
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – 20 ANOS DE CONSTRUÇÃO NORMATIVA

*Danilo Augusto Barboza de Aguiar**

1. Introdução

A União arrecadou, em 2007, mais de R\$ 364 bilhões em contribuições. Em 1994, esse valor era pouco maior que R\$ 31 bilhões, praticamente o mesmo montante que, naquele ano, fora auferido a título de impostos federais (R\$ 27 bilhões). No ano passado, para cada real recolhido a título de imposto, antes de descontadas as transferências legais e constitucionais, R\$ 1,83 referente a contribuições ingressaram nos cofres da Fazenda Pública da União¹. Desse total, a maior parte das contribuições integra a subespécie contribuição social, mencionada no *caput* do art. 149 da Constituição Federal (CF).

São muitas as razões para explicar o crescimento absoluto e relativo das contribuições sociais no orçamento fiscal e da seguridade social. A nova ordem jurídico-política, fundada em 1988, impôs, ao Estado Brasileiro, objetivos audaciosos e instituiu generosos direitos sociais. Carente de recursos financeiros para fazer frente a seus objetivos e garantir tantos benefícios, era de esperar que a União ampliasse, na mesma proporção, a parcela de suas receitas com as outrora denominadas contribuições parafiscais².

Aspectos de ordem econômico-institucional também atuaram para que os impostos cedessem espaço às contribuições no total dos tributos da União. Segundo as atuais regras constitucionais, o produto dos principais impostos de sua competência, em termos de arrecadação³, deve ser repartido com Estados e Municípios e com o Distrito Federal, em proporção que chega a 58% no caso do IPI⁴. Como a União institui e cobra tanto impostos

* **DANILO AUGUSTO BARBOZA DE AGUIAR** é Mestrando em Direito Constitucional no Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP/DF). É Consultor Legislativo do Senado Federal.

¹ Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional. Demonstração da Execução das Receitas de Contribuições. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Contribuicao.xls>. Acesso em: 8 de ago. 2008) e Demonstração da Execução das Receitas Tributárias (<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Tributaria.xls>. Acesso em: 8 de ago. 2008.

² Konkel Jr. (2005, p. 61-72) apresenta um bom resumo sobre o histórico da parafiscalidade no direito brasileiro.

³ Imposto sobre a renda (IR) e Imposto sobre produtos industrializados (IPI).

⁴ Art. 159 da CF.

federais como contribuições, houve evidente estímulo para que o aumento da arrecadação se desse por meio de elevação de alíquotas ou criação de novas contribuições. Essa estratégia, ademais, era justificada pelo esforço fiscal que a União vinha empreendendo no bojo do processo de estabilização econômica, até mesmo com a renegociação e assunção de dívidas dos demais entes federativos.

Por outro lado, é forçoso reconhecer que o crescimento da arrecadação das contribuições sociais, seja pela modificação das regras de incidência então existentes, seja pela criação de novas, somente foi possível porque as normas constitucionais que fixam a competência tributária e as que estabelecem limitações ao poder de tributar assim o permitiram. A edição de sucessivas leis, complementares e ordinárias, submetidas, em grande parte, a questionamentos perante o Poder Judiciário, foi, aos poucos, definindo o sentido e alcance das regras constitucionais referentes ao tema. Diante desse cenário, cabe perguntar: será que o sentido e o alcance dessas normas, especificamente as contidas nos arts. 146, 149 e 195 da CF, correspondem ao que foi previsto pelo Poder Constituinte de 1988?

É necessário, contudo, antes de tentar responder a essa questão, indagar sobre a viabilidade de que seja estabelecido o real sentido e alcance de uma norma jurídica, especialmente as de *status* constitucional. As escolas hermenêuticas tradicionais, entre as quais se destacam a Escola da Exegese, a Escola Histórica, a Jurisprudência dos Conceitos e a Jurisprudência dos Interesses, tinham em comum o objetivo de, cada uma com seus métodos e justificativas, atingir a essência da norma jurídica contida no texto interpretado.

A Escola da Exegese, apoiada em exacerbado legalismo, delegava, ao juiz-intérprete, a estrita missão de desvendar, na lei escrita, por métodos literais, a vontade do legislador (*intentio legislatoris*) (ANDRADE, 2006, p. 38). Ora, a complexidade do jogo político em uma democracia moderna, bem como o lento processo legislativo, ínsito ao procedimento de deliberação de órgãos colegiados e numerosos, já permite vislumbrar o quão difícil pode revelar-se a busca pela vontade do legislador⁵.

As demais escolas citadas, mesmo dotadas de métodos mais sofisticados, e embora ainda exerçam grande influência na doutrina e na jurisprudência, também associam a interpretação jurídica a uma “operação sintática (...) como meio de chegar-se metodologicamente ao sentido essencial dos termos e expressões jurídicas, possibilitando a aplicação correta do direito” (NEVES, 2006, p. 198).

⁵ No direito norte-americano, as chamadas *teorias originalistas*, que, com a finalidade de esclarecer o sentido de uma regra constitucional, buscam desvendar o contexto histórico vigente no momento de sua promulgação, ainda encontram forte eco na Suprema Corte dos Estados Unidos (cf. TRIBE; DORF, 2007, p. 131-5). Justifica-se, em parte, pela reverência que ainda subsiste em relação à bicentenária carta constitucional.

É patente a inviabilidade científica das teorias essencialistas, que, apesar de terem inspirado, em grande medida, nosso ordenamento jurídico, vêm perdendo espaço para novos modelos hermenêuticos não-representacionistas (ANDRADE, 2006, p. 59). Modernamente, tem-se acentuado o aspecto pragmático da hermenêutica jurídica, em que prepondera a figura dos participantes do processo interpretativo.

