. Essa característica determinará, a princípio, o afastamento da ponderação entre direitos individuais e interesse estatal na interpretação das regras constitucionais que conferem legitimidade ao poder estatal para tributar, cuja extensão deve ser descoberta investigando-se a estrutura do poder atribuído por meio da regra.²⁹

Diante das características acima expostas, depreende-se que a ausência de aplicação de uma regra acarreta um impacto significativo no sistema jurídico. Por esse motivo, defende ÁVILA que uma regra apenas deve deixar de ser aplicada ao caso concreto a que, *prima facie*, teria pertinência se a razão que fundamenta a regra ou os princípios jurídicos a ela superiores sobreponham-se às razões que fundamentam a aplicação da regra³⁰.

²⁷ A esse propósito, a doutrina de JEREMY WALDRON, in *The Dignity of Legislation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999; e *Law and Disagreement*. Nova York: Oxford University Press, 1999.

²⁸ ÁVILA, Humberto. Conflito entre o dever de proteção à saúde e o dever de proteção à liberdade de comunicação e informação no caso da propaganda comercial de tabaco. Exame de constitucionalidade da Lei nº 9.294/96. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 240, p. 329-356, abr./jun. 2005, itens 2.2.2.3.3 e 2.2.2.4.1.

²⁹ ÁVILA, Conflito..., itens 2.2.2.3.1 e 2.2.2.3.2.

³⁰ É o que o Autor chama de postulado da *razoabilidade-equidade*, definindo-a como o “critério que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral (...). Nem toda regra incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra da satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses, as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada” (ÁVILA, *Sistema...*, p. 417-420).

Embora, isoladamente, as espécies normativas possuam formas bastante distintas de aplicação – com estruturas de raciocínio, *prima facie*, mutuamente exclusivas – elas podem, na interpretação do caso concreto, atuar em conjunto. Como já dito, os conceitos que compõem as regras possuem um certo grau de indeterminação, inerente à linguagem, mas encerram núcleos de significação que podem ser determinados pelo uso ou pelo próprio sistema em que estão inseridos. E uma das principais formas de determinação desses significados é justamente a escolha do sentido que seja mais bem suportado pelos princípios axiologicamente superiores do sistema a que pertencem, dentro do *postulado da coerência substancial*, segundo o qual regras e princípios possuem uma *relação de dependência* ou de *conexão de sentido*. Como bem salienta ÁVILA, a coerência é um reconhecido postulado hermenêutico, que será maior em um conjunto de proposições quanto maior for (1) a dependência recíproca entre as proposições, e (2) a presença de elementos comuns entre elas, ou seja, a semelhança de seus significados. (ÁVILA, *Sistema...*, p. 30, em especial nota de rodapé 77). O postulado da coerência complementa o da hierarquia – que determina uma relação estática e linear entre as fontes normativas –, permitindo uma maior compreensão do relacionamento entre as normas³¹.

Os princípios possuem uma **função eficaz interpretativa** em relação às regras, restringindo ou ampliando o sentido destas normas de caráter mais específico. Assim, ainda que vários dos subelementos dos princípios já estejam expressamente previstos – os quais, por sua vez, exercem **função eficaz definitiva**, de delimitação e concretização do princípio –

³¹ “O relacionamento horizontal entre as normas (princípios constitucionais mais gerais e princípios constitucionais mais específicos ou princípios e regras constitucionais, por exemplo) deve ser compreendido de modo que o conteúdo normativo da norma mais específica constitua precisamente uma ‘melhor especificação’ da norma mais geral. [...] A eficácia, em vez de unidirecional, é recíproca”.

a sua previsão não é supérflua, pois permite a “releitura” de cada subelemento conforme o comando mais amplo. Também se destaca, como função eficaz típica dos princípios, a integrativa, exercida sem intermediação de outra norma, que permite agregar diretamente elementos normatizadores da conduta que não estão previstos em um outro subprincípio ou regra, mas que podem ser deduzidos do fim que deve ser buscado. Ainda há a chamada função eficaz bloqueadora, exercida quando os princípios afastam elementos que contrariem o estado de coisas tutelado. Além dessas funções, características dos princípios em geral, pode-se acrescentar uma outra, típica dos sobreprincípios, ou seja, daqueles princípios que possuem maior abrangência semântica e grau axiológico, como o princípio constitucional da federação, que é a **função de rearticulação dos seus vários subelementos previstos** (regras e subprincípios), de forma que cada um deles adquire novo significado pela relação com os demais.³²

No que respeita às regras constitucionais de competência, objeto deste trabalho, as limitações à sua ponderação e à sua superação são de grau ainda mais elevado, relativamente a outras regras. Com efeito, elas conferem e conformam os poderes estatais, e o seu respeito é uma das principais conquistas do Estado constitucional em termos de proteção dos particulares contra o arbítrio e o abuso dos poderes públicos. Desse modo, os princípios somente poderão atuar em suas *funções interpretativa e rearticuladora*, pois não lhes é permitido agregar ou eliminar elementos às situações consagradas por essas normas. Com efeito, outras formas de atuação dos princípios não são admissíveis nesse caso, já que (I) seriam prejudiciais ao alto nível de rigidez das regras de competência e, (II) estando essas regras previstas na Constituição, os princípios de mesma hierarquia não poderão afastá-las. Além disso, os princípios nunca poderão atuar ampliando os poderes conferidos pelas regras

³² ÁVILA, *Sistema...*, p. 46-47.

de competência, mas somente dando critérios à sua delimitação. Do contrário, haveria atribuição de poder sem a existência de regra expressa que o institua³³.

B) Definição das bases constitucionais para a construção do conteúdo do Princípio Federativo

Como dito acima, os princípios são normas que exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos gerem a promoção do estado ideal de coisas que consagram. Desse modo, é pressuposto da análise aqui pretendida a construção das bases constitucionais para a verificação do estado de coisas que o Princípio Federativo determina que se promova e, a partir daí, das espécies de comportamentos necessárias à sua realização. Com efeito, é imprescindível que se inicie a delimitação dos fins pela análise das normas constitucionais, visando-se à construção de relações entre essas normas, de modo a estruturar a cadeia de fundamentação. Com isso, quer-se dizer que não se deve partir de modelos teóricos abstratos ou de direito comparado como paradigmas para a construção de um conceito do princípio federativo anterior ao ordenamento jurídico brasileiro, que é, por vezes, o tratamento dado à matéria pela doutrina nacional.

Em primeiro lugar, uma análise que parta de conceitos doutrinários fundamentais ou de modelos de direito comparado esbarra na própria dificuldade, reconhecida pela maior parte dos autores, de estabelecer-se, nesses termos, uma concepção universal acerca do Estado Federal. CROISAT aponta que não há definição universal do termo “federalismo”, que

³³ Nesse sentido, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 150.764-1. DJU 02 abr. 1993. Conforme ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

compreende acepções cuja multiplicidade e vagueza são comparáveis as de expressões como “democracia” ou “paz”. Para ilustrar a diversidade das concepções reunidas na idéia de federalismo, o autor menciona a consagrada obra de STEWART, W.-H. *Concepts of federalism* (Boston: University Press of American Books, 1984), em que se estabelece uma classificação de mais de 240 páginas com significações do termo. O autor ainda explicita a existência de várias concepções dentro da filosofia do federalismo, que podem ser condensadas em três orientações principais, decorrentes de visões políticas por vezes opostas. A primeira é a concepção centralizadora, ligada ao discurso que valoriza a unidade em detrimento das diversidades originais, ou seja, privilegia a vontade de unir elementos distintos, como a presente na obra “O Federalista”, de HAMILTON, JAY e MADISON, inspiradora da formação do Estado Federal americano. A segunda orientação é descentralizadora, que vê o cerne do federalismo em todas as áreas de conhecimento e sociedades situadas num contexto muito descentralizado. Por fim, há a orientação tendente ao equilíbrio, que se aproxima mais do constitucionalismo moderno e que procura reconhecer a possibilidade de conciliação entre unidade e diversidade, como resposta às aspirações humanas simultâneas de independência e solidariedade.³⁴

Parte da doutrina afirma que, limitando-se o campo de investigação ao conjunto das práticas dos regimes federais e de suas teorizações, é possível definir o termo “federalismo”, de maneira geral e abstrata, como uma forma de distribuição e de exercício do poder político ligada a uma *filosofia compreensiva da diversidade na unidade*, que pode assumir, em suas aplicações concretas – as federações – diferentes arranjos institucionais para incorporar as

³⁴ CROISAT, Maurice. *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaines*. Paris: Montchrestien, 1992, p. 11-18.

unidades autônomas ao exercício do poder central³⁵. Em princípio, essa concepção parece correta, já que permite aglutinar todas as aplicações teóricas e concretas do termo. Todavia, é de se reconhecer que a apontada visão ainda é insuficiente, já que não permite identificar a tênue linha que separa as federações de seus dois extremos, as confederações e os estados unitários muito descentralizados, que envolvem, em certa medida, de um lado, a idéia de união, de unificação, e de outro, a noção de diversidade e de divisão, podendo ser também classificadas dentro da idéia geral supracitada.

De fato, como bem refere Bandeira de Mello, tanto os Estados Federais quanto os Estados Unitários são Estados mais ou menos descentralizados. Efetivamente, a autonomia do Estado Federal não é sinônimo de descentralização.³⁶ Há que especificar, assim, os elementos para caracterização do Estado Federal, o que será feito ao longo da exposição, especialmente a partir do estabelecimento de relações entre as normas pertinentes ao tema previstas na Constituição brasileira de 1988.

Os motivos que levam à conclusão da necessidade de uma análise normativa constitucional vão além da dificuldade do estabelecimento de uma visão universal sobre o federalismo. A primazia e a anterioridade da análise normativa advêm, principalmente, da valoração que deve ser dada aos argumentos construídos a partir do ordenamento jurídico positivo vigente (*argumentos imanes*), tanto no que respeita a sua linguagem (*lingüísticos*) quanto a seus valores e estrutura (*sistemáticos*). Nesse sentido, o peso maior dos argumentos imanes – que advêm do sistema jurídico – na argumentação decorre das implicações metodológicas resultantes dos princípios constitucionais da separação dos poderes (artigo 2º)

³⁵ CROISAT, *Concepts...*, p. 15-16. No sentido da citada concepção geral sobre o federalismo, o autor cita KING *Federalism and Federation*, 1982. e MARC *Dialectique du déchaînement...*, 1961, e *Les 4 sources du fédéralisme*, prefácio à obra de VOYENNE, *Histoire de l'idée fédéralist*, 1976.

³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937, p. 46-49.

e democrático (artigo 1º, parágrafo único, e artigo 5º, inciso I), uma vez que “o poder parlamentar tem representatividade democrática para tomar decisões; e o respeito a essas decisões é um elemento necessário ao princípio da separação dos poderes. Os argumentos sistemáticos decorrem da idéia de coerência do sistema jurídico, que se deixa reconduzir aos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito (artigo 1º da CR/88)”.³⁷ Ademais, a análise da normatização constitucional é indispensável pelo fato de o Estado Federal ser uma criação jurídico-política, o que pressupõe instituição e conformação pela Constituição³⁸.

Em primeiro lugar, é necessário identificar se há referência, expressa ou implícita, ao princípio federativo na Constituição brasileira de 1988. Nesse sentido, já no preâmbulo encontra-se a afirmação de que se está promulgando a “Constituição da República *Federativa* do Brasil” (grifo nosso), denominação que é repetida, em seguida, no artigo 1º do Título I, referente aos “Princípios Fundamentais”. Como se trata do plano normativo, quando a Constituição qualifica o Brasil como uma federação, está, em verdade, afirmando que ele *deve ser* federativo³⁹. Conclui-se, assim, que a Constituição brasileira estabeleceu, nestes e em todos os demais dispositivos constitucionais em que se designa o Estado brasileiro como “República Federativa”, um estado ideal de coisas – a forma federativa do Estado brasileiro. Além disso, denota-se, nesses dispositivos, a alta hierarquia do princípio federativo no sistema jurídico brasileiro. Com efeito, a forma federativa de Estado está presente na própria denominação que a Constituição dá ao Estado brasileiro. Por fim, o princípio é mencionado no preâmbulo e na primeira cláusula do artigo 1º da Constituição brasileira de 1988, estando localizado entre os princípios que a própria Constituição denomina de “fundamentais”.

³⁷ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário* São Paulo, v. 42, p. 100-114, 2002, também disponível em www.direitopublico.com.br.

³⁸ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 305.

³⁹ Remete-se aqui à notória diferenciação entre os planos do ser e do dever-ser estabelecida na clássica obra de Hans Kelsen, *Teoria pura do direito* (Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 6-7).

Tendo-se confirmado a consagração expressa do princípio federativo na Constituição brasileira, deve-se, em seguida, extrair as principais características da forma federativa que a esta afirma ter instituído. Seguindo-se, então, a leitura do artigo 1º, *caput*, da Constituição tem-se que a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” e “tem como fundamentos: I – a soberania”. Com isso, estabelece-se a noção de que, embora haja uma pluralidade de entes, eles estão reunidos *indissoluvelmente* em um único Estado, que é soberano. Historicamente, a posição dominante é a de que a forma federativa de Estado surgiu quando a Constituição dos Estados Unidos da América de 1789 transformou a união de Estados soberanos que o país possuía (Confederação) em uma união *de cidadãos*. Com isso, nasceu a idéia de duas ordens de governo, uma pertinente ao ente federal e outra aos entes locais, ambas com poder para regular diretamente a vida dos cidadãos e unidas sob o que é, internacionalmente, um só Estado soberano⁴⁰.

Analisando-se o Título I da Constituição brasileira, verifica-se que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito (artigo 1º, *caput*) e deve ser estruturada de acordo com determinados fundamentos, objetivos fundamentais e princípios das relações internacionais previstos nesse título. A leitura do Título I deve ser complementada com a do artigo 18, *caput*, localizado no Título III (Da Organização do Estado), segundo o qual “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Chega-se, então, à constatação dos elementos fundamentais da forma federativa de Estado consagrada pela Constituição brasileira: *a soberania do Estado*

⁴⁰ Conforme BANDEIRA DE MELLO, *Natureza...*, p. 5-9; HAMILTON; JAY, *The federalist...*, p. XLV.

Federal e a autonomia dos entes locais, definidos nos termos da Constituição e em harmonia com os princípios, objetivos e fundamentos do Estado brasileiro. A questão referente à autonomia dos entes federados é provavelmente a principal para a definição do Estado Federal, especialmente a fim de distingui-lo do Estado Unitário. Sendo assim, é também o ponto que tem suscitado maior polêmica nas discussões acerca do federalismo.

A esse respeito, como já se disse, o artigo 18 da Constituição foi expresso no sentido de que a autonomia dos entes federados ocorrerá “*nos termos desta Constituição*”. E, verificando-se as normas seguintes a esse dispositivo, dentro do mesmo Título, temos que a referida autonomia das pessoas políticas se dá, em primeiro lugar, pela sua capacidade de auto-organização e de auto-regulação, que, nos Estados, segundo o artigo 25, é realizada pela Constituição e leis que adotarem, e, nos Municípios, pela respectiva lei orgânica, conforme o artigo 29. A organização da União é dada pela própria Constituição da República e sua auto-regulação se produzirá por meio das leis federais. O Título III contém, ainda, a previsão das matérias de competência de cada ente federado por meio da espécie normativa rígida das regras (artigos 21 a 25, 29 e 30).

