

A CPMF E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS¹

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Doutor em Direito Público pela UFMG
Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade
Milton Campos
Presidente da ABDF
Presidente Honorário da ABRADT
Advogado

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação
da Faculdade de Direito Milton Campos
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA
Advogado

EMENTA: 1. BREVE HISTÓRICO DO IPMF E DA CPMF. 2. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 03/93. VALIDADE DA OUTORGA DE NOVA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PELO CONSTITUINTE DERIVADO. 3. A IMPOSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE TRIBUTOS QUE EXCEPCIONEM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. 4. IPMF E CPMF – TRIBUTOS IDÊNTICOS SOB ROUPAGENS DIVERSAS. A QUESTÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS. 5. AS DECISÕES NAS ADIS NºS 1.497-8/DF E 1.501-0/SP: CONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO DA CPMF PELA EC Nº 12/96.

1. Breve histórico do IPMF e da CPMF.

Em 17 de março de 1993, foi editada a Emenda Constitucional nº 03, pela qual a União foi autorizada a instituir o denominado Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF.

De acordo com a EC nº 03/93, o IPMF deveria ser criado por lei complementar (nessa toada, a EC nº 03/93, nesta parte, conferiu autorização para algo que já era permitido pela Constituição: o exercício da compe-

¹ Referência: MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. A CPMF e os Princípios Constitucionais Tributários. In: *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (organizador). São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 726-45.

tência residual pela União Federal para criação de tributos cujos fatos geradores não estivessem previstos na CR/88, pela via da lei complementar. O único senão neste caso – e para tanto a EC nº 03/93 veio a calhar – era a cumulatividade do IPMF, que poderia incidir diversas vezes sobre os mesmos valores, haja vista que a não-cumulatividade do novo tributo é um dos requisitos previstos no art. 154, I da CR/88 para o exercício da aludida competência residual²).

O tributo teria ainda as seguintes características, a teor da EC nº 03/93:

- (a) vigoraria tão-somente até 31 de dezembro de 1994;
- (b) teria alíquota de 0,25%, sendo facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, nos termos da lei;
- (c) o princípio constitucional da anterioridade anual (art. 150, III, *b* da CR/88) e a imunidade intergovernamental recíproca (art. 150, VI da CR/88) não lhe seriam aplicáveis;
- (d) o produto de sua arrecadação não se sujeitaria à repartição com qualquer outra unidade federada.

O IPMF foi efetivamente instituído pela Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, com prazo de vigência até 31 de dezembro de 2004, nos exatos moldes prescritos pela EC nº 03/93.

Ocorre, contudo, que a EC nº 03/93 feria duas cláusulas pétreas da Constituição (direitos e garantias individuais resguardados pelo art. 60, § 4º, IV da CR/88), a saber: o princípio da anterioridade anual (reflexo do princípio da não-surpresa do contribuinte³) e a imunidade intergovernamental recíproca. Em razão disso, o STF julgou-a inconstitucional – e, via de consequência, também parte da LC nº 77/93 – no ponto em que afastava o IPMF dos aludidos preceitos magnos (ADI nº 939-7/DF).

Com o advento de seu termo extintivo (31.12.2004), o IPMF deixou de ser cobrado (medida altamente salutar, haja vista que, no mundo, somente dois países, além do Brasil, possuem tributo semelhante, como nos noticia Ives Gandra⁴: a Colômbia e a Argentina).

² Assim dispõe a CR/88, desde sua redação original:

“Art. 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;”

³ Sobre o tema, vide: MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário: o Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *CPMF e Dependência Química*. Na imprensa – coletânea de artigos. São Paulo: Editora do Brasil, 2005. Pág. 177.

Contudo, em 1996, a idéia de se retornar com um tributo incidente sobre as movimentações financeiras (logo, “insonegável”) ganhou força, tendo sido editada a Emenda Constitucional nº 12, de 15 de agosto daquele ano, que incluiu o seguinte artigo no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

“Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1º. A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2º. À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição.

§ 3º. O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§ 4º. A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.”