Assim, como expõe Neves (2006, p. 200-203), seja a partir da teoria jurídica estruturante proposta por Friedrich Muller, seja a de Häberle (sociedade aberta dos intérpretes da Constituição), o texto normativo deixa de se confundir com a norma, que passa a ser “construída” pelo intérprete-aplicador. A segurança jurídica não mais se lastreia na imutabilidade do texto normativo e se transfere para o processo de concretização da norma, que deve ser aberto à crítica da esfera pública pluralista.

Ainda segundo Neves (2006, p. 206), mesmo plurívoca e vaga, e condicionada por valores, interesses e expectativas, a linguagem jurídica não é arbitrária. O direito é uma construção social⁶. Mesmo que as normas sejam construídas em cada caso concreto, elas estão condicionadas pelas demais decisões e com elas devem manter alguma coerência. É nesse sentido que, na perspectiva da teoria sistêmica de Luhmann, pode-se afirmar que “deve haver uma congruência com outras soluções no interior do sistema (consistência)” (NEVES, 2006, p. 208).

Ainda assim, mesmo reconhecendo a função criadora do intérprete, a doutrina hermenêutica atual ainda reserva papel importante ao texto normativo. Muller considera que o texto da norma, se com esta não se confunde, é “importante em sua concretização, pois assume a função de fixar os limites (*Grenzfunktion*) a partir dos quais a norma será concretizada” (ADEODATO, 2002, p. 238-239). Podemos citar, ainda, a contribuição de Karl Larenz, que se refere ao “sentido possível da lei” (ANDRADE, 2006, p. 216).

Diante dessas considerações, a questão a que se busca responder no presente artigo deve ser recolocada nos seguintes termos: como as normas de instituição e majoração de contribuições sociais foram sendo construídas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e se o resultado dessa interpretação coincide com o “espírito” das ideias e argumentos havidos no âmbito da Assembleia Nacional Constituinte?

Para responder a essa pergunta, serão apresentados os princípios norteadores do trabalho da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas (STPDR) e da Comissão

⁶ “Essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediadas por adestramentos (formação universitária, formação de jurisprudência sobre determinados aspectos de cada conceito).” (ANDRADE, 2006, p. 265)

do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembleia Nacional Constituinte e, logo após, analisadas as principais decisões exaradas pelo STF em controle de constitucionalidade das leis que se seguiram. Verificar-se-á, então, se os fundamentos e os efeitos dessas decisões confirmam ou infirmam os propósitos expressos pelos Parlamentares Constituintes ao desenhar o Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988.

O enfrentamento dessa questão, em nosso sentir, mostra-se relevante e oportuno, não só pela já demonstrada importância das contribuições sociais no orçamento público federal, mas também, como será exposto ao longo do trabalho, pelo fato de que, em certa medida, parte das discussões em torno da atual Proposta de Reforma Tributária⁷ decorre da forma como as decisões judiciais sobre a criação e majoração de contribuições sociais foram “pavimentando” o caminho para que essas espécies tributárias ganhassem relevância em detrimento dos impostos federais, gerando, como mencionado acima, prejuízo a Estados e Municípios. Por fim, cumpre lembrar que a polêmica em torno da constitucionalidade da Contribuição Social para a Saúde (CSS) decorre, em parte, da complexidade das normas relativas ao tema, ainda em processo de construção de sentido por seus intérpretes autênticos (KELSEN, 1999, p. 394).

2. Fase de elaboração do texto normativo (Assembleia Nacional Constituinte)

Os valores, princípios e ideias que animaram os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte também influenciavam, por óbvio, os parlamentares que se concentraram no trabalho de reestruturação do Sistema Tributário Nacional. Os ideais de abertura democrática, descentralização político-administrativa e reforço dos direitos e garantias individuais encontraram forte eco nas regras positivadas no Capítulo I do Título VI da CF.

Nossa atenção, todavia, voltar-se-á para o conjunto de ideias que, explicitamente, foram objeto de discussão e confronto no âmbito das Comissões temáticas, a fim de identificar as influências e interferências que contribuíram para formar o texto constitucional aprovado em 1988, buscando, assim, ainda que sem a pretensão de completude, delinear o que Mannheim (1925, p. 185-187) denominava “constelação”.

2.1. Princípio Federativo

Segundo Feitosa (2003, p. 19) e Cunha (2003, p. 246-247), o ponto de partida para a elaboração do Sistema Tributário Nacional foi um estudo elaborado pelo então denominado

⁷ Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 233, de 2008.

Instituto de Planejamento Econômico e Social (IPEA)⁸, que compilou as diversas propostas e sugestões discutidas naquela fundação. Esse estudo foi levado à Subcomissão de Tributos por seu coordenador, Fernando Rezende.

Já na introdução, o “enfraquecimento da Federação” foi alvo de críticas do ora vigente modelo tributário. Desde 1968, observava-se progressiva concentração da renda tributária sob o poder da União. No quadriênio 1964-1968, mesmo após as transferências constitucionais e a repartição de receitas, a União detinha 39% do bolo tributário, enquanto os Estados, 46%. No período 1980-1985, a União saltou para pouco mais da metade, enquanto os Estados caíram para um terço da arrecadação nacional. Esse fenômeno implicou endividamento desses entes federativos e crescente dependência de fontes de recursos federais (REZENDE, 1987, p. 3). Não surpreende, portanto, que, em um momento de reforma do sistema tributário, esse tema tenha ocupado o primeiro plano das discussões.

Ao apresentar os princípios que nortearam a elaboração do estudo, volta-se a indicar, ao lado da “redução das iniquidades”, o da “autonomia federativa, traduzido em um maior equilíbrio entre a repartição das receitas fiscais, as fontes geradoras de recursos e as necessidades mínimas de gasto” (REZENDE, 1987, p. 5).

Esse objetivo seria alcançado pelo reforço das competências tributárias dos entes subnacionais e pela adoção de regras claras de partilha de tributos, a fim de garantir recursos mínimos para o atendimento dos serviços à população, e, ainda, pela utilização de transferências de receitas com a finalidade de compensação de desequilíbrios regionais. Esse processo, ressalta-se, deveria ser acompanhado da descentralização dos encargos e serviços públicos (REZENDE, 1987, p. 6-7).