Diante disso, observa-se a presença, na Constituição brasileira, da formação essencial do Estado Federal explicitada por KELSEN, segundo a qual devem existir, no mínimo, três ordens jurídicas distintas convivendo num mesmo território: a da coletividade central, a das coletividades-membro e a da comunidade jurídica total, sendo que as duas primeiras são igualmente subordinadas à terceira⁴¹. Dessa idéia de ordens jurídicas parciais, que estão em nível hierárquico idêntico dentro da estrutura federativa, se infere a necessidade de competências próprias conferidas constitucionalmente (e não por delegação legislativa

⁴¹ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

federal), de forma que uma ordem jurídica parcial não interfira sobre a outra, a menos que esteja constitucionalmente autorizada para tanto.

Do exposto, denota-se que a Constituição brasileira de 1988 consagra as duas características que têm sido apontadas, pela doutrina, como essenciais à autonomia federativa: (I) *a capacidade de auto-organização por meio de Constituição própria* e (II) *a descentralização política fixada na Constituição do Estado Federal*. A descentralização política é indispensável, vez que a descentralização administrativa é comum e mesmo necessária a qualquer tipo de Estado, ainda que unitário. É necessário, assim, que os vários centros de poder possam estabelecer comandos normativos sobre assuntos de sua competência, ou seja, que tenham capacidade legislativa. Contudo, a descentralização política, por si só, não é suficiente para mudar a fisionomia do Estado Unitário. Para que um Estado possa ser tido como federal, é fundamental que as competências legislativas e materiais sejam atribuídas pelo constituinte, e não pelo legislador ordinário. Caso contrário, não passariam de mera delegação do poder central às entidades periféricas, tornando aquele o único centro realmente dotado de capacidade legislativa. Esse é muitas vezes o caso de Estados unitários fortemente descentralizados.⁴²

O *nível* ou *grau* da autonomia dos entes federativos, contudo, será definido de acordo com o arranjo institucional previsto em cada Constituição; por isso, tem-se considerado uma característica *incidente ou variável* a previsão de maior ou menor nível de autonomia ao ente central ou dos entes periféricos. Dessa forma, a existência de capacidade de auto-organização

⁴² TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 58-61. A presença de somente uma ou outra característica (*auto-organização* e *descentralização política*) na Constituição do Estado Federal não é suficiente. Não basta que as unidades federadas possuam Constituição e Poder Legislativo próprio, se o campo material em que podem legislar ou agir é tão restrito que não ensejava a caracterização desse Estado como Federal. No que respeita à necessidade de auto-organização, Temer cita o exemplo da Constituição italiana, que conferiu às Regiões competências e capacidade legislativa, mas que dependem sempre de sanção efetivada pela lei da República, já que não possuem Constituição própria da qual as leis locais retiram seu fundamento de validade.

e de repartição constitucional de competências não só se constitui em um critério fundamental de diferenciação do Estado Federal em relação ao Estado Unitário como, também, é condicionadora da fisionomia do Estado Federal. Assim, a Constituição imprimirá ao modelo federal por ela concebido ou uma tendência centralizadora, decorrente da maior amplitude dos poderes da União, ou uma tendência descentralizadora, com a atribuição de maiores competências aos Estados-Membros.⁴³ Contudo, é possível inferir-se, de todo o exposto, que as noções de equilíbrio entre as entidades federadas e de capacidade de auto-organização e de auto-gestão, dentro de parâmetros mínimos constitucionais, são critérios pelos quais a definição desse grau de autonomia deve pautar-se.

Denota-se, da leitura da Constituição brasileira vigente, a prevalência, em princípio, de uma tendência centralizadora do poder federal, já que há um número muito grande de competências exclusivas da União, tanto materiais quanto legislativas (o artigo 21, que define as competências federais materiais, tem vinte e cinco incisos e o artigo 22, relativo às competências legislativas da União, tem vinte e nove incisos, todos bastante abrangentes). Há um número também significativo de competências materiais comuns às esferas federativas e de competências legislativas concorrentes entre os entes federados (o artigo 23 tem doze incisos e o artigo 24 tem dezesseis incisos). Em função disso, as competências exclusivas dos Estados, que, segundo o artigo 25, § 1º, são as residuais, isto é, as que não estão enumeradas aos outros entes, acabam se limitando a um número reduzido de matérias. O mesmo ocorre com os Municípios, porque sua competência geral para legislar sobre assuntos de interesse local, prevista no artigo 30, I, é reduzida pelo que já se determinou ser de competência federal. Assim, a possibilidade de normatização e atuação dos entes federados menores adquire força no âmbito das competências comuns e concorrentes, dentro dos limites definidos pela legislação federal. Saliente-se que a repartição de competências constitucionais

⁴³ HORTA, *Direito Constitucional*, p. 308.

entre as pessoas políticas não se encerra nesses artigos, mas se estende ao longo de todos os capítulos seguintes da Constituição⁴⁴.

Ainda que a configuração estatal presente na Constituição de 1988 apresente concentração do poder na União, especialmente em comparação a outros Estados Federais⁴⁵, observa-se que houve uma evolução relativamente às Constituições brasileiras anteriores no sentido de uma maior descentralização e cooperação entre os entes federados. Efetivamente, remontando-se ao período inicial de construção do federalismo brasileiro, verifica-se que, ao contrário do americano, formado por *agregação* – as treze colônias que compunham a Confederação originária reuniram-se em um novo Estado, cuja Constituição foi aprovada em 14 de maio de 1787 –, o Estado Federal brasileiro foi formado por *segregação*. Com efeito, a Constituição do Império de 1824 manteve a configuração estatal unitária dos tempos coloniais⁴⁶, e somente com o Decreto nº 1, de 1889, as províncias do Império foram transformadas em Estados Federados⁴⁷. Adotou-se, então, o *modelo dual de federalismo*, inspirado nos Estados Unidos, que se refere à noção de dois campos de poder (o da União e os dos Estados-membros) que se excluem mutuamente por meio da rígida definição das competências das autoridades estaduais e federais, dentro da noção de limitação recíproca entre as esferas de poder presente na concepção clássica do Estado de Direito⁴⁸. Com efeito, para JOSÉ DE CASTRO NUNES⁴⁹, apesar de haver referência expressa à autonomia municipal, a unidade básica da federação, na Constituição de 1891, é o Estado, não se constituindo em princípio do Estado Federal a autonomia dos Municípios, em especial no

⁴⁴ Sobre o esvaziamento das competências dos entes federados estaduais e locais, veja-se ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 25.

⁴⁵ É notório que o grau de autonomia dos Estados-membros nos Estados Unidos da América é mais abrangente do que o dos Estados-membros brasileiros, possuindo aqueles a competência para legislar em matérias que nossa Constituição reserva privativamente à União, como o direito penal.

⁴⁶ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. *As Constituições do Brasil*. Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2002, p. 23-24.

⁴⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *O poder constituinte*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 142.

⁴⁸ ROSSUM, Ralph A.; TARR, G. Alan. *American constitutional law*. 3. ed. Nova York: St. Martin's, 1991, p. 191 et seq.

⁴⁹ *Do estado federado e sua organização municipal*. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro e Maurillo, 1920.

Brasil, que não possuía tradição, como a Europa, de reação ao despotismo a partir das *comunas*. O autor afirma, ainda, que os Estados-membros, na Constituição de 1891, eram unitários internamente, tendo em vista que cabia a estes determinar o âmbito da autonomia municipal. Assim, o modelo federativo brasileiro da época consagrava apenas duas esferas ou campos de poder federal: União e Estados-membros. Com a Constituição de 1934, o Brasil aproximou-se do que a doutrina tem chamado de *federalismo cooperativo*, em oposição ao *federalismo dual*. Com efeito, a mudança do papel do Estado nos anos 30, que passou a ser intervencionista, e a inclusão dos direitos sociais no rol de direitos fundamentais tornaram necessária a flexibilização da separação rígida dos âmbitos de poder dentro da federação, ao mesmo tempo em que levaram ao fortalecimento das competências da União, que passou a atuar em âmbitos antes considerados exclusivos dos Estados⁵⁰.

A tendência ao centralismo decorrente dessa origem unitária do Estado brasileiro foi reforçada pelo advento de várias constituições autoritárias ao longo do século passado – de 1937, 1967 e 1969 – chegando-se a defender que esta última abolira a federação na prática. A Constituição de 1988 restaurou a federação brasileira, aumentando a previsão das competências materiais comuns e legislativas concorrentes⁵¹. Além disso, a Carta de 1988 trouxe os maiores avanços da história brasileira, e mesmo mundial, com relação à autonomia municipal. Efetivamente, o artigo 18 da Constituição vigente inseriu o Município como uma terceira esfera de autonomia na estrutura federal, reconhecendo a possibilidade de que seja regido por uma lei orgânica, aprovada por seu próprio parlamento com *quorum* qualificado, o que lhe dá um *status* análogo ao das cartas constitucionais. Ademais, a Constituição

⁵⁰ Sobre as razões do surgimento do *federalismo cooperativo*, ROSSUM; TARR, op. cit., p. 191 et seq. Sobre a presença do novo modelo do *federalismo cooperativo* na Constituição de 1934, veja-se HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo. In: PERSPECTIVAS do federalismo brasileiro. Rio de Janeiro: Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1958.

⁵¹ Sobre o desenvolvimento histórico da forma federativa no Brasil, ver SOUZA JUNIOR, *As Constituições...*

discrimina expressamente as matérias de competência dos Municípios no seu artigo 30⁵². Contudo, não se pode negar a manutenção da tendência centralizadora na ordem constitucional brasileira, que decorre, em boa parte, de uma inclinação pela concentração do poder existente no contexto histórico do Brasil e das federações latino-americanas em geral⁵³.

Ainda no que diz respeito à autonomia, a previsão constitucional de tributos próprios para cada pessoa política mostra-se fundamental, constituindo-se em característica essencial da federação, porquanto permitirá a provisão das receitas necessárias para financiar as despesas decorrentes da concretização da ordem jurídica parcial que foi conferida aos entes federados pela Constituição – em outras palavras, a autonomia deve ser efetiva, e não apenas formal. MAURICE CROISAT entende ser o problema das finanças um dos mais importantes do sistema federal, “l’autonomie financière étant une condition nécessaire à l’exercice de l’autonomie politique”⁵⁴. Sendo o tributo o instrumento por excelência de abastecimento dos cofres públicos⁵⁵, parece aconselhável que se foque, no presente trabalho, o aspecto tributário da autonomia financeira.

Nesse aspecto, a necessidade de máxima realização do Princípio Federativo determina que a repartição das competências tributárias seja constitucional, a fim de que os entes periféricos não dependam da boa vontade do ente central para o repasse de seus recursos. A Constituição brasileira, no capítulo do “Sistema Tributário Nacional”, consagra a autonomia financeira por meio da adoção de um modelo misto, em que, além de prever fontes de arrecadação exclusivas para cada ente, determina a repartição de receitas federais entre

⁵² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 344-347.

⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 56.

⁵⁴ CROISAT, *Le fédéralisme...*, p. 83-84.

⁵⁵ Conforme ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 29-30.

Estados e Municípios.⁵⁶ O aspecto financeiro que compõe necessariamente a autonomia dos entes federados será analisado em pormenores na seção seguinte, a fim de que se possa considerar, conjuntamente, o impacto financeiro das contribuições na estruturação da divisão dos recursos dentro da federação brasileira.

Ainda, é de se destacar, como característica essencial do Estado Federal brasileiro, a existência de um órgão federal de representação dos Estados, o Senado (artigo 46 da Constituição), que lhes confere a participação no processo legislativo da União, permitindo que se manifestem nas matérias de caráter nacional. Esse órgão legislativo nacional coexiste com o dos representantes do povo (Câmara dos Deputados), a fim de assegurar o equilíbrio dos interesses federativos em face desta Câmara, cuja representação é vinculada ao critério populacional.⁵⁷

Além desses elementos caracterizadores do Estado Federal brasileiro, outros dois se destacam por serem requisitos necessários à sua *manutenção*. O primeiro deles é a *rigidez constitucional*, ou seja, o fato de as normas constitucionais brasileiras só poderem ser modificadas por Emenda Constitucional, cuja aprovação exige um processo legislativo diferenciado e mais difícil do que o previsto para a instituição ou modificação da lei ordinária, reforçando a Constituição como norma superior do ordenamento, da qual as demais retiram seu fundamento de validade⁵⁸. A existência de uma Constituição rígida é uma complementação necessária à definição constitucional dos contornos da autonomia, que não teria qualquer eficácia se o legislador ordinário pudesse alterar livremente os comandos

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 49-55.

⁵⁷ TEMER, *Elementos...*, p. 59-60. A divisão estabelecida pelo autor entre *requisitos para a caracterização* e *requisitos para a manutenção da federação* inspirou a divisão apresentada no trabalho entre características essenciais à configuração e à manutenção do Estado Federal.

⁵⁸ FERRARI, Regina M. Macedo Nery. O Estado Federal: estruturas e características. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 2, p. 88-102, jan./mar. 1993, p. 92.

constitucionais, permitindo uma transmutação gradual do Estado para a forma unitária. Nesse caso, os entes federados descentralizados teriam as suas atribuições sujeitas ao livre alvedrio do governo federal.⁵⁹ A Constituição brasileira, entretanto, elevou a rigidez modificativa da forma de Estado a patamar superior, ao impedir que o constituinte derivado, por meio de Emenda Constitucional, realize modificações no texto constitucional que sejam tendentes a abolir a forma federativa de Estado (artigo 60, § 4º, inciso I). De ressaltar que a Constituição tornou expressa a federação como limite ao poder de reforma e colocou-a em primeiro lugar dentre as limitações, demonstrando o alto nível hierárquico do princípio federativo na estrutura federativa brasileira.

O segundo requisito para a manutenção da forma de Estado prevista em nossa Constituição é a *existência de um órgão encarregado de realizar o controle de constitucionalidade das leis* – o Supremo Tribunal Federal –, de forma a garantir a rigidez constitucional e solucionar conflitos entre os entes federados acerca da interpretação das normas de competência (artigos 102, inciso I, alíneas *a, f, o e p*, e inciso III). Destaque-se neste ponto que apenas pode existir um controle desse tipo se houver um ordenamento jurídico escalonado, em que certas normas jurídicas constituam o fundamento de validade de outras normas de mesma natureza⁶⁰.

Essas características *essenciais* instituídas pelo Constituinte originário brasileiro são os elementos que, presentes em conjunto, permitem a conclusão de que se trata de um Estado Federal, pois dotado de autonomia⁶¹. Na falta de alguma dessas características, entende-se que estará descaracterizada a forma federativa do Estado brasileiro.

⁵⁹ BANDEIRA DE MELLO, *Natureza...*, p. 50.

⁶⁰ TEMER, *Elementos...*, p. 64.

⁶¹ Conforme BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 20.24. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DJU 01. Fev. 2000.

Contudo, é fundamental ao objeto deste trabalho a abordagem, em maiores detalhes, da *autonomia financeira*, característica do Estado Federal a que dizem respeito diretamente as regras constitucionais de competência das contribuições. Com efeito, assim como as demais regras de competência tributária, as regras que permitem a instituição de contribuições se constituem em uma especificação dessa autonomia, pois determinam a forma de obtenção dos recursos necessários à realização das competências político-administrativas. Passa-se, então, ao exame da autonomia financeira na forma como disposta na Constituição brasileira, procurando-se demonstrar o impacto das contribuições no que respeita à efetivação da ordem constitucional federativa.