Como se deduz do texto, o que era imposto passou a ser denominado contribuição – CPMF – sendo o produto de sua arrecadação vinculado ao Fundo Nacional de Saúde. Com essa mudança de espécie tributária (de imposto para contribuição), o início da arrecadação da CPMF passou a subordinar-se não mais à anterioridade anual (como ocorrera com o IPMF), mas sim à espera nonagesimal ou noventena (prevista no art. 195, § 6º da CR/88 para as contribuições sociais). O tributo, entretanto, continuava condicionado a um prazo de validade: dois anos a contar de sua instituição.

A Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, instituiu efetivamente a contribuição, tendo disposto da seguinte forma sobre seus fatos geradores:

“Art. 2º. O fato gerador da contribuição é:

I – o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II – o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III – a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV – o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V – a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.”

São contribuintes as pessoas mencionadas no art. 4º, a saber:

“I – os titulares das contas referidas nos incisos I e II do art. 2º, ainda que movimentadas por terceiros;

II – o beneficiário referido no inciso III do art. 2º;

III – as instituições referidas no inciso IV do art. 2º;

IV – os comitentes das operações referidas no inciso V do art. 2º;

V – aqueles que realizarem a movimentação ou a transmissão referida no inciso VI do art. 2º.”

A Lei nº 9.311/96, originariamente, previa em seu art. 20 a vigência da CPMF por apenas 13 meses, contados a partir do início de sua cobrança, iniciada em 23.01.1997 (noventa dias após a publicação da lei). Contudo, esse prazo foi posteriormente prorrogado até 23.01.1999 pela Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997, aproveitando-se, *in totum*, o prazo de dois anos concedido pela EC nº 12/96.

Posteriormente, a lei instituidora da CPMF sofreu sucessivas prorrogações por emendas constitucionais (nºs 21/99, 31/00, 37/02 e 42/03). Atualmente, o prazo final de vigência da contribuição é 31 de dezembro 2007, sendo a mesma cobrada à alíquota de 0,38% (art. 90 do ADCT, incluído pela EC nº 42/03). O produto da arrecadação da CPMF é distribuído da seguinte forma (art. 84, § 2º do ADCT, com a redação da EC nº 37/02):

- (a) a parcela da alíquota de 0,20% é destinada ao Fundo Nacional da Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;
- (b) a parte de 0,10% da alíquota destina-se ao custeio da previdência social;

(c) a parcela de 0,8% da alíquota é vinculada ao Fundo Federal de Combate e Erradicação da Pobreza, previsto nos arts. 80 e 81 do ADCT;

(d) 1/5 de todo o produto da arrecadação é destinado ao caixa único da União, por força do art. 76 do ADCT⁵ (com a redação da EC nº 42/03).

Esta a situação atual da malsinada CPMF, que de provisória já vem sendo prorrogada há quase 10 anos...

2. A Emenda Constitucional nº 03/93. Validade da outorga de nova competência tributária pelo Constituinte derivado.

Por competência tributária deve-se entender a capacidade que o ente político possui de instituir, por lei, os tributos que lhe são atribuídos pela Constituição. O art. 6º do CTN a define como “competência legislativa plena” para criação de tributos, salientando ainda que estes não poderão contrariar a CR/88, as Constituições Estaduais, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e o próprio Código Tributário⁶.

A competência tributária possui algumas notas características, a saber⁷:

(a) privatividade ou exclusividade: ao se atribuir competência a um ente federado, ao mesmo tempo em que o mesmo se torna habilitado para

⁵ Trata-se da denominada DRU – Desvinculação das Receitas da União:

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.”

⁶ BARROS CARVALHO assevera ainda que não é somente o legislador que possui competência tributária. Segundo o autor, são também detentores da mesma – no sentido mais amplo da palavra “competência” – o Executivo (ao editar decretos sobre normas tributárias), o Judiciário e outros partícipes da relação jurídico-tributária. Confira-se:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta (...). Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, *competência tributária* o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória (...).” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. Pág. 214. 16ª ed.).

⁷ SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Págs. 87-88.