Por sua vez, no anteprojeto apresentado pelo Deputado Fernando Bezerra, relator da matéria da STPDR, o problema do equilíbrio federativo volta novamente à baila. Em seu relatório, após a introdução, passa-se a tecer críticas ao sistema tributário vigente, ressaltando-se, já de início, a “excessiva centralização do sistema tributário, implantado em 1965, em mãos da União” (FEITOSA, 2003, p. 28). Esse fato é apontado como uma das causas para a dificuldade financeira por que passam Estados e Municípios, enfraquecendo o sistema federativo e levando a União a absorver encargos que seriam mais bem desempenhados pelos entes subnacionais (FEITOSA, 2003, p. 28).

⁸ Atual Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). A antiga denominação foi dada pelo Decreto nº 64.016, de 22 de janeiro de 1969, e vigeu até a promulgação da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, que estabeleceu o nome pelo qual é conhecido hoje.

Na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, que reuniu os anteprojetos das diversas subcomissões temáticas, esse ponto também ganhou destaque. No parecer do Deputado José Serra, entre os critérios fundamentais que orientaram o trabalho de delineamento do sistema tributário é apresentado, como o primeiro deles, o de “descentralizar e fortalecer a autonomia dos Estados e Municípios” (FEITOSA, 2003, p. 39). Houve, portanto, nítido esforço político para buscar formas de fortalecer a capacidade tributária de Estados e Municípios e para garantir a participação destes nas receitas da União, mediante partilha e transferências de receitas (FEITOSA, 2003, p. 39).

No texto definitivo, aprovado pela Assembleia Nacional Constituinte, várias são as regras que refletiram a preocupação dos Constituintes em manter o equilíbrio entre União, Estados e Municípios. Citam-se, como exemplos, a imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*); vedação a isenção heterônoma (art. 151, III); a repartição de receitas tributárias (arts. 157 a 162), entre várias outras.

A descentralização administrativa e política que marca o sistema federativo, adotado pelo Brasil desde 1889, e que encontrou significativo reforço na Constituição de 1988, especialmente na parte de competência tributária e repartição de receitas, não ficou isento de críticas. Rodden demonstra que o federalismo fiscal desenhado pelo Poder Constituinte foi um dos responsáveis pela severa crise fiscal por que passaram os Estados na década de 1990, e que chegou a comprometer a própria estabilidade macroeconômica (2006, p. 188-225).

Foge, contudo, ao escopo do presente trabalho, questionar o acerto dos Constituintes de 1988, mas identificar, no processo de deliberação, nítida preocupação em celebrar um novo pacto federativo, em que os entes subnacionais tivessem papel mais relevante na condução das políticas e serviços públicos.

2.2. Simplificação

O propósito de simplificar o sistema tributário também marca fortemente os estudos e pareceres que redundaram na aprovação do texto constitucional que instituiu o Sistema Tributário Nacional⁹.

No já referido estudo elaborado pelo IPEA e apresentado por seu coordenador Fernando Rezende, são expostas várias medidas que implicariam severa redução no número de impostos vigentes na época. A principal proposta, consistente na transformação do imposto sobre

⁹ Se a simplificação do sistema tributário não deixa de ser valioso objetivo a ser perseguido, devem ser relativizadas as promessas de que um sistema simples, por si só, geraria significativa economia para a Administração Tributária e para os contribuintes, resultando em maior eficiência. São úteis, para esse propósito, as ressalvas feitas por Posner (2007, p. 513).

circulação de mercadorias (ICM) em um imposto sobre valor agregado (IVA) não-cumulativo (REZENDE, 1987, p. 15), se não foi contemplada na íntegra, abriu caminho para que o novo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) incorporasse, em sua base de incidência, os minerais, os combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica, os serviços de telecomunicações e parte dos serviços de transporte, os quais, até então, eram tributados, cada qual, por imposto específico.

A simplificação, contudo, não se limitaria ao campo dos impostos, mas também ao das contribuições sociais, às quais o estudo dedica capítulo específico. Dividem-se as então existentes em três grupos: fundos patrimoniais; contribuições previdenciárias; e contribuições vinculadas a gastos sociais.

Quanto aos fundos patrimoniais, no qual eram incluídos o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), o IPEA defendia a fusão em fundo coletivo único para financiar o programa de seguro-desemprego (REZENDE, 1987, p. 22). Quanto aos recursos para a Previdência Social, o IPEA pugnava pela ampliação das fontes de financiamento, com a finalidade de desonerar a folha de pagamentos mediante a tributação do lucro bruto das empresas (REZENDE, 1987, p. 24).

No último grupo, de que faziam parte a contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e o salário-educação (ambos cumulativos), o IPEA sugeriu que deveriam ser extintos e incorporados ao IVA, destinando, em caráter temporário, o produto de sua arrecadação a um fundo de descentralização. Vê-se, pois, que havia nítida resistência do IPEA à criação de contribuições sociais cuja finalidade fosse, apenas, a de vincular recursos a determinado gasto social, especialmente no âmbito da União.

Parte dessas sugestões foi acatada. No relatório do Deputado Fernando Bezerra, previu-se, por exemplo, a extinção do Finsocial (FEITOSA, 2003, p. 35). No relatório do Deputado José Serra, no âmbito da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, foi mantido o Finsocial, mas afetado ao já referido fundo de descentralização (FEITOSA, 2003, p. 40).

No texto definitivo, além da mencionada transformação do ICM em ICMS, no âmbito das contribuições, manteve-se a separação entre FGTS e PIS, sendo que os recursos da contribuição para este último passaram, efetivamente, a financiar o programa do seguro-desemprego (art. 239). Quanto à Previdência Social, esta passou a ter, junto com as demais ações que integram a Seguridade Social, múltiplas fontes de financiamento, com previsão de tributos incidentes sobre folha de salários, lucro, faturamento, entre outros (art. 195).