C) Federalismo fiscal e o impacto financeiro das contribuições

Como foi observado acima, afigura-se fundamental, para os propósitos deste estudo, a complementação das bases para a construção do conteúdo do Princípio Federativo com uma apreciação mais detida acerca de um dos subprincípios constitucionais da forma federativa de Estado, qual seja, a *autonomia financeira*. Contudo, a fim de que essa análise seja completa, torna-se necessário demonstrar, não apenas a configuração normativa que a Constituição brasileira de 1988 dá ao assunto, como também o contexto de criação dessas normas e seus desdobramentos financeiros práticos, especialmente tendo em conta o aumento gradual que vem ocorrendo na instituição e cobrança da espécie normativa denominada constitucionalmente de “contribuição”. Os motivos para a apresentação de tais bases históricas e práticas são (I) o reforço do caráter rígido e distributivo do sistema constitucional das finanças públicas e (II) a definição de critérios interpretativos, nos casos em que o ordenamento constitucional não os deixa claro ou é contraditório a seu respeito.

Já se afirmou que a autonomia dos entes federados deve ser efetiva, e não apenas formal. De fato, o Estado Federal caracteriza-se essencialmente pela presença de diversas unidades, cada qual possuindo Constituição própria, órgãos políticos e âmbito de competências político-administrativas exclusivas ou comuns conferidas constitucionalmente. Contudo, é intuitivo inferir-se que, para desempenhar essas atribuições, os entes federativos necessitam efetuar gastos, que devem ser custeados por uma fonte de renda suficiente e independente⁶². Portanto, afigura-se aspecto nuclear ao conceito de autonomia federativa (e, assim, do próprio Estado Federal) a autonomia financeira, quer dizer, a possibilidade, prevista na Constituição e aplicada efetivamente, de os entes federados custearem de forma independente seus aparatos político-administrativos e as atividades-fim que lhes competem executar.

Na lição de Ferreira Filho,

A divisão de rendas é, no dizer de Durand (v. Confédération d'États et État federal), a **pedra de toque** da Federação, pois é a medida da **autonomia real** dos Estados-membros. Na verdade, essa partilha **pode reduzir a nada a autonomia**, pondo os Estados a mendigar auxílios da União, sujeitando-os a verdadeiro suborno. Como a experiência americana revela, pelo concurso financeiro, a União pode invadir as competências estaduais, impondo sua intromissão em troca desse auxílio⁶³.

Sem a previsão de recursos próprios suficientes para financiar o exercício das atribuições político-administrativa do ente federado, a definição constitucional dessas competências resultaria inócua e sem sentido, já que a receita pública é essencial e indispensável para a consecução das atividades do Estado. Subtrair a independência financeira

⁶² GUTIERREZ, Miguel Delgado. A repartição de receitas tributárias: a repartição de fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Org). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 33-66.

⁶³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 60 (grifo nosso).

a um ente federado ao qual se tenha conferido competências político-administrativas é negar-lhe elemento substancial ao exercício dessas atribuições; contudo, se o procedimento for inverso, outorga-se aos entes federados condições de realização dessa autonomia⁶⁴.

Segundo BALEEIRO, as receitas públicas podem ser classificadas em *ordinárias* e *extraordinárias*, aquelas possuindo caráter temporário e contingente e estas, natureza permanente e regular. As receitas ordinárias, a seu turno, podem ser subdivididas em *originárias*, provenientes da exploração de bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, e *derivadas*, aquelas arrecadadas pelo Estado no setor privado por meio de constrangimento legal, como os tributos e as penas pecuniárias⁶⁵. De todas as espécies de receita pública, não há dúvida de que a principal delas, em termos de obtenção de recursos para o sustento e realização dos objetivos estatais, são os tributos. Conforme HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, o tributo é essencial ao Estado pela maneira em que esses recursos são arrecadados, pois o Estado

“é detentor da soberania, podendo impor aos indivíduos a participação no seu financiamento, independente da vontade destes. É certo que o Estado pode obter receitas impondo penalidades pecuniárias, mas estas dependem da prática de um ilícito por parte de quem as paga. Pode obter receita quando do recebimento das indenizações, mas estas são essencialmente a reparação de um dano causado ao patrimônio público. Pode, também, obter recursos em face dos contratos que celebrar, mas para isso depende da vontade das partes envolvidas, e não raro daí decorre a obrigação de se cumprir uma contraprestação específica. Enfim, só o tributo fornece ao Estado meios ordinários de subsistência, eis que com ele se obtém receita colhida sobre a riqueza e a atividade econômica desenvolvida de modo normal por parte da população, independentemente da vontade desta⁶⁶.”

⁶⁴ Conforme PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 15-16, apud GUTIERREZ, A repartição..., p. 38-39.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense: 2004, p. 126-128.

⁶⁶ MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 50.

Diante disso, tratar da autonomia financeira dos entes federados significa, primordialmente, analisar a estrutura do *federalismo fiscal* do Estado em questão, ou seja, da repartição constitucional das receitas geradas por meio da arrecadação tributária realizada pelo Estado.

A discriminação constitucional das receitas tributárias, uma das principais características do Estado Federal, pode dar-se de duas formas. Em primeiro lugar, pela sua *fonte*, determinando-se as competências tributárias próprias dos diversos entes federados, quer dizer, conferindo-lhes a faculdade de editar leis que criem, abstratamente, tributos⁶⁷. Essa divisão horizontal de competência é uma das técnicas preferíveis na discriminação federativa de receitas, porquanto reserva certa matéria tributável a um poder que dela aufere recursos de forma exclusiva, independente de transferências ou condições⁶⁸. Com isso, evita-se a dependência do repasse de recursos das unidades federativas de nível mais abrangente e permite-se a definição autônoma do montante a ser arrecadado, em cada unidade, para a cobertura de suas despesas.

A segunda técnica de discriminação das receitas tributárias é a repartição do *produto* do exercício da competência tributária de um ente federativo – em geral aquele que corresponde ao âmbito de maiores dimensões territoriais – a outro ente que não exerce o poder tributário direto⁶⁹. Essa técnica é apropriada ao Estado Federal como complementação à anterior, vez que a arrecadação dos tributos exclusivos dos diversos entes federados é díspar,

⁶⁷ É de se destacar que a Constituição não cria o tributo, mas apenas atribui a competência aos diversos entes federados, que a exercem, ou não. Conforme BERNI, Maurício B.; CASSIANO, Adão S.N.; DANILEVICZ, Ígor. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 17.

⁶⁸ Conforme PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p. 29-40, apud GUTIERREZ, A repartição..., p. 40-41. Segundo o citado autor, ainda, “a ausência de discriminação, confundindo os campos de incidência fiscal, estabeleceria uma livre concorrência ofensiva da justiça tributária e danosa aos interesses financeiros dos poderes interessados”.

⁶⁹ DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências governamentais. In: CONTI, José Maurício (Org). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 71.

tendo em conta serem diversas as condições sócio-econômicas do setor privado de cada um deles. Alguns entes são mais robustos e, pela arrecadação de seus próprios tributos, são capazes de obter receitas suficientes à execução adequada de suas finalidades; outros, no entanto, não possuem tal capacidade. Para garantir a autonomia dos entes mais fracos e minimizar as desigualdades entre as unidades federadas, tem-se atribuído determinados tributos, ou por sua natureza (complexidade, possibilidade de conflitos de competência entre os entes periféricos, etc.), ou por sua maior rentabilidade, ao ente central, que os institui, arrecada e, posteriormente, partilha o produto dessa arrecadação com os entes periféricos⁷⁰.

Contudo, assim como nas competências políticas, não há um modelo prévio à configuração do federalismo fiscal de um país, que dependerá da realidade dominante da política em cada fase histórica da nação⁷¹. Daí a necessidade de verificação do contexto histórico do surgimento da estruturação federativa tributária efetuada pela Constituição brasileira de 1988, que depende da consideração dos antecedentes históricos que desencadearam o processo político à época de sua promulgação.

Após o golpe militar de 1964, predominou no Brasil um movimento de *centralização* do poder como meio de conduzir um processo de acumulação de capital, cujo auge localizou-se entre os anos de 1966 e 1975. O novo regime rompeu com o “Estado populista”, que resultara do compromisso da elite com os setores populares, implementando uma política econômica cujo objetivo era ampliar e modernizar o papel do Estado na economia a fim de permitir o desenvolvimento econômico. Desse modo, a estratégia de legitimação política desse regime assentava-se na retomada do crescimento, o que justificava uma elevada concentração do processo de decisão política e de alocação das receitas públicas para o

⁷⁰ MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 53-54.

⁷¹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 18.

financiamento desses objetivos. Como consequência da adoção dessa política econômica, a estrutura do Estado Federal restou distorcida, reduzindo-se a autonomia de Estados e Municípios⁷².

Esse centralismo fiscal, aliado às transformações na economia e ao aumento da demanda por serviços públicos, deu origem à crise financeira que atingiu grande parte dos entes federativos periféricos a partir da segunda metade da década de 70. No mesmo período, instalou-se um aguçamento dos conflitos entre as forças políticas e econômicas, diante da ineficácia do plano de desenvolvimento do governo federal e da deterioração do quadro econômico. Esses fatores abriram espaços à defesa da restauração do regime democrático, e, com ela, ao favorecimento do processo de descentralização política e fiscal, visto como a melhor forma de enfrentar as crises financeira, fiscal e política⁷³.

O movimento pelo restabelecimento do federalismo fiscal brasileiro culminou com os debates da Assembléia Nacional Constituinte de 1987 e 1988, nos quais prevaleceu a posição pela redistribuição da receita tributária. A base para essa mudança foi o *princípio do controle social do gasto público*, pelo qual se supõe mais eficaz o controle dos gastos públicos pela sociedade quanto maior for a proximidade entre a esfera de governo responsável pelo gasto e a população. A Constituição brasileira de 1988, então, no capítulo referente ao sistema tributário nacional, conferiu maior autonomia financeira aos Estados e Municípios, por meio de diversas modificações, dentre as quais: (I) a proibição de a União instituir isenções de tributos de competência dos Estados e Municípios, (II) o aumento dos impostos de competências das esferas estaduais e municipais e (III) a majoração da participação dessas

⁷² BOVO, José Murari. *Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil*. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2000, p. 100-105.

⁷³ BOVO, *Federalismo...*, p. 110-111.

esferas nas receitas federais⁷⁴. Manteve-se, porém, a maior parte das receitas tributárias na esfera federal, ou seja, a centralização do poder político foi acompanhada do lastro financeiro.

A Constituição brasileira de 1988 recorreu a ambas as formas possíveis de repartição de receitas tributárias, ou seja, a discriminação dessas rendas tanto pela fonte quanto pelo produto de arrecadação. Quanto à discriminação das receitas tributárias pela fonte, a Constituição brasileira de 1988 repartiu as competências para instituir as diversas espécies de tributo de forma exaustiva, rígida e taxativa entre os entes federados. De acordo com o Supremo Tribunal Federal⁷⁵, são cinco as espécies tributárias na Constituição: (a) os impostos; (b) as taxas; (c) as contribuições de melhoria; (d) as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse nas categorias profissionais; e (e) os empréstimos compulsórios. De forma bastante sucinta, cumpre defini-las, a fim de demonstrar que os limites de toda competência tributária estão muito bem traçados na Constituição brasileira, de forma a impedir conflitos e desarmonias entre as pessoas políticas.

O artigo 145 da Constituição⁷⁶ estabelece as espécies tributárias que podem ser instituídas por todas as pessoas políticas que compõe a federação brasileira – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A primeira delas são os impostos, cujo fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (artigo 16 do Código Tributário Nacional), tratando-se de um fato econômico⁷⁷ que denota a capacidade contributiva do particular (artigo 145, § 1º, da Constituição da República de

⁷⁴ *Ibidem*, pp. 114-115.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733. Relator: Ministro Moreira Alves. *DJU* 06 nov. 1992, e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284. Relator: Ministro Carlos Velloso. *DJU* 28 ago. 1992.

⁷⁶ **Artigo 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁷⁷ ÁVILA, *Sistema...*, p. 247.

1988). Devido à amplitude de hipóteses que estão abrangidas nessa conceituação, a Constituição discrimina, nos artigos 153, 155, 156, os pressupostos materiais para a instituição de impostos e divide-os entre as pessoas políticas de forma que o campo de atribuição de cada uma seja *exclusivo*. No tocante à sua finalidade, os impostos não podem ter sua receita vinculada a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, inciso IV, da Constituição da República de 1988). O imposto é, assim, um método de distribuição dos ônus das despesas públicas gerais. Daí a previsão expressa dos seus pressupostos materiais, que se constituem no critério dessa distribuição.

Além dos impostos de competência privativa, cuja existência é vital para impedir as bitribuições⁷⁸, outros poderão ser criados no campo da competência residual, que cabe exclusivamente à União (artigo 154⁷⁹, inciso I, da Constituição). Destaque-se que essa competência residual possui limitações, pois se trata de uma exceção à repartição rígida das competências referentes aos impostos, não podendo com elas conflitar e devendo ser instituída por instrumento legal de mais difícil aprovação (lei complementar). Além disso, é de se mencionar a hipótese do inciso II do mesmo artigo, que prevê a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários; contudo, sua criação se dará apenas em situação excepcional, não comprometendo, assim, a rigidez da separação das competências privativas relativas aos impostos.

A segunda espécie prevista no artigo 145 da Constituição da República é a das *taxas*, que, ao contrário dos impostos, têm por fato gerador, segundo o inciso II do citado artigo, “o

⁷⁸ Conforme Sampaio Dória, da previsão de impostos de competência privativa, que é distribuição vertical da matéria tributária, infere-se que “sobre o campo de sua incidência, não poderão se acamar tributações múltiplas, por existir, aí, uma invasão de esfera de atribuições”. (SAMPAIO DÓRIA, *Discriminação...*, p. 20).

⁷⁹ **Artigo 154.** A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”. Ou seja, as taxas são exigíveis mediante uma atuação estatal diretamente endereçada ao contribuinte, que deve estar incluída nas hipóteses mencionadas. Embora a competência para instituir taxas seja *comum*, não havendo previsão das hipóteses específicas para a tributação por parte de cada esfera federal, seu exercício não resultará em superposição impositiva, pois cada pessoa política só pode instituir taxa no âmbito das atribuições administrativas que lhe foram conferidas constitucionalmente (artigo 80 do Código Tributário Nacional)⁸⁰. Da mesma forma, as *contribuições de melhoria* (inciso III do artigo 145) são tributos de competência comum e têm por hipótese de incidência uma atividade do Estado relacionada ao contribuinte (realização de obra pública). Sua instituição, assim, não implica invasão à competência relativa a outros tributos, por possuírem fatos geradores diferentes, nem conflitos de competência, vez que apenas a pessoa política que tiver realizado a obra pode cobrar o tributo (artigo 81 do Código Tributário Nacional)⁸¹.

Existem outras duas espécies tributárias, que não estão incluídas no rol do artigo 145 por não serem de competência de todos os entes federativos. Em primeiro lugar, a Constituição prevê, no artigo 148⁸², a competência exclusiva da União para instituir *empréstimos compulsórios*. Novamente, a excepcionalidade das situações que ensejam a sua instituição e o fato de que os valores recolhidos a seu título devem ser restituídos impedem

⁸⁰ **Artigo 80.** Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com ela compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

⁸¹ **Artigo 81.** A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída 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.

⁸² **Artigo 148.** A união, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b.

que o exercício desta competência pela União signifique risco à autonomia financeira dos entes menores pelo estabelecimento de hipóteses de incidência que colidem com a de outros tributos.