- exercê-la, os demais ficam obrigados a respeitá-la e a não utilizá-la no exercício de seu poder impositivo;
- (b) indelegabilidade: a competência tributária é indelegável (por outro lado, a capacidade tributária ativa pode ser delegada)⁸;
 - (c) incaducabilidade: mesmo não sendo exercida, a competência tributária não deixa de existir com o tempo;
 - (d) inalterabilidade: a legislação infraconstitucional não pode restringir ou ampliar a competência atribuída pela Lei Maior⁹;
 - (e) facultatividade: o ente político não é obrigado a exercer sua competência tributária. A exceção, contudo, é o ICMS, posto que, para manter a harmonia fiscal na Federação, é vedado ao Estado-membro deixar de editar lei instituindo o tributo¹⁰ (em matéria de ICMS, todas as isenções e benefícios fiscais devem ser previamente aprovados pelo CONFAZ, nos termos art. 155, §2º, XII, g da CR/88).

O cuidado com a repartição da competência impositiva justifica-se especialmente no Brasil, posto que – diferentemente de outras Federações – aqui os Municípios possuem poder de tributar¹¹.

A repartição constitucional de competências na CR/88 (que seguiu o modelo adotado desde a EC nº 18/65) foi feita com base na teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal¹².

De acordo com a citada teoria, os tributos podem ser vinculados a uma atuação estatal (caso das taxas e contribuições) ou não-vinculados a uma atuação estatal (caso dos impostos)¹³.

⁸ MISABEL DERZI assevera que, “embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária ativa”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Pág. 81. 11ª ed.).

⁹ No que pertine à impossibilidade de se restringir a competência tributária por lei infraconstitucional, já se anotou que “as normas de atribuição de competência tributária são normas originárias, não derivadas e dotadas de eficácia imediata, observadas as limitações que a própria Constituição impõe”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Pág. 76. 11ª ed.).

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. Págs. 219-225. 16ª ed.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. Pág. 21.

¹² Sobre o tema, vide: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001. 6ª ed.

¹³ Note-se que tanto as contribuições para a seguridade social (à exceção das previdenciárias sinalagmáticas) como os empréstimos compulsórios ostentam a natureza de impostos afetados a finalidades específicas.

As taxas somente são devidas se houver um sobreesforço estatal relativamente à pessoa do contribuinte, consistente na prestação de um serviço público específico e divisível (v.g., taxa cobrada pela coleta domiciliar de lixo) ou no exercício regular do poder de polícia (caso da taxa de fiscalização de estabelecimento comercial pela vigilância sanitária). Já na contribuição de melhoria, a atuação do Estado em prol do contribuinte se dá mediante a realização de obra pública que valorize o imóvel do particular. Na contribuição previdenciária paga pelo empregado ou autônomo, a seu turno, tem-se um sinalagma: o beneficiário paga para se aposentar, ou para que sua família receba pensão ou pecúlio por morte.

Os impostos, a seu turno, são devidos pela mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer atuação do Estado em benefício do pagante. Desde que o contribuinte pratique o fato econômico descrito na norma, estará obrigado ao pagamento do tributo.

A CR/88 atribui de forma geral à União, Estados e Municípios o poder de instituir e cobrar taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, especifica os impostos de competência de cada um dos entes federados, segregando-os de modo a evitar a superposição contributiva¹⁴.

A previsão genérica para cobrança de taxas e contribuições de melhoria não traz qualquer problema relativamente ao exercício da competência tributária, visto que o ente somente pode cobrar a exação na medida de sua atuação em benefício do pagante. Já a discriminação rígida dos fatos geradores dos impostos é essencial para evitar conflitos de competência. Afinal, os impostos tornam-se devidos com a mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer sobreesforço do ente federado em relação à pessoa do contribuinte.

Nos termos da CR/88, cumpre à União instituir os impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e imposto sobre grandes fortunas), aos Estados o ITCD *causa mortis*, o ICMS e o IPVA (art. 155) e aos

¹⁴ Assim dispõe o artigo que inaugura o capítulo do Sistema Tributário Nacional na CR/88:
“Art. 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 a sua disposição;
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Municípios o IPTU, o ITBI e o ISSQN (art. 156). As únicas possibilidades de criação de impostos cujos fatos geradores não estejam previstos na Lei Maior são as constantes do art. 154, I e II da CR/88, que dispõe:

“Art. 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.”