Ademais, o Finsocial restou definitivamente extinto, mas o salário-educação foi expressamente recepcionado pelo art. 212, § 5º.

O sistema aprovado, portanto, se não encampou todas as propostas apresentadas pelo IPEA, representou importante simplificação do sistema de impostos, além de ter resultado em significativo redesenho do sistema de contribuições sociais, caminhando-se para maior racionalidade e sistematicidade.

2.3. Submissão das contribuições às limitações do poder de tributar

Mais um aspecto que ganha relevo nas discussões em torno da configuração do Sistema Tributário Nacional e que merece destaque é o esforço em conferir direitos e garantias ao contribuinte visando a protegê-lo da atuação abusiva do Estado em sua atividade tributária.

No que interessa ao presente trabalho, a principal inovação foi trazer as contribuições, de maneira integral, para o âmbito tributário, superando, *ex lege*, toda a discussão em torno da natureza das então chamadas contribuições parafiscais.

No art. 12 do anteprojeto que integra o estudo do IPEA, são equiparados os impostos, as taxas e as contribuições de qualquer natureza, além dos empréstimos compulsórios. Todos estariam submetidos ao princípio da estrita legalidade. Além disso, somente poderiam ser cobrados no exercício financeiro seguinte, desde que a respectiva lei fosse publicada até noventa dias antes (REZENDE, 1987, p. 45).

No relatório apresentado pelo Deputado Fernando Bezerra perante a STPDR, também é questionada a imprecisa configuração legal das contribuições, que se confundiria com alguns impostos (FEITOSA, 2003, p. 29). Para solucionar essa questão, retoma a classificação tripartite dos tributos, dividindo-os em impostos, taxas e contribuições de melhoria (FEITOSA, 2003, p. 31). Segundo essa classificação, cada contribuição social, verificado se o seu fato gerador é vinculado ou não a uma atividade estatal, seria classificada, respectivamente, como taxa ou imposto, sendo irrelevante, para fins jurídico-tributários, a destinação do produto de sua arrecadação¹⁰.

A adoção, ao menos do ponto de vista teórico, da classificação tripartite, a propósito, reforça a intenção de aproximar as contribuições sociais das restrições e limitações impostas à criação e majoração de impostos e taxas¹¹.

¹⁰ A classificação tripartite das espécies tributárias, que influenciou o próprio Código Tributário Nacional e a Constituição de 1946, tem como adeptos Geraldo Ataliba, Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro e Sacha Calmon Navarro Coelho (FERREIRA NETO, 2006, p. 72).

¹¹ Apesar de o art. 145 da CF, analisado isoladamente, haver consagrado a classificação tripartite, boa parte da doutrina a repele, entre os quais Ferreira Neto (2006), sob o argumento de que não se coadunaria com as demais regras e princípios constantes da Constituição de 1988.

No anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, o Deputado José Serra repisa a necessidade de que as cotizações da Seguridade Social e das contribuições de intervenção no domínio econômico se submetam aos princípios da legalidade e da anterioridade (FEITOSA, 2003, p. 40).

O caráter tributário das contribuições revela-se de maneira evidente no texto constitucional promulgado em outubro de 1988. No art. 149, que integra o capítulo tributário, há menção expressa à instituição de contribuições, enquanto o art. 195, que trata especificamente das contribuições para o financiamento da Seguridade Social, além de prever a submissão aos princípios da legalidade e da anterioridade, faz ao menos duas remissões a regras previstas no já citado Título VI (art. 195, §§ 4º e 6º). Mais uma vez, passaremos ao largo das críticas existentes em relação aos critérios adotados pelo Constituinte de 1988 no tratamento das contribuições, já que, nesse ponto, o propósito é, repita-se, apenas identificar as ideias que influenciaram seu trabalho.

3. Fase de construção normativa pelo Supremo Tribunal Federal

Concluída a análise da fase legislativo-constituente, em que se deu a elaboração do texto normativo, passemos a examinar as decisões judiciais exaradas pelo Supremo Tribunal Federal que contribuíram para construir o sentido atualmente válido das normas relativas às contribuições sociais, especificamente quanto aos requisitos para sua criação e majoração.

Com esse objetivo, devemos iniciar pelo exame do acórdão em que o STF estabeleceu expressamente a classificação das espécies tributárias que seria depreendida do texto constitucional tal como fora aprovado em 1988. Fazemos referência ao Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-8/CE¹², cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso.

Em seu voto, o Ministro deixa patente que as contribuições, entre as quais inclui a contribuição social, constituem, sim, tributos. Esse entendimento, portanto, confirma o que era defendido já no estudo do IPEA e nos relatórios da subcomissão e da comissão acima referidas. Com efeito, ao fazer expressa menção às contribuições no art. 149, pouca margem de interpretação restara para entendimento diverso.

Por outro lado, no mesmo voto, ao discorrer sobre as espécies tributárias, identificou na Constituição uma classificação quadripartite, em que as contribuições constituiriam espécie tributária própria e distinta dos impostos, das taxas e dos empréstimos compulsórios¹³. Fugiu,

¹² Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=138284&classe=RE>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

¹³ “As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas (...)” (voto do relator, p. 5-6).

portanto, à posição adotada pelo Deputado Fernando Bezerra em seu relatório, que argumentava, como referido no item 1.3, em favor de uma classificação tripartite, na qual somente a contribuição de melhoria constituiria espécie autônoma, tal como restou consignado no art. 145 da CF.

Nesse caso, a menção expressa às contribuições no art. 149, assim como o tratamento específico previsto no art. 195 em relação aos princípios da legalidade e da anterioridade, se deixou patente o caráter tributário das contribuições, deu, por outro lado, azo à interpretação de que a Constituição Federal criara uma nova espécie tributária, com regime jurídico próprio.