Por fim, a Constituição estabelece a competência para instituir *contribuições*. Afora a hipótese de os Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem contribuição para o custeio do regime previdência de seus servidores (artigo 149, § 1º) e de o Município criar a contribuição para o custeio de iluminação pública (artigo 149-A), as contribuições, regra geral, são de competência exclusiva da União. A competência da União para instituí-las está prevista, de forma genérica, no artigo 149, *caput*⁸³, da Constituição, norma-matriz⁸⁴ do citado tributo⁸⁵, que autoriza sua instituição quando esta servir de instrumento para a atuação na área social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Tem-se entendido que a Constituição de 1988 adotou a técnica de validação finalística para o exercício da competência legislativa em relação às contribuições, autorizando-o *para que* se atinja algo, e não *por que* existe determinado fato anterior do contribuinte ou do Estado⁸⁶. Exceção a essa definição é o artigo 195 da Constituição, regra de competência das contribuições para o custeio da seguridade social, que traz as hipóteses de incidência desse tributo. Outros dispositivos constitucionais que estabelecem competência para a instituição de contribuições são os artigos 8º, IV; 40, *caput*; 177, § 4º; 212, § 5º; 239, § 4º; artigo 240; e 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁸³ **Artigo 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁸⁴ Expressão utilizada pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário 138.284.

⁸⁵ Muito já se discutiu sobre se as contribuições eram ou não tributos. Sobre o assunto, Conforme DIFINI, Luís Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 50-51. Hoje a posição consolidada na jurisprudência e na maior parte da doutrina é de que têm essas exações natureza tributária.

⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 118-119.

Essa espécie tributária será analisada com pormenores na segunda parte deste trabalho. Entretanto, cumpre registrar, desde já, a abertura da competência presente na literalidade do *caput* do artigo 149, ao não referir as hipóteses de incidência do tributo, a fim de verificar, posteriormente, se essa conclusão mantém-se após uma interpretação sistemática do texto constitucional, especialmente que acorde com o princípio federativo.

Para estruturar a federação brasileira de acordo com os objetivos fundamentais do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, incisos I, II, III), complementou-se a repartição das fontes de receita com a discriminação de rendas dos impostos pelo produto da arrecadação, nos artigos 157, 158 e 159, de forma a dividir o bolo tributário de forma equilibrada entre os diversos entes federativos⁸⁷. De acordo com os citados dispositivos, tem-se a seguinte repartição do produto da arrecadação tributária entre as unidades federadas: 1 – *aos Estados e Distrito Federal*: a) todo o IR-fonte decorrente da incidência sobre rendimentos por eles pagos, a qualquer título; b) 20% da arrecadação de impostos instituídos com base no artigo 154, I; c) o montante decorrente do rateio do respectivo Fundo de Participação; d) 10% do IPI arrecadado pela União, calculada proporcionalmente às exportações de produtos industrializados efetuadas em seu território; e) 30% do IOF incidente sobre o ouro originado de seu território, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; 2 – *aos Municípios*: a) todo o IR-fonte sobre os rendimentos por eles pagos; b) 50% do ITR dos imóveis neles situados; c) 50% do IPVA dos veículos neles licenciados; d) 25% do ICMS, do qual $\frac{3}{4}$ decorrem do valor adicionado nas operações ocorridas em seus territórios e $\frac{1}{4}$ de acordo com o que dispuser lei estadual; e) o montante decorrente do rateio do respectivo Fundo de Participação; e f) 25% do valor do IPI repassado aos Estados; e g) 70% do IOF

⁸⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 70-71.

incidente sobre o ouro extraído de seu território, quando definido em lei como ativo financeiro e instrumento cambial⁸⁸. A partir da redistribuição constitucional desses recursos, pela qual uma razoável fatia da receita dos impostos de maior arrecadação da União e dos Estados é transferida aos entes federativos menores, percebe-se a intenção constitucional de desconcentração desses recursos e de redução das disparidades regionais existentes entre as regiões do país.

Contudo, os balanços sobre a divisão da carga tributária entre os entes da federação demonstram uma progressiva concentração das receitas tributárias na esfera federal. Com efeito, a carga tributária bruta, em 2006, chegou a **34,23%** do Produto Interno Bruto (PIB). Desse total, **69,39%** é composto pelas receitas arrecadadas pela União, **26,34%** pelas receitas de competência estadual e **4,27%** pelas receitas auferidas pelos Municípios. No exercício de 2004, que possuiu arrecadação próxima a de 2006 (da União, Estados e Municípios, respectivamente, de 69,72%, 26,06% e 4,22%) após as transferências do produto arrecadado, previstas constitucionalmente, denota-se que essa disparidade apresenta redução, passando as receitas da União a representar **59,75%** da arrecadação nacional, as dos Estados, **23,62%**, e a dos Municípios, **16,62%** (não estão disponíveis os dados relativos aos anos posteriores)⁸⁹. Afere-se, daí, a importância dessas transferências aos Municípios, que geram um salto em sua receita disponível. Contudo, o repasse das receitas não elimina o quadro de concentração das receitas tributárias, cada vez mais próximo ao patamar em que elas se encontravam até 1988, ano em que a distribuição da receita disponível foi na proporção de **63,49%** à União, **26%** aos Estados e **10,80%** aos Municípios. Nos anos imediatamente seguintes à promulgação da Constituição, a distribuição dessas receitas passou para os percentuais de **53,50%** à União,

⁸⁸Classificação da repartição do produto de arrecadação tributária realizada por DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências governamentais. In: CONTI, José Maurício (Org). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 77-78.

⁸⁹ Dados obtidos na página da internet da Receita Federal, em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>

29,50% aos Estados e **17%** aos Municípios⁹⁰. Contudo, após a segunda metade da década de 90, o percentual de participação da União nas receitas nacionais tem progressivamente voltado a crescer⁹¹.

O aumento da concentração das receitas no âmbito federal advém principalmente do incremento nas receitas arrecadadas com as contribuições. Segundo dados apresentados no II Seminário de Política Tributária, promovido pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal em 2005, desde 1996, a COFINS e a CPMF praticamente dobraram sua parcela de participação na arrecadação federal, e a instituição das CIDE têm aumentado consideravelmente a partir de 2001. No ano de 2004, a arrecadação da União com contribuições somou mais de **294 bilhões**, enquanto que a arrecadação com impostos e outros tributos federais foi de pouco mais de **148 bilhões**⁹². Verifica-se, a partir desses dados, estar havendo uma “substituição” das receitas dos impostos pelas das contribuições. Com efeito, a competência residual do artigo 154, I, nunca foi exercida. Além disso, enquanto o aumento das contribuições é progressivo, a alíquota do IRPJ, que era de 35% quando da promulgação da Constituição de 1988, foi reduzida para 15% (Lei nº 9249/95). Da mesma forma, o IPI de diversos produtos, como automóveis, foi reduzido para “compensar” o aumento da COFINS (Decretos nº 4.441/2002 e 4.800/2003).

Tem sido alegado, como justificativa à retomada da concentração dos recursos fiscais na esfera da União, o fato de a Constituição não ter realizado a descentralização de encargos que acompanhasse a descentralização dos recursos entre as esferas federais. Nesse sentido, CEZAR SALDANHA SOUZA JUNIOR defende que “Assim, o fortalecimento financeiro dos

⁹⁰ Conforme Boletim Conjuntural nº 20 do IPEA, 1992, apud BOVO, *Federalismo...*, p. 116.

⁹¹ Veja-se tabela comparativa dos anos de 1997 a 2001 em DI PIETRO, *Repartição*, p. 86-87.

⁹² Conforme a tabela 2 da página <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>. Conforme MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 116.

Estados e Municípios se fez a custas de redução de recursos da União, a qual, não teve uma minoração proporcional de seus encargos, em face, principalmente, do incremento de suas responsabilidades na área social e previdenciária. Na Constituinte, uma comissão repartiu os encargos federativos e outra comissão repartiu as receitas. Disso resultou um descompasso generalizado entre os encargos atribuídos e as receitas disponíveis”⁹³. Essa posição não é pacífica entre os doutrinadores. Conforme BOVO, além de o caráter prolixo do texto constitucional muitas vezes não deixar claro até onde vão os limites da ação dos diferentes níveis de governo, a Constituição é clara no que se refere à atribuição de competências dos Municípios, em conformidade com os princípios teóricos das finanças públicas⁹⁴. Ademais, há dados que apontam uma descentralização das despesas públicas. Segundo os *Anais de Conferência Internacional de Descentralização, Relações Fiscais Intergovernamentais e Governança Macroeconômica*, Brasília (1999, OCDE, publicados pela ESAF, p. 272, com base em dados do IBGE), em 1995, as despesas não financeiras (pessoal, serviços, previdência, investimentos) estavam divididas na proporção de 51% à União e 49% aos Estados e Municípios. Conforme DI PIETRO, considerando-se que à União tem cabido quase 60% da receita tributária e que, atualmente, as despesas estaduais e municipais têm aumentado muito em razão da baixa qualidade dos serviços da União, há de se repensar os recursos dos entes federativos subnacionais⁹⁵.

Ainda que se confirmasse a justificativa de que as despesas públicas concentram-se na União, estaria autorizada a utilização das contribuições apenas para instrumentar a atuação nas áreas previstas constitucionalmente. Porém, os tributos dessa espécie vêm sendo instituídos, e seus recursos desviados, para a cobertura de despesas fiscais gerais. Essa conclusão pode ser extraída do próprio aumento da arrecadação relativa a essa espécie

⁹³SOUZA JÚNIOR, *Constituições...*, p. 83.

⁹⁴BOVO, *Federalismo...*, p. 123.

⁹⁵*Repartição...*, p. 90-91

tributária, enquanto que, como se verá adiante, alguns impostos de grande rentabilidade foram progressivamente diminuídos. Além disso, na divulgação feita pela Receita Federal da arrecadação obtida em 2004, consta, separadamente, a *Receita do Tesouro Nacional* (composta de impostos, contribuições e outras receitas de menor importância) e *Receita da Previdência Social*. Quer dizer, a União elabora um orçamento autônomo da *previdência*, e não da *seguridade*, como prevê a Constituição⁹⁶. Nesse caso, não estão sendo observados os pressupostos constitucionais que permitem sua cobrança, causando, dentre outras conseqüências, prejuízos à forma federativa de Estado. Com efeito, ao se utilizar contribuições em lugar de impostos, desvirtua-se a repartição das receitas tributárias prevista na Constituição, gerando distorções na distribuição dessas receitas e redução da autonomia efetiva de Estados e Municípios. O uso indevido das contribuições pelo governo federal pode ser atribuído, em grande parte, à interpretação que se tem dado às regras constitucionais relativas a esse tributo pela jurisprudência, incompatível com o princípio federativo. É o que se passa a analisar a seguir.

⁹⁶<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/arqarre.htm>.
SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 120.

II. EFICÁCIA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO NA INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS RELATIVAS ÀS CONTRIBUIÇÕES

A) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca das regras de competência constitucionais relativas às contribuições

No intuito de tornar mais objetiva a análise deste trabalho e de dar maior visibilidade, desde o início, aos problemas a serem aqui enfrentados, inicia-se a presente exposição com o exame do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da interpretação das normas constitucionais relativas às contribuições. Com efeito, a partir do conhecimento dessas decisões, é possível obter-se um panorama do tratamento que é dado ao assunto no direito pátrio, vez que, como é sabido, ao Supremo Tribunal Federal compete decidir definitivamente a respeito das matérias constitucionais, e a divisão das competências tributárias, inclusive no que se refere a contribuições, é matéria exaustivamente regulada pela Constituição brasileira. Além disso, tornar-se-á possível esboçar uma tendência jurisprudencial que, posteriormente, será confrontada com a argumentação adiante exposta sobre o princípio federativo, buscando-se avaliar se os posicionamentos da Corte Suprema brasileira são compatíveis com o estado de coisas que o citado princípio exige que seja promovido. Saliente-se que os acórdãos abaixo referidos não esgotam a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema das contribuições, mas são aqueles que se considerou paradigmáticos, pois foram todos proferidos pelo **plenário** do Tribunal e evidenciam a possibilidade (ou necessidade) de atuação do Princípio Federativo na solução do caso.

No **Recurso Extraordinário (RE) nº 177137-2**⁹⁷ o Supremo Tribunal Federal entendeu que o **Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)**, disciplinado pelo Decreto-lei 2.404/87, foi recepcionado pela Constituição de 1988 como uma CIDE, prevista pelo artigo 149 da Constituição, já que, nas palavras do Eminente Relator, “destina-se a atender os encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante, consistindo essa intervenção no apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante Brasileira e da indústria da construção naval (D.L. 2.404/87, artigo 1º, parágrafo único)”. Além disso, considerou o Supremo Tribunal Federal que, por serem um terceiro gênero tributário, diferente das taxas e dos impostos, as contribuições não estão sujeitas à limitação inscrita no § 2º do artigo 145⁹⁸, aplicável somente às taxas, nem à proibição de bitributação a que estão submetidos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los. Diante disso, concluiu o Tribunal, à unanimidade, que a instituição do AFRMM não entra em conflito com o disposto no artigo 155, § 2º, IX, *a*⁹⁹ da Constituição, que prevê a incidência de ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados e sobre serviços prestados no exterior. Por fim, entendeu que a extinção do “Fundo da Marinha Mercante”, ao qual se destinavam, em parte, os recursos da mencionada exação, não a descaracteriza como contribuição, pois a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

⁹⁷ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE – AFRMM: CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. C.F., artigo 149, artigo 155, § 2º, IX. ADCT, artigo 36. I. - O ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE – AFRMM – é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., artigo 149). II. – O AFRMM não é incompatível com a norma do artigo 155, § 2º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no artigo 36, ADCT. III. – R.E. não conhecido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 177137-2. Relator: Min. Carlos Velloso. *DJU* 18 abr. 1997).

⁹⁸ **Artigo 145.** [...] § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁹⁹ **Artigo 155.** [...] § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: **IX** – incidirá também: *a*) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço. (redação original). Esse dispositivo foi alterado posteriormente pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001.

Ainda sobre as questões da natureza e do regime jurídico das CIDE, no **RE nº 396266-3**¹⁰⁰ o Supremo Tribunal Federal julgou ser constitucional a instituição do adicional às contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, previsto no § 3º do artigo 8º da Lei nº 8.029/90, destinado ao SEBRAE (e após a redação dada ao artigo pela Lei nº 11.080/2004, também à promoção de exportações e ao desenvolvimento industrial). Considerou o Relator que o tributo em comento se trata de uma CIDE, vez que atende aos princípios gerais da atividade econômica previstos pelos arts. 170 a 181 da Constituição, que autorizam a criação dessa subespécie tributária. Ainda, considerou não ser ilegítima a sua cobrança de sujeitos passivos não beneficiados com as atividades que o tributo financia. Além disso, entendeu a Corte que não é necessária lei complementar para a instituição das contribuições previstas pelo artigo 149 da Lei Maior.