Ou seja: a CR/88 reparte a competência tributária para instituição de impostos, em rol taxativo, entre União, Estados e Municípios. Entretanto, autoriza à União:

- (a) a instituição, mediante lei complementar, de imposto residual, desde que o mesmo seja não-cumulativo e não tenha fato gerador e/ou base de cálculo próprios dos demais impostos previstos na Constituição. Com isso, o Constituinte afasta qualquer possibilidade de invasão de competência alheia por parte do legislador federal quando da criação de eventuais impostos residuais;
- (b) a criação, por lei ordinária, de impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência. Estes impostos poderão superpor-se àqueles de competência da própria União, dos Estados ou dos Municípios. O prazo de vigência dos mesmos, contudo, está condicionado à manutenção das causas que ensejaram sua criação.

Assim é que, à exceção dos residuais e de guerra, o rol de impostos é *numerus clausus*, impedindo a criação de novas exações sobre *fat-tispecie* diversa daquela atribuída pelo Constituinte ao ente federado.

De todo modo, o fato é que a rígida discriminação constitucional das competências tributárias autoriza a conclusão de que, no âmbito da CR/88, *não há que se falar em conflitos de competência impositiva*.

Dessarte, a denominação “conflito de competência” que usualmente se dá a situações em que mais de um ente exige imposto sobre o mesmo fato gerador não significa que haja – no plano constitucional – qualquer conflito. Quer-se apenas dizer que, em um mesmo acontecimento fático, os entes federados vislumbram – sob óticas obviamente distintas – a prática de um fato gerador cuja competência impositiva lhes é outorgada pela Constituição.

Entretanto, se a Constituição outorga nova competência tributária para instituição de imposto a um determinado ente federado, não há que se falar em inconstitucionalidade da mesma por essa simples razão. O Constituinte derivado tem o poder de criar novos impostos, de titularidade da União, Estados ou Municípios, desde que não incorra, com essa autorização, na criação de um conflito de competência impositiva. Nessa toada, não há que se falar em invalidade da EC nº 03/93 pelo simples fato de ter delegado à União competência para instituição de novo tributo (IPMF).

3. A impossibilidade de criação de tributos que excepcionem os princípios constitucionais tributários.

A precitada ADI nº 939-7/DF é um verdadeiro paradigma para o direito tributário brasileiro. Nela, o Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente que são garantias fundamentais (logo, imutáveis por emenda constitucional, posto que insertos no rol de cláusulas pétreas previsto no art. 60, § 4º, IV da CR/88) os princípios enumerados na Constituição que limitam o poder de tributar (na hipótese, tratou-se do princípio da anterioridade anual e da imunidade intergovernamental recíproca).

As limitações constitucionais ao poder de tributar (imunidades e princípios que direcionam o agir do legislador tributário) são, portanto, de observância obrigatória também pelo Constituinte derivado.

Afinal, se a Constituição de 1988 assentou pilares sobre os quais se erigiu todo o Sistema Tributário, não é legítimo que a criação de um novo tributo – ainda que pela via da Emenda Constitucional – excepcione o mesmo de alguma dessas regras postas na Constituição. A lição de MISABEL DERZI¹⁵ sobre o tema é precisa. Leciona a jurista mineira:

“A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição.

Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar.”

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Pág. 14. 7ª ed.

Assim é que a não-surpresa (que se manifesta pela anterioridade anual e pela espera nonagesimal), a legalidade, a irretroatividade (da lei, da jurisprudência e das decisões administrativas definitivas), o não-confisco, a isonomia e as imunidades previstas na Lei Maior são garantias perenes, intangíveis por pretensas tentativas de modificação posterior da Constituição.

A se entender de modo diverso, estar-se-ia deixando ruir todo um sistema de garantias e proteção ao contribuinte conquistado a duras penas pelos cidadãos brasileiros quando da edição da Constituição de 1988. Retornaremos a este tópico no item 5.