Juridicamente, a consequência dessa decisão foi a de excluir as contribuições do rol de limitações ao poder de tributar que somente alcançam os impostos. Assim, a garantia de imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*), aplicável somente aos impostos, não impediria a União de cobrar a Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF) de Estados e Municípios, nem de cobrar a Contribuição para o financiamento de seguridade social (Cofins) sobre a receita da venda de livros, jornais e periódicos, imune apenas da incidência de impostos, por força do art. 150, VI, *d*. Adotada a classificação tripartite já referida, ambas as contribuições se amoldariam à espécie tributária do imposto, uma vez que seus fatos geradores constituem atividade não-vinculada a uma atuação estatal. Por consequência, seriam atingidas pelas referidas imunidades.

Ademais, do ponto de vista político-financeiro, especificamente quanto à garantia da imunidade recíproca, retirar as contribuições do alcance da imunidade recíproca gerou claro prejuízo a Estados e Municípios, afetando o equilíbrio federativo, cuja defesa e valorização foi objetivo preponderante durante todo o processo constituinte.

Outro aspecto abordado no RE nº 138.284-8/CE, e que, posteriormente, foi mais bem desenvolvido no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.556-2/DF¹⁴, diz respeito à figura da contribuição social geral. O art. 149 da CF, ao se referir à competência tributária da União relativamente a contribuições, permitiria a instituição, não somente das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social (art. 195), das contribuições sobre intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas de outras contribuições sociais que tivessem a finalidade de financiar quaisquer dos direitos sociais previstos na Carta Magna¹⁵.

¹⁴ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=2556&classe=ADI-MC>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

¹⁵ Posição diametralmente oposta é a defendida por Spagnol (2002, p. 88-89), que entende serem contribuições sociais *stricto sensu* somente as destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 195 da CF. O art. 149 não ampararia, portanto, a instituição de novas contribuições sociais.

Na citada ADI, examinava-se a constitucionalidade das contribuições instituídas pela Lei Complementar (LCP) nº 110, de 29 de junho de 2001. O relator, Ministro Moreira Alves, classificou aquelas exações como contribuições sociais gerais, fundamentadas na competência outorgada pelo art. 149 e que tinham finalidade eminentemente social (atender ao direito referido no inciso III do art. 7º da Constituição)¹⁶.

Esse julgamento referendou, portanto, a possibilidade de a União instituir contribuições destinadas a financiar quaisquer dos direitos sociais previstos nos arts. 6º e 7º, bastando a edição de lei ordinária e a submissão à anterioridade (regime jurídico do art. 149). Na verdade, a saúde e a previdência, apesar de serem direitos sociais expressamente referidos no *caput* do art. 6º, possuem regime jurídico próprio e, curiosamente, mais rigoroso quanto às regras de criação e majoração, na forma do disposto no art. 195 da CF. Essa contradição é resultado da interpretação de que a CF admite a coexistência de contribuições sociais gerais com as contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social.

Outra consequência daquela decisão do STF é a de que, ao outorgar à União competência para instituir contribuições sociais para os fins previstos nos arts. 6º e 7º da Constituição, esse ente é colocado em posição preponderante no atendimento das necessidades públicas, o que contradiz a intenção explicitada já no estudo do IPEA e nos relatórios dos Deputados Fernando Bezerra e José Serra, que era a de reformulação do pacto federativo mediante a descentralização dos encargos e serviços públicos e pelo fortalecimento da autonomia de Estados e Municípios (ver item 2.1). Ademais, em nada contribui para a simplificação do sistema tributário, tão exaltada durante o processo de discussão parlamentar, que pressupõe número fixo e limitado de tributos, com fato gerador e base de cálculo definidos constitucionalmente. A posição do STF no julgamento da ADI 2.556/DF, portanto, mais uma vez conflita com o intuito dos principais atores do processo constituinte.

A fim de compreender, em sua integralidade, as normas relativas à instituição e majoração de contribuições sociais, também é importante observar a maneira como o STF analisou as denominadas, por Spagnol (2002, p. 86), contribuições sociais *lato sensu*. Trata-se de contribuições sociais que já existiam em 1988 e foram expressamente mantidas, em caráter provisório ou definitivo, pela CF.

São três: o Finsocial, mantido somente em caráter provisório, (art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), o salário-educação (art. 212, § 5º) e a contribuição

¹⁶ “E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela LCP nº 110/2001 na subespécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do art. 149 da Constituição, e não à do art. 195 da Carta Magna.” (p. 14 do voto do relator).

para o PIS/Pasep (art. 239), essas últimas em caráter permanente. A tese que se apresentou perante o STF foi a seguinte: se essas contribuições haviam sido “constitucionalizadas”, a lei poderia, validamente, alterá-la, ou, assim o fazendo, estaria, na verdade, criando nova contribuição (exercício de competência tributária residual)?

A resposta do STF veio na Medida Cautelar na ADI nº 1.417/DF¹⁷, em que ficou afastada a ideia de “congelamento” da legislação referente à contribuição para o PIS/Pasep e autorizada sua alteração até por medida provisória (*status* de lei ordinária)¹⁸. Entendeu-se que a CF estabeleceu expressamente a competência para a União continuar a dispor sobre a referida contribuição que, mesmo incidindo também sobre o faturamento, não se confunde com a competência prevista no art. 195, I, *b*, que, atualmente, fundamenta a cobrança da Cofins.

A autorização judicial para alterar, por lei ordinária, a legislação das contribuições sociais *lato sensu* contribuiu para que a arrecadação da contribuição para o PIS/PASEP evoluísse, de 1994 a 2007, de R\$ 3,6 bilhões para R\$ 26 bilhões, e que a do salário-educação subisse, no mesmo período, de R\$ 232 milhões para mais de R\$ 7 bilhões. Observa-se, portanto, mais uma “janela” para concentrar recursos tributários na União. Além disso, viabilizou a convivência de duas contribuições sociais incidentes sobre o mesmo fato gerador e base de cálculo (contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins), o que desfavorece a simplificação tributária.