No que respeita ao regime jurídico das contribuições sociais, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os **RE nº 346084, 357950, 390840 e 358273** em 09.11.2005, decidiu pela inconstitucionalidade do par. 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que instituiu nova base de cálculo para a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. O dispositivo dava novo conceito para o termo “faturamento”, sobre o qual incidiriam as contribuições,

¹⁰⁰“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, artigo 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., artigo 146, III; artigo 149; artigo 154, I; artigo 195, § 4º. I. – As contribuições do artigo 149, C.F. – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do artigo 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do artigo 195, § 4º, C.F., decorrente de ‘*outras fontes*’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., artigo 154, I, **ex vi** do disposto no artigo 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., artigo 146, III, **a**. Precedentes: RE 138.284-CE. Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733-SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. – A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, artigo 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do artigo 240, C.F. III. – Constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do artigo 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. – R.E. conhecido, mas improvido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 396266-3. Relator: Min. Carlos Velloso. DJU 27 fev. 2004).

considerando-o equivalente à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, pouco importando o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil das receitas, violando o conceito pressuposto de faturamento constante da redação original do artigo 195, I, *b*, da Constituição.¹⁰¹

O Tribunal já havia adotado posicionamento semelhante no **RE 150.755-1**,¹⁰² decidindo pela constitucionalidade do dispositivo da Lei nº 7.738/89 que previa a base de cálculo da contribuição, desde que a expressão “receita bruta” constante dessa norma correspondesse à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviço (Decreto-lei nº 2397/87). Na mesma linha, ainda, a decisão proferida no **RE 166.722-9**¹⁰³ em que o Tribunal decidiu pela inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre folha de salários sobre as remunerações pagas a administradores e autônomos. Ter-se-á a oportunidade de se

¹⁰¹ Conforme Informativo nº 408 do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, *in* www.Supremo Tribunal Federal.gov.br.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 150.755-1. Relator Min. Sepúlveda Pertence. *DJU* 20 ago. 1993.

¹⁰³ “INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Se e certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação a ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do interprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCABULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não e conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional no 1/69, teve-se a previsão geral do tríplice custeio, ficando aberto campo propicio a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da Republica de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (par. 4. do artigo 195 em comento).. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTONOMOS - REGENCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Dai a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no par. 4. do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela inculpado, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3. da Lei n. 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos”.(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166.722-9. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJU* 16 dez. 1994).

referir novamente a essas decisões acerca da base de cálculo das contribuições sociais, que são fundamentais à construção interpretativa dessas normas.

No acórdão proferido no julgamento da **ADI-MC nº 2556-2**¹⁰⁴ indeferiu a liminar quanto à alegação de inconstitucionalidade das duas contribuições criadas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001, cujas receitas devem ser incorporadas ao FGTS. A Corte Suprema considerou estarem as exações enquadradas na hipótese das chamadas “contribuições sociais gerais”, que teriam fundamento no *caput* do artigo 149 da Constituição, vez que o produto de sua arrecadação se destina não à seguridade social, mas a assegurar o direito social referido no artigo 7º, III, da CR/88. Com isso, admitiu a possibilidade da instituição de contribuições para quaisquer finalidades que possam ser consideradas sociais, não estando o legislador infraconstitucional restrito às hipóteses das contribuições sociais expressamente previstas pela Constituição nem àquelas referentes à competência residual de que trata o par. 4º do artigo 195.

De salientar que, já no **RE nº 138284**¹⁰⁵, o tribunal havia reconhecido, em tese, a possibilidade constitucional de instituição das contribuições sociais gerais, mas incluiu nessa

¹⁰⁴ “Ação Direta de Inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar. – A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie ‘contribuições sociais gerais’ que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. – Não ocorrência de plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT. – Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, ‘caput’, quanto à expressão “produzindo efeitos”, e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto. Liminar deferida em parte, para suspender, ‘ex tunc’, e até final julgamento, a expressão ‘produzindo efeitos’ do ‘caput’ do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001”.(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC nº 2556-2. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 08 ago. 2003).

¹⁰⁵ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. – Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., artigo 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma espécie de contribuição social instituída com base no artigo 195, I, da Constituição. As contribuições dos artigos 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4. do mesmo artigo 195 é que exige, para a sua lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F.,

categoria apenas contribuições já expressamente previstas constitucionalmente (artigos 212, § 5º, e 240). Porém, a manifestação de maior relevo expressa na decisão acima referida, para a análise que se pretende realizar neste trabalho, é a que considera irrelevante o fato de a arrecadação da CSLL, prevista na Lei nº 7689/88, ser feita pelo órgão arrecadador fiscal da União, a Receita Federal, embora a receita advinda dessa exação deva, segundo o artigo 165, par. 5º, III¹⁰⁶, da CR/88, constar no orçamento da seguridade social, pois é destinada a seu financiamento (artigo 195 da CR/88). No mesmo sentido, entendeu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do **RE 146.733** no qual o Relator posiciona-se no seguinte sentido:

Para que fosse inconstitucional essa forma de arrecadação, necessário seria que a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as suas etapas, tivesse de ser de competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social. E não é isso o que resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social [...] Ao que parece, pressupôs-se que a arrecadação pelo órgão fiscal federal não imporá nenhum tipo de empecilho à inclusão dessas receitas no orçamento da seguridade social, exigência constitucional constante do artigo 165, par. 5º, III, como já foi dito.¹⁰⁷

Ainda com relação ao tema do controle da destinação da finalidade e da destinação das contribuições, de grande importância o julgamento proferido no **RE nº 158208**, cuja ementa está assim disposta:

artigo 195, par. 4º; C.F., artigo 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do artigo 146, III, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., artigo 146, III, “a”). III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, artigo 1º). V. – Inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., artigo 150, III, ‘a’) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., artigo 195, par. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689/88.” (grifo nosso) Esse posicionamento foi confirmado no julgamento da ADI 1417-0, Relator Ministro Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, DJU 23.03.2001. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 138284. Relator: Min. Carlos Velloso. *DJU* 28 ago. 1992).

¹⁰⁶ **Artigo 165.** [...] § 5º. A lei orçamentária anual compreenderá: I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 146.733. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 06 nov. 1992.

[...] Contribuição para o IAA. Arrecadação recolhida ao Tesouro Nacional e não ao Fundo de Exportação. Inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.952/82, por haver transmudado a contribuição em imposto ao alterar a destinação dos recursos. Improcedência. A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁰⁸

No entanto, no **RE 183.906**¹⁰⁹, já houve manifestação do Min. Carlos Velloso de que a destinação das contribuições afeta sua legitimação constitucional e de que, não ocorrendo a destinação prevista constitucionalmente, surge para o contribuinte o direito de não pagar o tributo (ao contrário do que ocorre quando há destinação inconstitucional de imposto, no seu entendimento). Saliente-se que o Supremo Tribunal Federal, nessa decisão, considerou que o próprio imposto é inconstitucional quando tem sua receita vinculada a órgão ou despesa, por violação ao artigo 167, IV, da Constituição, tendo o contribuinte direito à restituição nesse caso.

No que respeita ao controle constitucional da destinação da espécie tributária na legislação orçamentária, na **ADI nº 1640**¹¹⁰, o Supremo Tribunal Federal não conheceu o pedido de declaração de inconstitucionalidade da previsão que vinculava, na Lei

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 158208. Relator para acórdão: Min. Maurício Corrêa. *DJU* 27 nov. 1996.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 183.906, Relator: Min. Marco Aurélio. *DJU* 30 abr. 1998,

¹¹⁰ “DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – C.P.M.F. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ‘DA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DA C.P.M.F.’ COMO PREVISTA NA LEI Nº 9.438/97. LEI ORÇAMENTÁRIA: ATO POLÍTICO-ADMINISTRATIVO – E NÃO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO: ARTIGO 102, I, ‘A’ DA C.F. 1. Não há, na presente Ação Direta de Constitucionalidade, a impugnação de um ato normativo. Não se pretende a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, e sim de uma destinação de recursos, prevista em lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade com os precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no artigo 102, I, ‘a’, da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo. Precedentes. 2. Isso não impede que eventuais prejudicados se valham das vias adequadas ao controle difuso de constitucionalidade, sustentando a inconstitucionalidade da destinação de recursos, como prevista na Lei em questão. 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade não conhecida, prejudicado, pois o requerimento de medida cautelar. Plenário. Decisão unânime”. São também precedentes no sentido da não possibilidade de controle concentrado de leis orçamentárias: ADI 1716-0 e ADI 2057 MC.(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1640. Relator: Min. Sydney Sanches. *DJU* 03 abr. 1998).

Orçamentária Anual (LOA) relativa ao exercício de 1997, as receitas da CPMF ao pagamento de dívidas e encargos não relacionados a ações ou serviços de saúde (artigo 74, § 3º, do ADCT¹¹¹), entendendo que a lei orçamentária não pode ser objeto de controle de constitucionalidade pela via abstrata.

Contudo, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal veio a admitir a possibilidade desse controle, por meio da **ADI nº 2925**¹¹², que visou à declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, da aplicação do artigo 4º, I, da LOA relativa ao exercício de 2003 às receitas decorrentes da arrecadação da CIDE-COMBUSTÍVEIS (artigo 177, § 4º, II¹¹³, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33). Entendeu-se que o mencionado dispositivo estaria revestido das características de norma abstrata, porquanto autorizaria desvios reiterados de recursos por meio da abertura de crédito suplementar. Essa decisão trouxe considerável avanço na apreciação da matéria, ainda que o tribunal não tenha deixado claro se o reconhecimento da inconstitucionalidade da destinação geraria a invalidade do tributo pago, e, assim, diante disso, o contribuinte poderia pleitear a repetição de indébito.

¹¹¹ **Artigo 74.** A União poderá instituir contribuição provisórias sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direito de natureza financeira. [...] § 3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento de ações e serviços de saúde.

¹¹² “PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do inciso II do citado parágrafo”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2925. Relatora: Min.^a Ellen Gracie. DJU 04.03.2005).

¹¹³ **Artigo 177.** [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I – [...]; II – os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Diante das decisões apresentadas, identifica-se tendência jurisprudencial no sentido de uma interpretação extensiva das hipóteses de incidência que permitiriam a instituição de CIDE, as quais possuiriam um regime tributário mais flexível, especialmente em virtude da finalidade almejada. Contudo, no que respeita a interpretação relativa aos fatos e bases de cálculo das contribuições de seguridade social, previstos no artigo 195, o Supremo Tribunal Federal apresenta tendência claramente restritiva do exercício do poder de tributar, não admitindo a possibilidade de o legislador infraconstitucional ampliar os conceitos constitucionais pressupostos. No que respeita ao controle finalístico dessas competências, denota-se, por vezes, que as finalidades previstas são interpretadas de modo demasiado amplo (casos das contribuições sociais gerais e das CIDE). Além disso, em algumas decisões, a finalidade não é considerada para fins de exame da constitucionalidade do tributo (pois este seria caracterizado por seu fato gerador), e, quando o é, o controle finalístico esbarra em questões jurídico-tributárias (a partir de que ponto a destinação da receita deixa de ser relevante para o direito tributário), processuais (possibilidade de controle constitucional da destinação orçamentária e da aplicação efetiva desses recursos) e, ainda, em questões práticas (possibilidade de constatação e prova da destinação inconstitucional ou ilegal). Assim, o Supremo Tribunal Federal assume uma posição mais restritiva acerca da possibilidade de controle finalístico desse tributo.

As decisões ampliativas do poder estatal para a criação das contribuições acima mencionadas se fundam em argumentos decorrentes de uma interpretação literal e isolada de dispositivos constitucionais ou em questões de índole prática, e não em uma relação dos dispositivos constitucionais de forma a permitir a maior coerência possível de seu significado com os princípios fundamentais da Constituição, em especial com o Princípio Federativo. Este, aliás, não é nem mesmo mencionado no julgamento dos casos relatados. Daí a colocação

do desafio de procurar verificar as referidas questões sob o prisma desse princípio, procurando estabelecer a conexão entre princípio federativo e determinadas escolhas interpretativas relativamente às regras de competência das contribuições. É o que se passa a fazer a seguir.

B) A interpretação das regras de competência das contribuições relativamente à hipótese de incidência do tributo

Como foi visto na seção C da primeira parte, o traço característico das contribuições, diferenciador das demais espécies tributárias, é o fato de que são instituídas para permitir a realização de fins determinados, expressos na Constituição¹¹⁴. Com efeito, tem-se defendido, cada vez mais, a insuficiência da materialidade da hipótese de incidência constante da lei instituidora como critério para a classificação das espécies tributárias, por muito tempo o único adotado pela doutrina nacional. Essa insuficiência decorre da própria redação do artigo 149 da CR/88, que, como se viu, não traz a previsão expressa de fatos que ensejariam a criação das contribuições, mas sim de finalidades. Segundo GERALDO ATALIBA, “o principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência”. Ainda, conforme assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, “o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo”¹¹⁵.

¹¹⁴ A maior parte da doutrina, hoje, adota esse entendimento, podendo-se exemplificar os seguintes autores e obras: DERZI, Misabel Abreu. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 221-252, abr./jun. 1989, p. 229; AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 239-291, jan./mar. 1991, p. 274-275; GRECO, *Contribuições...*; MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

¹¹⁵ ATALIBA, *Hipótese...*, p. 130; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 25. No mesmo sentido, ainda, dentre outros: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 288, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 135-145.

A mudança da visão causalista para uma visão finalista do tributo coaduna-se com a instituição, na Constituição brasileira de 1988, do que se tem chamado de um Estado Democrático e Social de Direito, por ser permeada de princípios e regras reguladores da política social e econômica. Adequada a seguinte explicação de Javier Pérez Royo acerca dessa mudança de papel do Estado: “Ésta es la evolución que pretende traducir la fórmula Estado Social de Derecho. El Estado sigue siendo un Estado de Derecho, esto es, un Estado garantista del individuo frente al poder y el intercambio con los demás ciudadanos, pero es también un Estado social, esto es, un Estado comprometido con la promoción del bienestar de la sociedad e de manera muy especial con la de aquellos sectores más desfavorecidos de la misma”¹¹⁶. Disso que decorre a presença de conceitos de menor determinação e a valorização dos fins visados pela conduta exigida¹¹⁷. Esse é o caso da regra presente no artigo 149 da Constituição, segundo a qual a finalidade é o principal critério para a caracterização da natureza jurídica das contribuições. Com efeito, embora a finalidade seja elemento de caracterização de outros tributos, somente no caso das contribuições é a qualidade distintiva e preponderante, consistindo em um aspecto graduável de um estado de coisas ou critério de graduação. Como bem assevera ÁVILA, “as contribuições aproximam-se das taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, na medida em que essas espécies tributárias também são vinculadas a uma atividade estatal e, em caráter mais concreto, a uma finalidade. Contudo, diferencia-se dessas espécies por dois motivos (1) estas se vinculam sempre a uma causa, o que não é característica uniforme das contribuições; (2) a medida de concretude da finalidade é diversa, pois estas outras espécies tributárias servem ao custeio de atividades com valores mensuráveis (finalidade como estado de coisas a ser atingido), enquanto que as finalidades presentes nas regras constitucionais relativas às contribuições são

¹¹⁶ PEREZ ROYO, Javier. *Curso de derecho constitucional*. 9. ed. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 202.

¹¹⁷ Diante disso, muitas vezes, a realidade abrangida pela norma não é uma realidade posta, mas uma realidade a ser construída. Conforme GRECO, *Contribuições...*, p. 36-38.

ideais, independentemente de valores específicos”¹¹⁸. Dessa forma, sendo o principal elemento caracterizador dessa espécie, a finalidade específica a ser promovida é o que define as diversas subespécies de contribuições¹¹⁹, cuja análise será feita na seção seguinte.