4. IPMF e CPMF – tributos idênticos sob roupagens diversas. A questão das espécies tributárias.

Como já dito, o Constituinte de 1988 adotou a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria.

Predica dita teoria, vale repisar, que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não-vinculados são os impostos. O fato jurídico genérico das taxas e das contribuições necessariamente implica uma atuação do Estado direcionada ao pagante.

Com os impostos, as coisas se passam diferentemente, pois as suas hipóteses de incidência são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado. São fatos ou atuações ou situações *do contribuinte* que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, *v.g.*, ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISSQN), fazer circular mercadorias e prestar certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, daí o desvínculo do fato jurídico a uma manifestação do Estado (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81). A lição de Geraldo Ataliba¹⁶, neste ponto, é elucidativa:

“Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário; b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001. Págs. 130-132. 6ª ed.

(...)

Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela hipótese de incidência (aspecto material da hipótese de incidência) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado.

(...)

Tributos vinculados são as taxas e contribuições especiais e tributos não vinculados são os impostos (...).”

No que tange às contribuições, a Constituição da República de 1988 as previu (além da contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, prevista no art. 145, III) para três fins: (a) para acudir as necessidades financeiras do sistema oficial de seguridade social (contribuições previstas no art. 195 e no art. 149, *caput* e §1º); (b) para viabilizar a intervenção estatal em determinado segmento da economia; e (c) para garantir o financiamento dos órgãos corporativos, tais como sindicatos e órgãos de representação classista (Ordem dos Advogados, *v.g.*). As contribuições sociais, interventivas e corporativas encontram arrimo constitucional no *caput* do art. 149 da Lei Maior, *in verbis*:

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

Sendo tributos vinculados a uma atuação estatal, com a destinação de sua arrecadação previamente determinada pelo legislador, as contribuições exigem, para que não se tornem impostos vinculados a um fim (o que é vedado pelo art. 167, IV da Constituição de 1988), que haja uma contraprestação do Estado voltada àqueles que pagam o tributo.

O sobreforço estatal nas contribuições consiste na existência de uma correlação lógica entre os pagantes da mesma e os benefícios por ela trazidos. Ou seja: a intervenção estatal deve, necessariamente, beneficiar os contribuintes da exação de modo direto. Em inexistindo essa contraprestação estatal específica, não há que se falar em tributo vinculado a uma atuação do Estado. Em não sendo tributo vinculado, será imposto (única modalidade prevista no ordenamento jurídico pátrio de tributo não-vinculado a uma atuação estatal). Em sendo imposto, e havendo a vinculação legal das receitas obtidas com a contribuição, a exação será eivada de inconstitucionalidade, por violação ao art. 167, IV da Constituição da República, *in verbis*:

“Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;”

O raciocínio ora expendido nada mais é que a aplicação prática da clássica (e atual) teoria dos impostos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Reportamo-nos, mais uma vez, à lição de Ataliba¹⁷:

“Quando, pois, indagamos se a hipótese de incidência de um tributo (a) consiste ou (b) não numa atividade estatal, estamos desempenhando tarefa jurídica; estamos buscando situá-lo numa destas duas categorias: tributo (a) vinculado ou (b) não vinculado. E, na lei – e só nela – está a consistência da hipótese de incidência.

O cunho rigorosamente jurídico desse critério é salientado por Jarach:

‘Não se trata, pois, de uma investigação de tipo extra-jurídico mas, pelo contrário, da determinação da essência mesma dos fenômenos jurídicos em exame.’ (...).

Estes dados, que permitem o imediato, seguro e fácil reconhecimento das espécies do tributo, estão imediatamente à disposição do jurista: estão no texto legal, dispensando – e até mesmo repugnando – qualquer investigação ou preocupação pré ou metajurídica, que pretenda ir às suas causas, motivos ou fundamentos. Por outro lado, repele qualquer indagação quanto ao ulterior destino que venha o poder público a dar aos dinheiros obtidos.

O exame das particularidades do aspecto material da hipótese de incidência também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos).”

Isto posto, alguns pontos merecem realce:

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001. Págs. 132-133. 6ª ed.