Por fim, vale examinar a maneira pela qual as normas relativas ao exercício da competência residual da União para instituir novas fontes de financiamento da seguridade social foram construídas a partir do texto constitucional. Em outras palavras, qual o sentido e alcance atualmente vigente para o § 4º do art. 195, em sua combinação com o inciso I do art. 154?

O § 4º do art. 195 permite a instituição de outras fontes de financiamento da seguridade social, mas a condiciona ao atendimento das regras do inciso I do art. 154. Este, por sua vez, prevê condições relativas à competência tributária residual da União em matéria de impostos, estabelecendo que, para exercê-la validamente, deverá criar novos impostos por meio de lei complementar, e “desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (art. 154, I, *in fine*). Como uma regra destinada a regular a competência residual da União em matéria de impostos vem sendo

¹⁷ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=1417&classe=ADI>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

¹⁸ Esse entendimento consolidou-se. No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 658.243-9/SP, julgado em 22 de abril de 2008 e relatado pelo Min. Joaquim Barbosa, afirma-se, *in verbis*, “O Pleno do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI 1.417 (rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 23/03/2001), entendeu que o art. 239 da Constituição não implicou o engessamento da contribuição ao PIS.”

aplicada às contribuições sociais que, segundo o próprio STF, constituem espécie tributária autônoma?

O STF teve oportunidade de se manifestar sobre o tema no RE nº 166.772-9/RS¹⁹, em que se discutiu a constitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989. Alegava-se que o dispositivo criara nova fonte de custeio da seguridade social, mas não atendia às condições previstas no art. 154, I, da CF. O STF concluiu que, efetivamente, a contribuição sobre as remunerações pagas ou creditadas a avulsos, autônomos e administradores não encontrava fundamento no art. 195, I, *a*. Tratava-se, portanto, de nova contribuição social. E como não havia sido instituída por lei complementar, faltava-lhe, ao menos, um dos requisitos exigidos pelo art. 154, I²⁰. Como esse fundamento era suficiente para que a inconstitucionalidade da lei fosse declarada, as demais condições para o exercício da competência residual da União em matéria de contribuições sociais não foram objeto de exame.

O RE nº 228.321-0/RS²¹, por sua vez, permitiu-nos conhecer o entendimento do STF sobre a forma pela qual a parte final do art. 154, I, deveria ser aplicada às contribuições sociais. Naquele julgamento, analisava-se a LCP nº 84, de 18 de janeiro de 1996, que instituiu novas contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. Na verdade, essa lei complementar veio em reação à declaração de inconstitucionalidade do já referido inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 1989, que, aprovado sob a forma de lei ordinária, não ingressou validamente no sistema jurídico. Superado o obstáculo formal, restava ao STF responder se a instituição de contribuição sobre a remuneração de empresários individuais, trabalhadores autônomos e avulsos, sobre a qual já incide o imposto de renda das pessoas físicas, desatendia, ou não, à vedação de utilização de fato gerador e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Entendeu aquele tribunal que a regra que, originalmente, limitava a competência residual da União em matéria de impostos deveria ser adaptada para valer para as contribuições²². A adaptação se daria da seguinte forma: se, no caso dos impostos, a competência residual da União não poderia alcançar outros impostos discriminados na

¹⁹ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=166772&classe=RE>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

²⁰ “Afastado o enquadramento no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º do art. 195 da Constituição Federal ao inciso I do art. 154 nela insculpido impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar.” (ementa do acórdão)

²¹ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=228321&classe=RE>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

²² Nesse ponto, restou vencido o Ministro Moreira Alves que considerava que a remissão que o art. 195, § 4º faz ao art. 154, I, tem o intuito único de exigir a lei complementar para sua instituição. Os demais requisitos ali contidos se referem apenas a novos impostos.

Constituição, ao criar novas contribuições para o financiamento da seguridade social, seria vedado valer-se de fatos geradores e bases de cálculo próprios de **outras contribuições previstas na Constituição**. Assim, apesar de a remuneração paga a pessoas físicas sem vínculo empregatício compor o fato gerador do imposto de renda, não haveria dupla tributação, uma vez que se tratava da única contribuição social com esse fato gerador. Por essa razão, a contribuição foi julgada constitucional.

O Ministro Sepúlveda Pertence foi voto vencido nesse julgamento, ao advogar a tese, a nosso ver acertada, de que as novas contribuições sociais não deveriam ter fato gerador e base de cálculo de outros **impostos**. Argumentava que, se a contribuição apresenta fato gerador e base de cálculo de outra contribuição social, não é, juridicamente, contribuição nova, mas contribuição já existente, que não se fundamenta na competência residual, mas na competência ordinária. Essa argumentação fica ainda mais fortalecida se atentarmos para a razão da limitação prevista no art. 154, I, que é a de evitar que a União invada competência tributária de Estados e Municípios. Como as contribuições sociais são de competência exclusiva da União²³, não há como essa invasão ocorrer no âmbito das contribuições, sendo inócua a regra tal como compreendida pelo STF. Por outro lado, abriu-se a possibilidade de a União instituir contribuição social sobre fatos geradores ou base de cálculo que se referem a impostos cuja competência é, atualmente, outorgada a Estados e Municípios.

Observa-se, mais uma vez, que a interpretação das regras constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal favoreceu o poder tributário da União, em prejuízo do equilíbrio federativo e da simplificação do sistema tributário, valores tomados como relevantes durante o processo constituinte.