Todavia, do fato de que o artigo 149 traz finalidades, e não previsão expressa de fatos, e de que essas finalidades são o principal critério de diferenciação das contribuições relativamente às demais espécies tributárias não decorre que a lei instituidora do tributo não deva trazer expressamente a definição desses fatos¹²⁰. Nem quer dizer que a Constituição não os tenha definido, em maior ou menor grau, delimitando, assim, o campo de liberdade do legislador infraconstitucional para elegê-los.

Todavia, como restou demonstrado na seção anterior, este não têm sido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Com relação às CIDE, não tem admitido, em geral, restrições constitucionais às hipóteses de incidência dessas contribuições. Com efeito, conforme as decisões proferidas nos RE 177.1327-2 e 396266-3, elas podem ter base de cálculo própria de impostos, não estão sujeitas à proibição de bitributação a que estão submetidos os impostos, e os seus sujeitos passivos não estão adstritos àqueles beneficiados com o tributo. Além disso, tendo admitido a existência de “contribuições sociais gerais” (ADI-MC 2556-2), o Supremo Tribunal Federal ampliou o campo de incidência das contribuições sociais a quaisquer fatos econômicos, já que, pela abertura das finalidades envolvidas, sua hipótese de incidência aproxima-se daquelas típicas dos impostos. Nesse sentido, parte da doutrina tem entendido que a “flexibilização” do regime constitucional das

¹¹⁸ ÁVILA, *Sistema...*, pp. 253-256.

¹¹⁹ Ainda, segundo o mesmo autor: “O que as aproxima [as contribuições] é a circunstância de servirem de instrumento para a promoção de finalidades. O que as diferencia são as finalidades específicas que cada uma delas deve promover e os requisitos constitucionalmente exigidos para sua instituição, especialmente os fatos cuja ocorrência faz surgir a obrigação tributária”. (Ibidem, p. 256).

¹²⁰ A instituição de um tributo é geradora de obrigação para os destinatários da norma. Sendo assim, o legislador deverá sempre prever as situações ou eventos que farão nascer essa obrigação. Conforme GRECO, *Contribuições...*, p. 146.

contribuições, justificada pela necessidade de realização das finalidades do tributo, levaria a uma grande liberdade do legislador infraconstitucional na previsão das hipóteses de incidência da espécie, estando sujeito apenas às limitações decorrentes do postulado da “proporcionalidade”. Essa a posição de GRECO, que, embora considere que a “prever finalidade não é dar competência absoluta”, utiliza como delimitação a essa competência o postulado da proporcionalidade. Contudo, atribuir esse tipo de critério à aplicação dessas normas, semelhante ao dos princípios (normas que instituem exclusivamente fins), é incompatível com as noções, necessariamente ínsitas às regras de competência, de instituição, conformação e limitação do poder estatal. Mais adiante, o autor afirma que o debate quanto à formulação do fato gerador da contribuição envolve, em princípio, somente uma questão legal, que será constitucional apenas se: a) a própria Constituição tiver previsto o fato gerador (artigo 195) ou b) se a distorção na formulação desse fato repercutir no plano da finalidade constitucionalmente qualificada.¹²¹

Essa interpretação não é a mais adequada a uma leitura do texto constitucional que leve em consideração a relação entre as regras constitucionais de competência e a coerência destas com o princípio federativo. De fato, a noção de limitação inerente à estrutura constitucional de competência¹²² é reforçada pela forma federativa do Estado brasileiro, que exige a repartição de competências político-administrativas e tributárias, rigidamente estabelecidas na Constituição, como requisitos essenciais à existência e manutenção da autonomia das unidades federadas. Cumpre ressaltar, novamente, que a existência de diversos entes federativos autônomos implica uma partilha de competências tributárias levada a efeito

¹²¹ Ibidem, p. 124-130 e p. 146-147.

¹²² A Constituição brasileira de 1988 caracteriza-se pela preocupação com a limitação do poder, por meio da atribuição expressa e limitada de competências previstas em regras. Com efeito, depois de estabelecer os princípios e objetivos fundamentais (arts. 1º a 4º) e os direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17), ela delimita as competências dos entes federativos (arts. 20-30 e arts 145, 148, 149, 153-156), da administração pública (artigo 37 et seq.) e dos poderes do Estado (arts. 44-126). Conforme ÁVILA, *Sistema...*, p. 248-249.

com requintes de rigorismo, no intuito de impedir que o contribuinte seja objeto de incidência tributária criteriosa, ou mesmo de reincidências tributárias motivadas por identidade de fatos geradores.¹²³

O princípio federativo determina, em suas funções eficaciais interpretativa e, principalmente, rearticuladora, que se considerem essas características do modelo federal brasileiro, imprimidas pelos subprincípios e regras constitucionais que o definem, na interpretação das regras que conferem competência para instituir contribuições, elas próprias também especificações desse princípio. Nesse sentido, a interpretação que atribua uma competência tributária tão aberta quanto a que se tem entendido existir para a instituição de contribuições não é compatível com o estado de coisas que o princípio federativo determina que se promova, já que poderia comprometer toda a estrutura federativa fiscal criada pela Constituição.

Dessa forma, a primeira consequência a se extrair de uma interpretação das regras de competência relativas às contribuições à luz do princípio federativo é a vedação de que os fatos descritos nas hipóteses de incidência sejam fatos típicos de impostos, sejam eles da competência tributária da União ou das esferas estaduais e municipais, salvo nos casos em que a própria Constituição autoriza tal coincidência. Com efeito, como se demonstrou na seção B da primeira parte, a fim de garantir a autonomia financeira dos entes federados, a Constituição traça o perfil das espécies tributárias de forma a não gerar desequilíbrios e distorções pela bitributação ou pelo *bis in idem*. De fato, ela atribui aos impostos fatos lícitos quaisquer que sejam signo presuntivos de capacidade contributiva¹²⁴, de forma a ratear, segundo critérios de justiça, o custeio das despesas gerais entre toda a sociedade. Esses pressupostos materiais não

¹²³ Conforme BASTOS, Celso. A federação e o sistema tributário. In: BASTOS, Celso. (Coord). *Por uma nova federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 97.

¹²⁴ Conforme BECKER, *Teoria...*, p. 263.

se confundem com aqueles atribuídos às taxas e contribuições de melhoria, cujo fato impositivo deve referir-se à situação específica do particular relativamente à atuação estatal. A Constituição, então, partilha essas espécies tributárias entre as pessoas políticas, de forma que entre elas não exista concorrência tributária, que é a justificativa para a previsão da competência residual (artigo 154, I, CR/88). Além disso, previu a competência da União para a instituição de outros tributos, incidentes sobre fatos dos particulares (empréstimos compulsórios e impostos extraordinários), mas cuja excepcionalidade e especificidade das situações que os autorizam torna raríssima a sua utilização, não causando assim nenhum impacto relevante à arrecadação das demais pessoas políticas.

Contudo, ignorando essa preocupação constitucional de evitar a sobreposição tributária, tanto entre as espécies de tributo quanto entre as pessoas políticas, parte da doutrina brasileira tem entendido que a Constituição permitiu a instituição de tributos (contribuições) cujo requisito principal é o financiamento de finalidades amplíssimas (como se verá adiante) e cujas hipóteses de incidência não possuem quase nenhuma delimitação constitucional. Esse entendimento, como se viu, está refletido em alguns acórdãos do Supremo Tribunal Federal, possibilitando a existência de uma competência tão abrangente que torna inócua aquela estrutura rígida que a própria Constituição, exaustiva, específica e trabalhosamente, definiu.

No que tange à bitributação, poder-se-ia pensar que a invasão, pela União, das competências impositivas estaduais e municipais não diminui a autonomia dos entes periféricos, pois estes poderiam continuar a tributar esse fato da mesma forma, ainda que a União o esteja tributando concomitantemente. Restaria prejudicado apenas o contribuinte, pela excessiva onerosidade das obrigações tributárias a que está submetido. Contudo, os fatos que ensejam a instituição de impostos, como se disse, são reveladores da capacidade

contributiva de quem os pratica. Dessa forma, tributando a União fato já onerado por outros entes, estes já não poderão extrair de tal fato todos os recursos que normalmente estariam disponíveis. MACHADO SEGUNDO refere que os efeitos dessa bitributação já se verificarem nos Estados Unidos, onde a competência tributária é concorrente. Nesse país, os Estados-membros se viram impossibilitados *de fato* de tributar a renda em face do elevado imposto criado pela União sobre esse mesmo fato. Não há dúvida de que esse tipo de situação pode levar a um escasseamento das receitas públicas, também, pela prática de sonegação, evasão de divisas, por parte do contribuinte, a fim de fugir do sufocamento fiscal a que está submetido¹²⁵. Prejudica-se, assim, o exercício das competências tributárias, ou seja, a obtenção de receita pela instituição de fonte própria de arrecadação, requisito essencial à autonomia financeira do ente federativo.

No caso das CIDE, a interpretação que considerou possível a adoção de fatos típicos de impostos, pelo fato de não existir, à época, previsão expressa quanto às hipóteses de incidência desses tributos, não é o mais bem suportado pelo princípio federativo. Com efeito, a criação dessas contribuições não está expressamente sujeita às limitações do aludido artigo 154, I, nem a uma série de outros requisitos constitucionais e legais a que os impostos federais estão submetidos, inclusive a repartição das receitas decorrentes de sua arrecadação com Estados e Municípios. Considerando-se, ainda, a dificuldade de controle da aplicação desses recursos às finalidades constitucionais, vez que são incluídos no orçamento fiscal da União, gerou-se um estímulo à utilização das contribuições, em vez dos impostos federais, para a cobertura das despesas gerais da União. Além disso, deve-se ressaltar que, a partir das Emendas Constitucionais nº 33 e 42, não é mais possível afirmar que não há previsão de quaisquer fatos ou bases de cálculo que ensejariam a cobrança das CIDE. Com efeito, a EC nº

¹²⁵ Conforme MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 104.

33 acrescentou o § 2º ao artigo 149¹²⁶, prevendo expressamente hipóteses em que as contribuições sociais não podem incidir (inciso I) ou podem fazê-lo (inciso II), além de estabelecer como base de cálculo das contribuições de alíquotas *ad valorem* o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, e, no caso da importação, o valor aduaneiro.

Com o tempo, como se demonstrou, os impostos de maior arrecadação podem ser reduzidos ou perder o seu valor real, e, diminuindo-se, com isso, as rendas federais partilhadas com Estados e Municípios. Cumpre reiterar que Constituição atribui boa parte dos impostos de maior arrecadação à esfera federal, em vez de conferi-los às demais esferas, a fim de que a renda pública nacional fosse redistribuída entre os entes menores para a minimização das desigualdades regionais. Dessa forma, as distorções à repartição das receitas pelo produto da arrecadação têm duas conseqüências negativas à forma federativa: (a) reduzem a equalização das unidades federadas de mesmo nível, objetivo fundamental da federação brasileira; (2) diminuem sensivelmente os recursos de cada uma dessas unidades, que, já não possuindo competências tributárias próprias suficientes à consecução de seus fins, ainda têm reduzidos os recursos advindos das mencionadas transferências.

Examinar-se-á aqui, especificamente, as duas espécies de contribuições que parecem mais relevantes ao tema: CIDE e contribuições de seguridade social. As demais contribuições previstas ao longo do texto constitucional, como o salário-educação, e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (artigo 149), são de pouca significação econômica, e estas últimas são manejadas pelas próprias categorias que visam a beneficiar. Não representam, assim, *prima facie*, risco ao equilíbrio federativo. **Relativamente às**

¹²⁶ **Artigo 149.** (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III – poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

consequências dessas limitações aos elementos ou aspectos específicos da hipótese de incidência das CIDE, entende-se que eles devem estar ligados diretamente com a intervenção. Especialmente com relação aos sujeitos passivos, é necessária a referibilidade, quer dizer, o pagamento deve caber àqueles sujeitos que sofrem os efeitos da intervenção. Parte da doutrina entende que a limitação aos aspectos da hipótese de incidência da CIDE seria maior, pois a União não poderia adotar os pressupostos das competências dos demais entes tributantes, mas somente aqueles previstos aos impostos federais. Observa-se, nesse posicionamento, a atuação do princípio federativo na interpretação da regra, embora em intensidade menor. Para ATALIBA, se a União adotar a hipótese de incidência de um dos impostos federais para a contribuição, esta fica submetida ao mesmo regime jurídico desse imposto, o que parece ser também bastante razoável, especialmente se se considerar possível a repartição do produto arrecadado que deveria ser feita com a arrecadação do imposto¹²⁷.

Além disso, há outras limitações constitucionais, além das supracitadas, decorrentes da redação do artigo 149, que prevê a observância ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III. Com relação à limitação do artigo 146, III, ao contrário da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 396-266-3) e por parte da doutrina¹²⁸, deve-se entender que é essencial a previsão, em lei complementar, da definição do tributo e de seus principais elementos, o que permitiria minimizar a utilização dessa espécie em prejuízo da estrutura federativa fiscal. Quanto ao artigo 150, I e III, são aplicados da mesma forma que aos demais tributos.

No que respeita às contribuições sociais, entende-se que a previsão do artigo 149 refere-se àquelas contribuições previstas no artigo 195 da CR/88, destinadas ao financiamento

¹²⁷ Conforme COELHO, *Curso...*, p. 475-478; e ATALIBA, *Hipótese...*, p. 208.

¹²⁸ Parcela da doutrina entende que a determinação de observância do artigo 146, III, deve ser lida somente no sentido de que a essa espécie tributária são aplicadas as categorias de direito positivo tributário gizadas pelo CTN, o que não tem nada a ver com a criação do tributo. Nesse sentido, PIMENTA, *Contribuições...*, p. 54.

da seguridade social, como será visto adiante. Sendo assim, os fatos e as bases de cálculo dessa exação já estão expressamente mencionados nos incisos I a IV do artigo 195¹²⁹, que prevê, ainda, uma competência residual para a instituição de outras contribuições no seu § 4º¹³⁰. Analisando-se essas hipóteses, verifica-se que há *bis in idem* em relação à CSLL (inciso I, *c*) e ao IRPJ (153, III) e bitributação no que respeita à COFINS (inciso I, *b*) e o ICMS (155, II) e ISS (156,III), incidentes também sobre o faturamento dos empresários. Trata-se, contudo, de previsão constitucional expressa, já tendo o constituinte ponderado o fim consagrado no princípio federativo relativamente a outros fins (no caso, aqueles prestigiados pelo sistema de seguridade social). Aliás, disso se infere que, quando a Constituição pretende amenizar a rigidez da repartição das receitas entre os entes, ela o faz expressamente, pois não teria sentido a previsão expressa das hipóteses do artigo 195, se elas pudessem ser instituídas, de uma forma geral, pelo legislador ordinário.

Há razões para a previsão expressa desses pressupostos pela Constituição. Primeiro, o fato de que os objetivos da seguridade social (artigo 194) devem ser financiados a toda a sociedade (artigo 195, *caput*) faz com que esses tributos possuam hipóteses de incidência muito próximas das dos impostos. Assim, pela amplitude dessas hipóteses e pelo seu potencial de gerar sobreposições tributárias, sua previsão expressa é fundamental. Além disso, destinam-se essas contribuições ao custeio de um orçamento distinto, administrado de forma

¹²⁹ **Artigo 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: *a*) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; *b*) a receita e o faturamento; *c*) o lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201; III – sobre a receita e o concurso de prognósticos; IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

¹³⁰ § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I.

descentralizada e autônoma, não devendo gerar desequilíbrio na repartição entre as rendas dos entes federativos, em tese¹³¹.