- (a) em primeiro lugar, a teoria do tributo vinculado ou desvinculado a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, que está sediada como categoria epistemológica, foi a adotada pela Constituição da República de 1988 (como não poderia deixar de ser, face à universalidade da referida teoria). De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito, pagamos tributos porque expressamos ter capacidade contributiva, realizando atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica, tais como, v.g., ter renda, ser proprietário de imóveis urbanos ou rurais ou de veículos automotores, fazer circular bens ou serviços de conteúdo econômico, importar ou exportar mercadorias, dentre outros (nestes casos temos os impostos – tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte); ou então, pagamos tributos porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos e divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa pessoa, ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário ou porque intervém no segmento econômico em que atuamos, beneficiando-nos (nessas hipóteses temos as taxas e contribuições, que existem exatamente porque o Estado atua, de modo especial, em função dos pagantes da exação – tributos vinculados a atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte);
- (b) em segundo lugar, como a divisão do tributo em espécies somente pode se basear na tese acima referida (tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal), em determinado País o direito positivo poderá prever diversas espécies de tributos dentro de uma mesma categoria (taxas e contribuições para variados fins). Noutras palavras, a quantidade nominal de espécies tributárias é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal, pouco importando o *nomen juris*, a denominação dada ao tributo pelo legislador. Assim, se as contribuições são tributos vinculados a uma atuação estatal, necessariamente deverá existir uma contraprestação do Estado, dirigida à pessoa do contribuinte, que justifique a incidência da exação;
- (c) finalmente, a aferição da constitucionalidade das contribuições, à luz da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, será feita nos limites do direito positivo, a saber: se a lei de sua criação é explícita no sentido de destinar a arrecadação do tributo a ações ou fundos que beneficiem o contribuinte, a contribuição será constitucional pela existência da referibilidade; do contrário, padecerá de vício de constitucionalidade, pois, inexistindo atuação estatal em prol do contribuinte, será tributo não vinculado (leia-se imposto) e, dessarte, não poderá ter seus recursos destinados a finalidade específica, sob pena de violação ao art. 167, IV da Carta Política Federal.

No caso específico da CPMF, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União direcionada ao pagante (o contribuinte se torna devedor do governo pela simples prática de uma das operações financeiras descritas no art. 2º da Lei nº 9.311/96). O que há é tão-somente a destinação dos recursos obtidos para fins diversos (Fundo Nacional de Saúde, Fundo de Combate à Pobreza, financiamento da previdência social). Desse modo, tem-se que o contribuinte paga o tributo simplesmente porque praticou um dos fatos geradores da suposta contribuição (e não porque houve um reforço estatal a ele dirigido).

Em sendo assim, forçoso é concluir que a CPMF é tributo não vinculado a qualquer atuação estatal, ou seja, a EC nº 12/96 (e as que lhe sobrevieram) autorizou a criação de um novo imposto pela União Federal. Entretanto, tal como ocorre com as contribuições sociais previstas no art. 195 da CR/88, como a vinculação do produto da arrecadação da CPMF a fundos específicos foi feita pela própria Constituição (ainda que por emenda à mesma), não há como argüir-se a inconstitucionalidade da exação por esse motivo. Afinal, o disposto no art. 167, IV da Constituição Federal somente se aplica às leis que regulam as contribuições (mormente as de intervenção no domínio econômico), não se aplicando quando a destinação do produto da arrecadação de determinada “contribuição” seja prevista na própria CR/88.

Contudo, como já dito, a CPMF possui natureza de imposto finalístico (afetado a um fim), haja vista que a mera prática do fato gerador pelo contribuinte gera o dever de recolhê-la aos cofres públicos, sem que haja contraprestação estatal (sinalagma) dirigida ao pagante do tributo, cuja receita é previamente destinada a fins específicos pela CR/88.