Enfim, para conhecermos, na medida do possível, o entendimento do STF sobre o terceiro requisito previsto no art. 154, I, o de que novas contribuições devem ser não-cumulativas, será necessário examinar, conjuntamente, o resultado do julgamento do já citado RE nº 228.321-0/RS e do RE nº 258.470-3/RS²⁴. Ambos tinham como objeto a contribuição social criada pela LCP nº 84, de 1996. Ocorre que o RE nº 258.470-3/RS esclarece melhor o primeiro julgamento, exatamente quanto ao sentido e alcance da expressão não-cumulatividade.

No julgamento do RE nº 228.321-0/RS, restou consignado que o art. 154, I, da CF, aplica-se integralmente à competência residual da União em matéria de contribuições. Assim,

²³ Salvo as referidas no § 1º do art. 149 e no art. 149-A.

²⁴ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/porta1/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=258470&classe=RE>>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

é necessário atender aos três requisitos ali previstos (com as ressalvas já feitas) para instituir nova fonte de custeio da seguridade social.

No entanto, nesse mesmo julgamento pouco se discutiu sobre o requisito da não-cumulatividade. Ficou apenas implícito, com o resultado do julgamento pela constitucionalidade, que a LCP nº 84, de 1996, não se chocava com essa regra. O RE nº 258.470-3/RS, como já se mencionou, é que nos permite ter uma ideia de como o STF compreende a expressão não-cumulatividade ali constante.

Em seu voto, esclarece o relator que a questão da não-cumulatividade não se aplica às contribuições sociais instituídas pela LCP nº 84, de 1996, cujo ciclo de incidência seria monofásico. Assim, não há falar em cumulatividade de uma contribuição social que incide uma única vez sobre a remuneração de segurados empresários, autônomos e avulsos, sem que haja, portanto, etapas posteriores que possam gerar cumulação de tributos.

Em suma, ao vedar a cumulatividade, está a Constituição exigindo, apenas, que os tributos que recaiam sobre a circulação ou consumo (e que, portanto, possam incidir em múltiplas fases) adotem um sistema de creditamento que mantenha a neutralidade fiscal e evite o chamado “efeito cascata”, em que o valor do tributo se eleva em função do aumento do número de etapas do processo de produção, distribuição e consumo²⁵. O requisito da não-cumulatividade, portanto, somente pode ser verificado quando a nova contribuição adotar regra de incidência semelhante, por exemplo, à do IPI ou do ICMS. Nesses casos, seria necessário que a lei que regesse a contribuição houvesse previsto a forma por meio da qual o tributo pago nas etapas anteriores pudesse ser abatido do valor devido. Essa interpretação, a propósito, parece harmonizar-se com as ponderações feitas no estudo do IPEA acima analisado, que trazia várias propostas para reduzir a cumulatividade do sistema tributário então vigente.

Todas essas observações sobre a competência residual em matéria de contribuição social nos ajudam a entender melhor a discussão jurídica em torno da restauração da CPMF, extinta em 31 de dezembro de 2007, sob a forma de uma Contribuição Social para a Saúde (CSS).

Em primeiro lugar, aprovado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 306, de 2008, que prevê a instituição da CSS, cumprir-se-ia, *ipso facto*, o requisito formal previsto no art. 154, I. Ainda com base nos precedentes do STF, seria plausível defender, também, a constitucionalidade da CSS, ainda que seu fato gerador e base de cálculo se assemelhem, em alguns aspectos, ao Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos

²⁵ Spagnol (2002) desenvolve com mais detalhes a tese esboçada no voto condutor do acórdão, que dá um alcance restrito à não-cumulatividade referida no art. 154, I.

e valores mobiliários (IOF), pois, como visto, o *bis in idem* deve se dar entre a CSS e outra contribuição, o que não ocorreria.

Finalmente, quanto à última condição, a da não-cumulatividade, a questão permanece um pouco obscura. Foi visto que o STF, no RE nº 258.470-3/RS, deixou expresso que esse termo se refere à técnica de tributação cujo fim é manter a neutralidade fiscal dos tributos que incidem sobre a circulação de riquezas. Resta saber se a CSS, cujo fato gerador é, em síntese, o lançamento a débito em contas bancárias, incide, ou não, sobre a circulação de riquezas. Ao examinar a constitucionalidade do Imposto sobre circulação de mercadorias (IPMF), durante o julgamento da ADI nº 939-7/DF²⁶, o Ministro Marco Aurélio é explícito em afirmar que aquele imposto, que serviu de inspiração para a CPMF, era, sim, cumulativo, podendo incidir, mais de uma vez, sobre o mesmo numerário²⁷. O relator, Ministro Sydney Sanches²⁸, por sua vez, ao tratar do IOF, aponta a cumulatividade desse imposto, que incidiria sobre a circulação de riquezas. No entanto, em seu entendimento, o IPMF não teria o mesmo fato gerador do IOF, com este, portanto, não se confundindo.

Essas argumentações, contudo, tiveram natureza meramente incidental e não foram discutidos pelos demais Ministros, uma vez que o IPMF, instituído por emenda constitucional, não se submetia aos limites fixados pelo art. 154, I. Essa questão, portanto, fugia aos lindes da demanda.

No âmbito do STF, portanto, ainda não há precedente acerca da possibilidade de uma contribuição como a CSS poder ser validamente instituída em nosso sistema tributário, no exercício da competência residual da União estabelecida pelo art. 195, § 4º. Trata-se de questão polêmica, tendo em vista a natureza peculiar da CSS (proposta em termos análogos aos da CPMF), que incide sobre um lançamento a débito em conta bancária, o que, em princípio, é uma movimentação de riqueza, mas sem que seja necessário haver um negócio jurídico que dê causa àquela movimentação. Nos demais tributos incidentes sobre circulação de riquezas, há sempre a necessidade de uma operação, de um negócio jurídico que justifique a movimentação, permitindo que sejam identificadas as etapas da circulação daquela riqueza e, por consequência, seja possível criar um mecanismo de creditamento a fim de evitar a cumulatividade.