No que respeita à interpretação das hipóteses constantes do artigo 195 há posicionamento, na doutrina e na jurisprudência, no sentido da possibilidade de ampliação dos conceitos que essa regra encerra pela eficácia do princípio da solidariedade, que é a justificativa para a previsão constitucional desses tributos¹³². Contudo, o Supremo Tribunal Federal já entendeu, nos RE 150.755-1, 166.722-9 e 346.084, que, além da existência de limites decorrentes da linguagem adotada pela Constituição ao definir essas competências, é incabível a extensão desses conceitos, pelo legislador ordinário, com base na finalidade da regra ou em princípios constitucionais. Com efeito, como já se mencionou na primeira parte da exposição, os princípios não atuam atribuindo competências tributárias ou ampliando aquelas já conferidas por meio de regra. Além disso, em virtude das características do sistema constitucional brasileiro, é de se concluir que o exercício de poder restritivo pelo Estado depende sempre da prévia e expressa previsão em regra de competência. Dessa forma, os princípios só possuem eficácia delimitando os contornos desse poder já expresso¹³³.

De fato, se as regras de competência fossem interpretadas conforme o próprio poder que conferem, isso sempre determinaria a sua expansão e, com isso, o seu esvaziamento. Dessa forma, não se admite a ampliação das hipóteses previstas no artigo 195 com base no princípio da solidariedade. De outro lado, seria admissível privilegiar uma interpretação restritiva delas à luz do princípio federativo, de forma a que a “invasão” às competências de outros entes fosse a menor possível.

¹³¹ MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 104-107.

¹³² Assim entendeu o Min. Gilmar Mendes, em voto vencido proferido no julgamento do RE 346.084.

¹³³ Veja-se a argumentação completa a respeito do assunto em “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

Por fim, cabe referir que tem sido defendida a necessidade de ponderação entre o princípio federativo e os fins otimizados por essas regras. Diante do que foi exposto, conclui-se que não é o caso. Contudo, ainda que fosse, não é certo dizer que a realização dos valores sociais sempre favoreceria a ampliação das competências constitucionais para instituição de contribuições. Isso porque não há necessária contraposição entre federação e realização dos direitos sociais; pelo contrário, estes são realizados de modo mais eficiente com maior descentralização e cooperação¹³⁴. Efetivamente, como foi visto, adotou-se como justificativa à desconcentração das competências tributárias, na elaboração da Constituição de 1988, a teoria de finanças públicas que defende o princípio do *controle social do gasto público*, com o intuito de atingir maior eficiência na realização dos direitos sociais.

C) A interpretação das regras de competência das contribuições relativamente à finalidade que autoriza a sua instituição

Já foram expostos os motivos de ser prejudicial à forma federativa a “substituição” dos impostos federais por contribuições, no âmbito das competências tributárias da União. Isso decorre, em parte, de uma interpretação incompatível com o princípio federativo no que respeita às hipóteses de incidência que podem ser adotadas pelo legislador ordinário na instituição dessa espécie. Além disso, e principalmente, é possível explicar os abusos no exercício da competência para a instituição das contribuições pela interpretação ampliativa

¹³⁴ Veja-se, a propósito: MACHADO SEGUNDO, *Contribuições...*, p. 145-153.

que se tem dado às finalidades que ensejam a instituição do tributo e restritiva no que respeita o seu controle.

Com efeito, no que toca à abrangência das finalidades previstas no artigo 149, na ADI 2556-2, o Supremo Tribunal Federal admitiu a possibilidade da instituição de contribuições sociais “gerais”, com base no *caput* do artigo 149. Ou seja, entendeu que as contribuições sociais referidas pelo artigo 149 não se restringem àquelas previstas no artigo 195 da Constituição, destinadas ao financiamento da seguridade social. Essa foi a forma de considerar válidas as duas contribuições criadas para o FGTS – já que não se enquadravam nas demais espécies previstas no artigo 149 (CIDE e categorias profissionais) – e de solucionar, assim, o impasse surgido a partir das decisões do próprio tribunal que admitiram o reajuste das contas vinculadas ao FGTS (RE 226.855, Rel. Min. Moreira Alves, e RE 248.188, Rel. Min. Ilmar Galvão). Contudo, essa interpretação é incompatível com o princípio federativo, pois resultou em uma extensão quase ilimitada da competência para instituir esses tributos, já que praticamente em todo o texto constitucional podem ser identificadas finalidades sociais¹³⁵. Mesmo que, como defendem alguns, essas finalidades devessem ser extraídas somente do capítulo da ordem social¹³⁶ – o que não foi dito pelo Supremo Tribunal Federal – haveria uma extensão demasiada, incompatível com o princípio federativo.

As “exceções” ao modelo rígido da repartição de receitas, que caracterizariam o regime constitucional das contribuições, têm sempre sido justificativas pelas finalidades previstas para a sua instituição. Porém, no momento de definir essas finalidades, alarga-se o seu âmbito de abrangência a tal ponto que a previsão do artigo 149 da CR/88 passa a ser um

¹³⁵ Como afirma Paulo Bonavides, a Constituição de 1988 é, em muitas de suas dimensões, uma constituição do Estado Social. (BONAVIDES, *Curso...*, p. 371).

¹³⁶ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, p. 136-137.

“cheque em branco” ao poder legislativo federal. Deve-se mencionar, ainda, que a possibilidade de instituir outras contribuições sociais, que não as previstas no artigo 195, significa que a União não está vinculada aos pressupostos materiais previstos por essa norma, ou seja, ela poderá adotar qualquer fato da vida social como hipótese de incidência do tributo em comento. Nesse sentido, devem ser consideradas as seguintes colocações de Ávila¹³⁷:

Com efeito, o poder para instituir contribuições sociais, de acordo com a regra de competência prevista no artigo 195, é limitado a determinados fatos (auferimento de receita, pagamento de remunerações e obtenção de lucro). Se a União Federal quiser instituir outras contribuições sociais, somente poderá fazê-lo por meio de lei complementar e desde que seja sobre fatos diversos [...]. Essa competência residual para instituir outras contribuições sociais somente se justifica pela circunstância de a competência ordinária ser limitada a determinados fatos. Não há função para a competência residual se a competência ordinária abranger quaisquer fatos. Se há poder para tributar “quaisquer” fatos, não há necessidade de atribuir poder para instituir sobre “outros”, pela singela razão de que “quaisquer” já englobam os “outros”. Pois bem, admitir que a União Federal possa instituir contribuições sociais gerais, com base no artigo 149, é esvaziar o conteúdo normativo do artigo 195, tanto da regra de competência ordinária quanto da regra de competência residual, já que não haverá mais função alguma nem para limitar a instituição a determinados fatos, pois o poder já abrangerá quaisquer fatos, nem para criar uma válvula de escape somente exercitável por meio de lei complementar relativamente a outros fatos, pois a competência ordinária poderá ser exercida por meio de lei ordinária sobre quaisquer fatos sem vinculação a finalidades determinadas. Esse tipo de interpretação despreza a estrutura constitucional, transformando a limitação no seu contrário: falta de limites.

Além disso, como bem coloca o mencionado autor, pelas mesmas razões apontadas, não haveria sentido para a previsão dos artigos 212, § 5º, 239 e 240, que instituem expressamente outras contribuições com finalidades sociais específicas, e que se tratam, na verdade, de contribuições previstas em legislação anterior à Constituição e que foram expressamente ressalvadas por ela (daí poderem ser classificadas como “contribuições legais constitucionalizadas”). Por isso, o entendimento que melhor se harmoniza com o princípio

¹³⁷ ÁVILA, *Sistema...*, p. 258.

federativo é o de que as finalidades sociais referidas no artigo 149 da CR/88 são aquelas cuja fonte (isto é, a própria contribuição) está expressamente prevista na própria Constituição.

No que respeita à finalidade de *intervenção no domínio econômico*, prevista também no artigo 149, de acordo com o princípio federativo, deve-se optar por uma interpretação restritiva de sua abrangência, cumprindo definir, assim, quais as atividades ou objetivos que se incluem na finalidade citada. Nesse caso, não há previsão de contribuições específicas, como ocorre com as contribuições sociais. Contudo, coaduna-se com o princípio federativo a definição de limitações dessa finalidade a partir da própria ordem constitucional. Nesse sentido, deve-se inferir que as finalidades típicas das CIDE encontram-se restritas às hipóteses contidas no Título VI da Constituição (Da Ordem Econômica e Financeira), mais especificamente aos objetivos que podem ser extraídos dos princípios elencados no artigo 170¹³⁸. Deve-se reconhecer, contudo, que essa restrição à finalidade das CIDE ainda deixa um espaço um tanto amplo para o exercício da competência tributária em questão, reforçando-se, por isso, a argumentação restritiva às possíveis hipóteses de incidência desse tributo, referida na seção anterior.

O Supremo Tribunal Federal, como se mencionou, entende que é uma CIDE o AFRMM, consistindo a intervenção no apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante Brasileira e da indústria da construção naval. Da mesma forma, a contribuição para o

¹³⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 153. Dispõe o artigo 170: *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (Inciso VI com a redação dada pela EC nº 42, publicada no DOU de 31 de dezembro 2003); VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (inciso IX com a redação da EC nº 6/95).Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.*

SEBRAE é CIDE porque se destina à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, à promoção de exportações e ao desenvolvimento industrial. Confrontando-se essas finalidades com os princípios do artigo 170, conclui-se que aquela prevista para o AFRMM não se pode ser incluída em nenhuma dos incisos desse artigo, pelo que não estaria recepcionada pela Constituição de 1988. No caso da contribuição ao SEBRAE, sua finalidade está contemplada no inciso IX do artigo 170.

Com relação à forma da intervenção, parte da doutrina defende que poderá ser exercida tanto pela destinação dos recursos da contribuição ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico quanto poderá a própria instituição do tributo ser o instrumento da intervenção¹³⁹. Todavia, não parece ser este o entendimento melhor suportado pelo princípio federativo. Isso porque, a promoção das finalidades citadas pela mera instituição de um tributo com as características da CIDE, que pode incidir sobre fatos do contribuinte (que, segundo o Supremo Tribunal Federal, nem mesmo precisa ser aquele beneficiado com a intervenção) e destina-se a objetivos um tanto amplos, a mera instituição da contribuição, sem a necessidade de vinculação do produto arrecadado ao custeio da intervenção, seria legitimar uma tributação em muito semelhante a dos impostos de caráter extrafiscal. Isso poderia representar a utilização dessa espécie tributária em detrimento dos impostos, e, com isso, gerar as distorções já mencionadas no sistema constitucional de repartição de receitas.

Cumprido ressaltar, ainda, que finalidade e destinação não se confundem, constituindo a finalidade o aspecto graduável de um estado de coisas previsto pela Constituição como o pressuposto principal para a instituição das contribuições. Já a destinação é o meio (em nosso

¹³⁹ Nesse sentido, PIMENTA, *Contribuições...*, p. 48; GRECO, *Contribuições...*, p. 136.

entender, o único meio) para que a finalidade seja atingida pelas contribuições, devendo constar, portanto, sempre da lei instituidora desse tributo.

Além da delimitação das finalidades, o princípio federativo terá eficácia relativamente às questões envolvendo o controle constitucional da destinação legal do produto de arrecadação das contribuições. Com efeito, o princípio federativo atuará determinando a opção interpretativa que permita o maior controle possível dessa destinação, pois é o meio efetivo para a consecução das finalidades das contribuições, que, a seu turno, justificam eventual bitributação ou *bis in idem* relativamente aos impostos previstos na Constituição e às contribuições sociais (ou mesmo às CIDE, se adotar-se a interpretação mais ampliada do Supremo Tribunal Federal).

Esse controle passa pela comprovação da possibilidade do exame da inconstitucionalidade de uma contribuição em virtude de inadequada destinação de seus recursos. Tal discussão justifica-se porque parte da doutrina brasileira, por longo período, tem negado essa hipótese ao considerar que o único critério jurídico para o juízo de validade constitucional de uma espécie tributária é a consistência do fato previsto na lei do qual resulta a imposição do dever jurídico tributário. Ainda que sejam previstas finalidades constitucionais ao tributo, o fato de serem observadas ou não seria dado relevante apenas ao direito financeiro, e não para o exame da validade da instituição da *obrigação tributária*. Ataliba entende ser correto o artigo 4º, II, do Código Tributário Brasileiro, segundo o qual é irrelevante para determinar a natureza jurídica específica do tributo a destinação legal do produto de sua arrecadação, por ser circunstância posterior à criação do ônus, cabendo, assim, à seara do direito financeiro. O autor reconhece, contudo, que, nas taxas e nas contribuições, há necessidade de que a receita seja atrelada a uma atuação estatal específica, embora entenda

que a inconstitucionalidade dessa destinação não deve afetar a validade do tributo, cabendo apreciá-la em momento separado. (ATALIBA, *Hipótese...*, p. 123-136, p. 157-159 e p. 199-200). Nesse sentido, ainda, a concepção de Becker de que “o tributo é o objeto da *prestação* jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se *extingue*. [...] A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza *administrativa*”. E, em seguida, afirma que “a invalidade da regra jurídica administrativa que disciplina a *destinação* do tributo *não* acarreta a invalidade da regra jurídica tributária que disciplina a *receita* do tributo”. (BECKER, *Teoria...*, p. 288). Observa-se o mesmo posicionamento em Pontes de Miranda, ao considerar que “a decretação dos tributos pode ser contrária à Constituição; também pode ser contrária à Constituição a destinação deles. A destinação pode ser contrária à Constituição sem que o tenha sido a decretação”. (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960, v. 2, p. 95).

Contudo, conforme sustenta AMARO, o argumento de que a destinação é dado extrajurídico, exclusivo da ciência das finanças deixa de ter validade no momento em que a destinação do tributo compõe a própria regra jurídica definidora da competência tributária, quando se torna um dado jurídico que, portanto, tem relevância para definir o regime jurídico da exação e distingui-la das demais.¹⁴⁰

O primeiro momento, ou nível¹⁴¹, de controle da finalidade é a destinação de suas receitas prevista na lei instituidora no tributo. Nesse caso, se não houver essa previsão de vinculação das receitas obtidas nos diplomas legais que disciplinam a exação, ou, se existindo, ela não for *adequada* à promoção da finalidade, o tributo é inconstitucional, pela

¹⁴⁰ AMARO, Conceito.... Nesse sentido, ainda, MELO, *Contribuições...*, p. 31-37.

¹⁴¹ A noção de existirem *níveis de concretização* das finalidades das contribuições é trazida por FERREIRA NETO, *Natureza...*, p. 170-174.

ausência do requisito da competência. Nesse sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade de imposto cuja destinação legal era contrária à Constituição, permitindo a desoneração do contribuinte em relação ao tributo¹⁴². Ora, com mais razão esse entendimento deve ser aplicado às contribuições. Além disso, embora não se afirme, como COELHO, que as contribuições em que não haja contraprestação do Estado são meros impostos vinculados a um fim¹⁴³, deve-se admitir que, sem o nexo em relação à finalidade, o ônus em comento torna-se um imposto,¹⁴⁴ cabendo, então, a realização de um exame de compatibilidade em relação às previsões constitucionais relativas a essa espécie de tributo.