5. As decisões nas ADIs nºs 1.497-8/DF e 1.501-0/SP: constitucionalidade da criação da CPMF pela EC nº 12/96.

Como já averbamos no item 1, *supra*, a EC nº 12/96 criou a CPMF, incluindo o art. 74 no ADCT. Ao fazê-lo, diferenciou-a do IPMF, dentre outros aspectos, quando dispensou a lei complementar para instituição da contribuição (além de permitir que a mesma fosse cumulativa e tivesse base de cálculo de outros impostos – afastando a aplicação do art. 154, I da CR/88) e quando mitigou a imunidade do ouro, quando utilizado como ativo financeiro, que somente atraía a incidência do IOF na operação de origem (nos termos do art. 153, § 5º da CR/88). Vale conferir novamente a EC nº 12/96, na parte ora analisada:

“Art. 74. (...).

§ 2º. À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição.”

Os dispositivos referidos no art. 74, § 2º do ADCT ostentam a seguinte redação:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II – setenta por cento para o Município de origem.”

“Art. 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;”

As ADIs nºs 1.497-8/DF e 1.501-0/SP foram propostas, dentre outros, ao fundamento de que o afastamento dos arts. 154, I e 153, § 5º pela EC nº 12/96 violaria cláusulas pétreas da CR/88 (direitos e garantias individuais dos contribuintes resguardados pelo art. 60, § 4º, IV da CR/88).

Entretanto, por maioria, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedentes ambas as ADIs (tendo sido vencidos, com razões diversas, os Ministros MARCO AURÉLIO e ILMAR GALVÃO).

A nosso sentir, a razão assistiu à maioria do STF neste caso. Isso porque, por emenda constitucional, é possível criar-se nova espécie tributária, desde que a mesma respeite a repartição de competência de impostos prevista originariamente na CR/88, não incidindo sobre fatos geradores cuja competência já foi outorgada pelo Constituinte originário a determinado ente da federação.

No caso da CPMF, que é verdadeiro imposto, apenas denominado de contribuição (e lembramos, neste ponto, a dicção do art. 4º do CTN, para o qual o *nomen juris* não se presta à qualificação do tributo), essa regra primordial para criação de novo imposto pelo Constituinte derivado foi respeitada. Se tanto, poderia haver algum conflito com o IOF, nas operações de crédito, câmbio e seguro (art. 153, V da CR/88), mas como esse imposto é de titularidade da própria União – inexistindo invasão de competência alheia, que continua preservada – entendemos pela constitucionalidade da CPMF, ainda que a mesma excepcione o art. 154, I da CR/88.

No que tange à imunidade do ouro quando utilizado como ativo financeiro, também afastada, a afirmação anteriormente feita por nós de que as limitações constitucionais ao poder de tributar (nelas compreendidas os princípios e imunidades) são cláusulas pétreas deve ser reanalisada, agora *cum modus in rebus*. Afinal, as imunidades que constituem cláusulas pétreas são aquelas que se fundam em algum princípio maior (tal como a intergovernamental recíproca, cujo fundamento precípua é o pacto federativo). Imunidade pura e simples, é dizer, mera regra de não-incidência, como no caso da utilização do ouro como ativo financeiro, não pode ser alçada à categoria de cláusula pétrea por faltar-lhe um substrato constitucional mais nobre, que esteja previsto dentre os princípios fundamentais da República (v.g., federalismo, igualdade) ou que possa, de algum modo, ser deduzido do art. 5º (direitos fundamentais do ser humano) ou dos arts. 150 a 152 da CR/88 (princípios do Sistema Tributário Nacional). Fazemos nossas, portanto, as palavras do Ministro CARLOS VELLOSO na ADI nº 1.497-8/DF. Disse o Eminentíssimo Ministro:

“Primeiro que tudo, deixemos claro que o constituinte derivado, instituído ou de 2º grau, pode tudo, só não pode desrespeitar as limitações postas à sua ação pela Constituição, criatura do Poder Constituinte originário.

(...)

No caso, sustenta-se que a EC 12/96 teria sido promulgada com ofensa ao art. 60, § 4º, IV, assim com ofensa a direitos e garantias individuais.

Isto teria ocorrido no caso?

(...)

Penso que não.

É preciso distinguir os direitos que, na realidade, quis a Constituição conferir essa máxima segurança.