²⁶ Fonte: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=939&classe=ADI>>. Acesso em 8: de ago. de 2008.

²⁷ “[...] [P]elas peculiaridades, pela forma de cobrança, pela amplitude da incidência do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, (...) conflitaria com o princípio da não-cumulatividade” (p. 5 do voto do Ministro Marco Aurélio).

²⁸ “A materialidade da hipótese de incidência do (...) IOF sobre operações de empréstimo é alguém receber dinheiro emprestado; a do IOF sobre aplicações financeiras é alguém ceder, liquidar ou resgatar título ou aplicação financeira; e, finalmente, a materialidade da hipótese de incidência do IPMF é alguém movimentar recursos através de contas bancárias (débitos).” (p. 59 do voto do relator).

Enfim, de tudo o que foi exposto em relação à competência residual da União em matéria de contribuições, o que se conclui é que o STF impõe condições severas para a criação de novas contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, enquanto, como já foi demonstrado, admite a criação de contribuições sociais gerais (inclusive cumulativas), voltadas a quaisquer dos fins sociais referidos nos arts. 6º e 7º da CF (salvo, obviamente, saúde, assistência social e previdência), bastando, apenas, sua submissão aos princípios da legalidade e da anterioridade. Essa contradição, certamente, não era esperada quando da elaboração do texto normativo da Constituição Federal e torna o sistema ainda mais complexo, afastando-se de um dos principais objetivos de seus elaboradores.

4. Considerações finais

Constatamos, ao longo do primeiro capítulo, que os principais documentos produzidos ao longo do processo constituinte referente à parte financeiro-tributário da Constituição Federal revelavam intenções bastante firmes dos Constituintes em relação a pelo menos três pontos: reformulação do pacto federativo em favor de maior autonomia dos entes subnacionais, simplificação do sistema tributário e submissão das contribuições sociais às limitações constitucionais ao poder de tributar.

O exame dos estudos, relatórios e informes que subsidiaram a elaboração do texto constitucional permitiram recriar, ainda que de maneira incompleta, o ambiente jurídico-político que animava a Assembleia Nacional Constituinte, ao menos no que tange à estruturação do sistema fiscal-tributário, com ênfase na parte relativa às contribuições sociais. Foi possível, ainda, identificar, no texto final aprovado em 1988, regras e princípios que refletiam essas ideias. Não foi nossa intenção, por outro lado, subscrever ou referendar tais valores e ideias, mas apenas descrevê-los. A propósito, ao longo do item 2, não nos furtamos de apresentar opiniões que fogem à linha de pensamento adotada pelos Constituintes de 1988.

No item seguinte, voltamo-nos à análise das decisões oriundas do intérprete maior da Constituição, o Supremo Tribunal Federal, que, em última instância, estabelece como devem ser compreendidas e aplicadas as normas constitucionais. Nesse sentido, foram descritas as decisões que definiram as regras, vigentes vinte anos depois da elaboração de seu texto, relativas à criação e majoração de contribuições sociais, tanto no desempenho de sua competência ordinária (contribuições sociais para o financiamento da seguridade social e contribuições sociais gerais), quanto de sua competência residual (contribuições sociais amparadas no art. 195, § 4º).

Da análise daquelas decisões, verificamos que houve paulatino afastamento daqueles valores defendidos pelos elaboradores do texto constitucional. A simplificação, a descentralização das competências tributárias e a limitação da utilização das contribuições foram dando lugar a normas que reforçavam o poder tributário da União, ampliavam o rol de contribuições disponíveis e que as excepcionavam de imunidades e outras garantias do contribuinte.

Também nesse ponto, nossa intenção foi preponderantemente descritiva, sem deixar de consignar alguma discordância pontual em relação a determinadas decisões. Ademais, o fato de as decisões contrariarem o contido nos textos preparatórios do processo constituinte em nada compromete a validade ou legitimidade jurídicas da atuação do STF. Ao contrário, vincular a atuação do intérprete às ideias e valores que os autores do texto teriam pretendido ver prevalecer equivaleria a negar o próprio trabalho do intérprete e contrariaria nossas próprias premissas metodológicas, expostas na introdução do trabalho, que encaram o intérprete como construtor de sentido do texto e criador da norma jurídica.

Do ponto de vista político, contudo, a forma como evoluiu a compreensão das normas relativas à criação e majoração de contribuições sociais, decorrente, principalmente, da atuação do STF, vem gerando consequências no ambiente parlamentar. As discussões em torno de uma nova Reforma Tributária voltaram a girar em torno daquelas mesmas ideias e valores que se pretendeu ver garantidos no texto normativo da Constituição de 1988. Após vinte anos de vigência da Constituição Cidadã, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 233, de 2008, volta a pregar, exatamente, a simplificação do sistema tributário, a desconcentração do poder tributário e a limitação da União na criação de contribuições sociais.

Referências bibliográficas

ADEODATO, João Maurício Leitão. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues da. Federalismo e grupos de Pressão: os impasses da reforma tributária. *Revista de Direito UPIS*. a. I, v. 1, n. 1, jan/2003. p. 237-260. Disponível em: <http://www.upis.br/revistadireito/rev_dir_voll.pdf>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. *Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. São Paulo: MP Editora, 2006.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: os traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

KELSEN, Hans. A interpretação. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MANNHEIM, Karl. *Sociologia do Conhecimento: I Volume*. Porto: Rés Editora, 1950.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

POSNER, Richard A. Taxation. *Economics Analysis of Law*. 7. ed. Austin: Wolters Kluwer, 2007.

REZENDE, Fernando (coord.). Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: *Estudos para a reforma tributária – tomo 1*. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social – IPEA, março de 1987. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/1987/td_0104.pdf>. Acesso em: 8 de ago. de 2008.

RODDEN, Jonathan M. *Hamilton's paradox: the promise and peril of fiscal federalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*. Trad. Amarílis de Souza Birchall. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.