Ainda em relação ao controle da finalidade na lei que institui o tributo, cabe referir a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 138.284, já mencionada, na qual entendeu ser irrelevante que a arrecadação da CSLL seja feita pela Receita Federal, embora essa contribuição, destinando-se ao custeio da seguridade social (artigo 195, I, c, da CR/88), deva ser incluída no orçamento próprio da seguridade social, apartado do orçamento fiscal da União (artigo 165, III, CR/88). Entende-se não ser esta a melhor opção interpretativa, em relação ao princípio federativo, pois é fundamental à preservação da autonomia financeira dos Estados e Municípios que o controle da destinação dessas receitas resta dificultado se forem arrecadadas pelo mesmo órgão responsável pelas demais receitas federais (tanto que esses recursos têm reiteradamente constado do orçamento fiscal da União). Assim, a previsão da arrecadação pela Receita Federal das contribuições destinadas à seguridade social na lei que institui a exação, sendo prejudicial à observância dos pressupostos constitucionais relativos às contribuições, compromete a validade constitucional do tributo. Tal situação agravou-se ainda mais pela criação da “Receita Federal do Brasil”, que reúne os órgãos de arrecadação e

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 183.906-6. Relator Min. Marco Aurélio. *DJU* 30 abr. 1994.

¹⁴³ COELHO, *Curso...*, p. 135-145.

¹⁴⁴ No mesmo sentido, AIRES FILHO, Durval. Contribuições sociais, parafiscalidade e intervenção no domínio econômico: caso de desvio. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: ICET, 2003, p. 201, e ATALIBA, *Hipótese...*, p. 194-195.

fiscalização geral e previdenciária. A partir de então, a arrecadação de todos os tributos federais é unificada em único órgão, inclusive a da contribuição previdenciária. Se é verdade que tal medida visa a facilitar a atividade fiscalizatória pelo cruzamento de dados, não há dúvida de que implica maior possibilidade de apropriação orçamentária e administrativa de tais receitas para fins distintos daqueles constitucionalmente determinados. Entende-se neste trabalho que a solução para dificuldades arrecadatórias e organizacionais não pode passar pelo comprometimento da aplicação das receitas nas áreas eleitas pelo constituinte originário ou derivado.

O segundo momento a ser considerado na questão do controle da destinação dada às receitas das contribuições é o de sua previsão na legislação orçamentária. Quer dizer, deve-se questionar se a inadequação da destinação dos recursos na legislação orçamentária pode gerar a inconstitucionalidade da exação pelo fato de o critério da finalidade, presente na regra de competência das contribuições, não ter sido cumprido. Sobre o assunto, como já se afirmou, o Supremo Tribunal Federal não admite, em regra, nem mesmo o controle constitucional de lei orçamentária (ADI 1640 e outras). Na ADI nº 2925, o Tribunal admitiu um controle preventivo desse tipo de norma, desde que possuam caráter abstrato. Contudo, não deixou expresso se a inconstitucionalidade da destinação orçamentária tornaria inválida a própria exigência do tributo, conferindo ao contribuinte o direito à restituição dos respectivos valores.

Nesse sentido, manifestou-se o Min. Carlos Velloso da seguinte maneira no julgamento do RE 189.415 (destinação do ICMS em lei paulista):

Posta assim a questão, forçoso é concluir que o contribuinte não é titular do direito subjetivo de exigir a correção, em sede orçamentária, da destinação do imposto. Tem ele, é certo, interesse em que o produto da arrecadação dos impostos seja aplicado, corretamente, em sede orçamentária. Apenas o interesse, entretanto, não lhe enseja o direito de deixar de recolher o imposto.

Como cidadão, mediante ação popular – fala-se em tese – ser-lhe-ia possível buscar a correção, em concreto, da destinação do tributo. Todavia, melhor será dizer que a ação adequada para a eliminação da ilegitimidade constitucional seria a ação direta de inconstitucionalidade, observando-se, evidentemente, a legitimação inscrita no artigo 103, da C.F..

Numa outra perspectiva, mesmo que se admitisse a legitimação do contribuinte para argüir, no controle difuso, a inconstitucionalidade da destinação do imposto, o que deve ficar acertado é que a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que faz a destinação do imposto não exoneraria o contribuinte de pagar o tributo. Declarada a inconstitucionalidade da destinação do imposto, seria ele recolhido aos cofres do Erário. É dizer, o que cairia seria, apenas, a destinação e não o tributo.

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., artigo 149 – e aos empréstimos compulsórios (C.F., artigo 148). Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que a “Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário”. E acrescenta a ilustre professora da UFMG, que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”. (Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de ‘Limitações Constitucionais do Poder de Tributar’, de Aliomar Baleeiro, Forense, 7ª edição, 1977, págs. 598-599).

Trata-se a questão, em verdade, de uma análise da *adequação* da destinação legal à finalidade constitucional, ou seja, de sua promoção gradual desses fins, cumprindo definir se essa adequação deve promover o fim somente no plano abstrato, para o que bastaria a previsão legal da destinação, ou se deve fazê-lo também no plano concreto, para o que é necessário investigar o destino efetivo. Além disso, cabe definir se a adequação deve existir na maioria dos casos ou em todos eles e, ainda, se deve ser aferida no momento em que o meio é adotado ou em momento posterior. Em um primeiro momento, pelo fato de o meio

(instituição de contribuição) ser uma lei cuja pretensão de eficácia é para a generalidade dos casos, a adequação deve ser verificada no momento de instituição da lei, para a maioria dos casos e no plano abstrato¹⁴⁵.

Os argumentos expostos anteriormente relativos à natureza jurídica da exação e a eficácia do princípio federativo tenderiam à opção interpretativa que considerasse também os outros níveis ou momentos de concretização do meio, que, no caso, relacionam-se com a destinação do tributo. Diante disso, infere-se que seria possível não somente a invalidação da destinação orçamentária inconstitucional das contribuições, como também a desoneração do contribuinte em relação ao pagamento da exação nesse caso. O mesmo vale para o terceiro momento de controle (ou nível de concretização) da destinação, que é o da aplicação efetiva desses recursos pela Administração Pública. Contudo, deve-se considerar que há uma série de dificuldades e questões a serem definidas a fim de possibilitar o controle da destinação nos planos orçamentário e fático. Como bem assevera PAULSEN, o entendimento pela possibilidade de invalidar as relações tributárias em virtude de ilícito administrativo posterior traria “dificuldades importantes. Senão, vejamos: supondo eventual desvio, quais as contribuições inválidas e sujeitas à devolução? Qual o montante desviado? Quais as competências passíveis de restituição? Como estabelecer relações entre as competências e os desvios. (*sic*) Pagamentos posteriores à correção dos desvios, mas relativos a competências entendidas como afetadas, seriam ainda devidos? Como ficaria, neste caso, o tratamento isonômico aos contribuintes? A repetição dependeria do insucesso das tentativas do Ministério Público de reverter a aplicação equivocada dos recursos e destiná-los à sua finalidade legal? A recuperação e correta destinação de eventual montante desviado tornaria novamente exigível o tributo? Tais questões bem revelam que não se pode confundir o plano

¹⁴⁵ Conforme ÁVILA, *Sistema...*, p. 263-264.

do exercício da competência tributária com o da execução do orçamento¹⁴⁶. Algumas possíveis soluções a essas questões foram propostas por GRECO¹⁴⁷, como, por exemplo, que, não sendo esses desvios de finalidade das contribuições vícios de origem, não é o caso de argüir-se a inconstitucionalidade da instituição em si, mas (e agora atuando no plano da eficácia da norma), de determinar a suspensão de novas arrecadações até que fosse gasto todo o montante que caberia à área específica. Todavia, não há dúvida de que é necessária maior discussão acerca do assunto, diante de sua complexidade.

¹⁴⁶ PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 388.

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. Desvio de finalidade das contribuições. ENCONTRO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 1., 2006, Porto Alegre.

CONCLUSÃO

1. A forma federativa de Estado encerra uma noção de diversidade na unidade e de equilíbrio.

A pedra de toque para distingui-la da confederação é o fato de ser internacionalmente um só Estado, e, para distingui-la do Estado Unitário, é a existência de autonomia dos entes federados, que envolve capacidade de auto-organização e a existência de competências político-administrativas e tributárias próprias. Federação, assim, é uma forma de Estado que, por meio de diferentes arranjos institucionais concretos possíveis, incorpora as unidades autônomas ao exercício de um poder central, dentro dos parâmetros apontados. O grau dessa autonomia cristaliza-se na Constituição do Estado Federal, tendo em vista uma relação de equilíbrio e de tensão entre esses dois extremos. É também na Constituição que se identificará a presença de outras características fundamentais do modelo federal adotado.

2. A Constituição brasileira de 1988 consagra o princípio federativo de forma expressa, na própria denominação que dá ao Estado brasileiro. O estado ideal de coisas que o princípio em questão consagra envolve as características fundamentais acima mencionadas e é delimitado, ainda, pelas peculiaridades do modelo federativo estruturado pela Constituição. Seu conteúdo constitucional, assim, é delimitado pela noção de rigidez da distribuição das competências, realizada por meio de regras que conferem um alto grau de definição ao campo de atuação dos

entes federados. Essa distribuição de competências ainda privilegia o papel da União como ente centralizador do poder. Contudo, constitui-se no rompimento de um grau altíssimo de centralização, típico de um Estado Unitário, presente nos regimes autoritários que antecederam a promulgação da Carta de 1988, em especial pela ampliação das competências legislativas e materiais concorrentes e da autonomia financeira das pessoas políticas, além da consagração dos Municípios como um terceiro nível dentro da federação brasileira. Assim, embora normativamente centralizado, o modelo federativo adotado na Constituição de 1988, no contexto histórico de seu surgimento, possui um caráter *descentralizador*. Por fim, a rigidez do grau de autonomia por meio da repartição minuciosa das competências é reforçada pela previsão da forma federativa de Estado como cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, CR/88).

3. O fato de a regulação da competência para a instituição de contribuições ser feita por de regras determina, *per se*, a aplicação dos pressupostos hermenêuticos e aplicativos inerentes a essa espécie normativa. Isso significa que os princípios podem atuar, na solução das questões relativas às contribuições, apenas com eficácia interpretativa, fornecendo argumentos para a construção dos conceitos consagrados nas regras, e somente de forma a conformá-los e delimitá-los. No caso do princípio federativo, como as regras de competência tributária das contribuições atuam especificando seu conteúdo, elas devem ter o sentido mais bem suportado pelo sobreprincípio em questão, segundo o postulado da coerência. Disso se extraem consequências para as escolhas interpretativas referentes ao regime jurídico-constitucional dessa espécie de tributo, no sentido de evitar a atribuição de uma “cláusula aberta” ao exercício do poder tributário na esfera federal, o que pode representar o desvirtuamento do modelo de federalismo adotado pela Constituição.

4. Nas questões relativas à materialidade da hipótese de incidência desses tributos, isso significa optar pela interpretação que (1) privilegia a delimitação do âmbito de atuação no legislador na escolha da materialidade dos fatos que podem ser objeto de tributação pelas

contribuições, entendendo-se que a Constituição, nas competências relativas às contribuições, estabeleceu *atos em conjunto com finalidades*, e não puramente o aspecto finalístico; (2) no caso específico das CIDE, não admite que adote fatos típicos de impostos, de forma a evitar prejuízo ao exercício das competências estaduais e municipais e a redução dos impostos federais partilhados em favor de seu aumento ou instituição, devendo seu fato gerador ter relação com a atividade e com sujeitos envolvidos pela intervenção; (3) no caso específico das contribuições sociais: (3.1) limita a competência federal para a sua instituição àquelas contribuições expressamente previstas na Constituição, e, com isso, aos fatos e bases de cálculo constantes nessas normas, a fim de evitar que se priorize a sua instituição em detrimento dos impostos, reduzindo-se a repartição do produto da arrecadação da União com Estados e Municípios; (3.2) adota o sentido mais restritivo dos conceitos previstos nas competências do artigo 195, de forma que o *bis in idem* e bitributação que podem encerrar, com relação aos impostos, sejam os menores possíveis.

5. Nas questões relativas à finalidade desses tributos, analisar as respectivas regras de competência à luz do princípio federativo significa optar pela interpretação: (1) no caso das contribuições sociais, que limita a competência federal para a sua instituição às hipóteses expressas na Constituição, pelo mesmo fundamento supracitado; (2) no caso das CIDE, que delimite o âmbito de sua finalidade aos princípios elencados no artigo 170 da CR/88 e que determine que a intervenção somente é possível pela destinação dos recursos da contribuição ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico; (3) que possibilite o controle mais efetivo possível da destinação dos recursos, no sentido de determinar sua adequação à finalidade, de forma a evitar os desvios dessas receitas pela União e a redução das receitas federais partilhadas com Estados e Municípios.

6. Por fim, é de ser ressaltado o papel do Supremo Tribunal Federal como responsável pela manutenção da forma federativa de Estado consagrada na Constituição. Deve esse tribunal,

assim, considerar a eficácia do princípio federativo na interpretação das regras de competências relativas às contribuições, o que não tem feito em algumas de suas decisões relativas a esses tributos.

REFERÊNCIAS

AIRES FILHO, Durval. Contribuições sociais, parafiscalidade e intervenção no domínio econômico: caso de desvio. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: ICET, 2003.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 239-291, jan./mar. 1991.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 42, p. 100-114, 2002.

_____. Conflito entre o dever de proteção à saúde e o dever de proteção à liberdade de comunicação e informação no caso da propaganda comercial de tabaco. Exame de constitucionalidade da Lei nº 9.294/96. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 240, p. 329-356, abr./jun. 2005.

_____. Limites à tributação com base na solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1937.

BASTOS, Celso. A federação e o sistema tributário. In: BASTOS, Celso. (Coord). *Por uma nova federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 96-119.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BERNI, Maurício B.; CASSIANO, Adão S.N.; e DANILEVICZ, Ígor. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOVO, José Murari. *Federalismo fiscal e descentralização de políticas públicas no Brasil*. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2000.

BRASIL. *Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25.10.1966*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5.10.1988*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CROISAT, Maurice. *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaines*. Paris: Montchrestien, 1992.

DERZI, Misabel Abreu. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 221-252, abr./jun. 1989.

DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências governamentais. In: CONTI, José Maurício (Org). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 67-100.

DIFINI, Luís Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University, 1977-1978.

FERRARI, Regina M. Macedo Nery. O Estado Federal: estruturas e características. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 2, p. 88-102, jan./mar. 1993.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *O poder constituinte*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Desvio de finalidade das contribuições. ENCONTRO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 1., 2006, Porto Alegre.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. A repartição de receitas tributárias: a repartição de fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Org). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 33-36.

HAMILTON, A.; JAY, J.; MADISON, G. *The federalist: a commentary on the Constitution of the United States: Being a collection of essays written in support of the Constitution agreed upon september 17, 1787, by the Federal Convention*. New York: Random House, [s.d.].

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. Problemas do federalismo. In: PERSPECTIVAS do federalismo brasileiro. Rio de Janeiro: Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1958.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1993.

_____. *Metodologia de la ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel, 1994.

LIMITES à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

MACHADO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

NUNES, José de Castro. *Do estado federado e sua organização municipal*. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro e Maurillo, 1920.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 366-390.

_____. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREZ ROYO, Javier. *Curso de derecho constitucional*. 9. ed. Madrid: Marcial Pons, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. v. 2.

ROSSUM, Ralph A.; TARR, G. Alan. *American constitutional law*. 3. ed. Nova York: St. Martin's, 1991.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. *As Constituições do Brasil*. Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2002.

STEWART, W.-H. *Concepts of federalism*. Boston: University Press of American Books, 1984.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

WALDRON, Jeremy. *The Dignity of Legislation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

_____. *Law and Disagreement*. Nova York: Oxford University Press, 1999.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.