Bom indicativo dos direitos que poderiam ser incluídos como cláusula pétrea encontra-se no Título I da Constituição, que cuida dos Princípios Fundamentais [os quais, como salientou posteriormente o Ministro, encontram desdobramentos ao longo de toda a Constituição].

(...)

Posta a questão nesses termos, é possível identificar, no rol de direitos e garantias inscritos no art. 150 da Constituição, que estabelece o Estatuto dos Contribuintes, os direitos e garantias que estão cobertos pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV da Constituição.

De pronto, também, parece-nos que as limitações inscritas na competência residual da União – art. 154, I – que nem estão postos entre os princípios constitucionais tributários, asseguradores de direito individual, inscritos na Seção II, do Capítulo I, Título VI, artigos 150, 151 e 152, não podem ser incluídas entre

os direitos fundamentais protegidos pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV.

Com efeito, a não-cumulatividade do imposto novo e que não tenha este fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição não constituem, propriamente, direitos individuais, mas técnica de tributação que, se observada, acaba resultando em benefício para os indivíduos, mas que não ostenta, essa técnica, nem por isso, as galas de direito fundamental.

(...)

O mesmo pode ser dito relativamente ao § 5º do art. 153 da Constituição Federal (...).

Ora, impedir que o poder constituinte derivado, mediante emenda constitucional, altere técnicas de tributação, sob o pretexto de que tais técnicas constituem direitos fundamentais do homem, é gessar o sistema tributário (...).”

A única ressalva que fazemos ao posicionamento do STF em ambas as ADIs é a qualificação pelo Supremo da CPMF como contribuição social, haja vista que sua natureza, como demonstrado anteriormente, é de imposto (afetado a uma finalidade específica).

6. O problema das contribuições: a não-repartição de receitas com Estados e Municípios. Desequilíbrio no pacto federativo.

O grave problema que ocorre com a criação de contribuições pela União Federal é o desequilíbrio federativo. A União tem sido pródiga em conceder isenções de impostos (IPI, v.g.), tendo, inclusive, recentemente corrigido a tabela progressiva do imposto de renda. Contudo, o detalhe é que as receitas de impostos são sempre repartidas com outros entes federados. Nos exemplos mencionados, a União destina 57% da arrecadação do IPI aos Estados, Municípios e a fundos de desenvolvimento regionais, e 47% do IR aos Estados e Municípios (além de entregar integralmente a estes últimos o IR retido na fonte relativo aos rendimentos pagos pelas autarquias e fundações mantidas pelos Estados e Municípios)¹⁸.

Com tal atitude, a União tem, cada vez mais, concentrado o poder arrecadatório, em um Estado federado que luta para se desvincular do poder central (federalismo centrífugo). Os prefeitos e governadores se tornam meros pedintes junto ao governo federal, que com a chave do cofre dita as regras a serem observadas pelos demais partícipes da federação (os quais, em tese, deveriam ser relacionar por coordenação, e não por subordinação).

¹⁸ Vide arts. 157 a 159 da CR/88.

A CPMF, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE-Royalties, CIDE-Combustíveis, *et cetera*), assim como as contribuições para financiamento da seguridade social incidentes sobre o lucro e a receita das empresas representam, hoje, a maior parte da arrecadação tributária do governo federal. Os impostos – que, nos países de primeiro mundo, são a principal fonte de receita tributária, pois neles se consegue atingir de forma mais eficaz a capacidade contributiva, além de ser possível a efetiva implementação de uma tributação seletiva – ficaram relegados a um segundo plano. A União isenta o IPI de diversos produtos e, ato contínuo, aumenta caudalosamente as alíquotas do PIS e da COFINS, ao argumento de que os mesmos se tornaram não-cumulativos. Os efeitos de tais medidas, como visto, são a concentração da arrecadação na União e a menor repartição de receitas de impostos federais com os Estados e Municípios.

Trata-se de prática nada salutar e que merece ser reprimida, possivelmente, quiçá, por uma decisão Plenária do STF, que se fundará na violação ao princípio federativo para declarar inconstitucionais as diversas contribuições que têm sido paulatinamente criadas pela União Federal desde o advento da Constituição de 1988, sem previsão de repartição de receitas com os demais entes federados.