

Sérgio Henrique Lopes\*  
Patrícia Schoerpf\*\*

## A contribuição residual à luz do art. 195, § 4<sup>o</sup> e art. 154, I, da Constituição Federal de 1988

---

**Resumo:** Em face do surgimento das denominadas contribuições, a doutrina que classificava os tributos necessariamente em impostos e taxas, e lhes definia a natureza específica em virtude do núcleo do seu fato gerador, restou forçada a revisar alguns desses antigos preceitos. O certo é que tal classificação ficou insuficiente em face da nova espécie tributária que, por disposição constitucional, tem a sua natureza jurídica específica determinada pela finalidade. Ocorre que, em virtude da lisura da redação do art. 195, § 4<sup>o</sup>, da Constituição Federal de 1988, quando estabeleceu a contribuição residual, multiplicaram-se as decisões judiciais no sentido de reconhecer que a regra da não cumulatividade e da não coincidência entre o fato gerador ou a base de cálculo se aplicam apenas na criação de novos impostos, excluindo-se dessas restrições as contribuições, o que pode indicar evidências de uma desregulamentação tributária, com margens para abusos do Estado arrecadador.

**Palavras-chave:** Contribuição residual. Impostos. Contribuições sociais. Fato gerador. Base de cálculo. Não cumulatividade.

### **The residual contribution in the light of art. 195 § 4 and art. 154 of the Constitution of 1988**

**Abstract:** In light of the emergence of the so-called contributions to the already settled doctrine that the classified tributes necessarily in taxes and fees, and they defined the specific nature because of the nucleus of his fact generator, remained forced to revise some of those old precepts. What is certain is that such classification resulted inadequate in the face of new species tax which, by constitutional provision, it is determined by the specific legal purpose. Because of the smoothness of the wording of Article 195, § 4 of the Federal Constitution of 1988, when established the residual contribution, multiply itself decisions of the courts to recognize that the rule of non accumulation and non simultaneity between the fact generator or the basis for calculating apply only in the creation of new taxes, excluding the contributions of these restrictions, which may indicate evidence that lead to a deregulation tax, with room for abuse of the state collection agent.

**Key words:** Residual contribution. Taxes. Social contributions. Fact generator. Basis of calculation. Not accumulation.

---

\* Especialista em Direito Empresarial da Faculdade da Serra Gaúcha, Caxias do Sul, RS, Brasil.

\*\* Professora Orientadora. Professora na Faculdade da Serra Gaúcha, Caxias do Sul, RS, Brasil.

## Introdução

Com o surgimento das denominadas contribuições, a já assentada doutrina que classificava os tributos, necessariamente em impostos e taxas, e lhes definia a natureza específica em virtude do núcleo do seu fato gerador, viu-se forçada a revisar alguns desses antigos preceitos. O certo é que tal classificação ficou insuficiente em face da nova espécie tributária que, por disposição constitucional, tem a sua natureza jurídica específica determinada pela finalidade ou pela afetação específica.

Entretanto, em face da aparente ausência de limites explícitos, juntamente ao pouco tempo que teve a doutrina jurídica pátria para examiná-los, acabou gerando, nos últimos anos, uma grande procura pelo uso dessa competência tributária. Exercício que foi especialmente estimulado em vista da desnecessidade de se partilhar o produto da arrecadação das contribuições com os demais entes federados.

Neste norte, pode-se afirmar que o aumento na carga tributária, verificado após a Constituição Federal de 1988, principalmente no âmbito federal, tem estreita relação com a instituição das referidas contribuições, eis que não tem sido exercida a competência residual impositiva.

A realidade dos fatos impõe, pois, o espírito científico que representa análise do tema das contribuições com o cuidado que a ciência da interpretação impõe, principalmente no que tange ao texto constitucional, sob os rigores da disciplina do pensamento, mediante os princípios da lógica e sob a perspectiva de uma relação sintática entre os regimes jurídicos constitucionais, o das contribuições e o tributário e de uma relação pragmática, qual seja, a resultante da investigação de como foi concebido o pacto de 1988 e de como o direito vem acolhendo mencionadas prestações pecuniárias compulsórias.

Com base nestas percepções, pretende-se buscar as reais intenções do legislador constituinte quando da redação do artigo 195, § 4º, quando instituiu a contribuição residual, tendo em vista a lisura na redação do artigo, que tem motivado inúmeras decisões judiciais no sentido de reconhecer que a regra da não cumulatividade e da não coincidência entre o fato gerador ou base de cálculo se aplicam apenas na criação de novos impostos, excluindo-se dessas restrições as contribuições. Isso indica evidências de uma desregulamentação tributária, com margens para abusos do Estado arrecadador.

## 1 **As contribuições previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988**

As contribuições sociais compõem o grupo mais significativo das contribuições especiais, a ponto de o constituinte dedicar-lhes disposições especiais em seu art. 195.

Sobre elas o mestre Edvaldo Brito conceitua:

Contribuições sociais são prestações pecuniárias compulsórias que operam a redistribuição forçada do patrimônio privado, em favor do seu titular, para a constituição de um ‘fundo de participação compulsória’ destinado a suprir as necessidades no campo da previdência social e da infortunistica (saúde e assistência social), ou seja, no campo da seguridade social.

E complementa:

No plano jurídico, elas se submetem a regime próprio desde a sua formulação constitucional, por isso, as contribuições sociais destinadas à seguridade social não se confundem com o tributo.<sup>1</sup>

Desta forma, embora as contribuições sejam espécie tributária que se caracteriza pela finalidade, a Constituição Federal, ao tratar das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, estabeleceu um âmbito constitucional de incidência, como fez com os impostos, determinando:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei [...]

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social [...]

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]

No entanto, o constituinte criou a possibilidade de que novas contribuições fossem criadas para manutenção ou expansão da Seguridade Social: “Art. 195, § 4º, da Constituição Federal: A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

---

<sup>1</sup> BRITO, Edvaldo. I – Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta; II – CPMF: questionamentos jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 43, p. 47, 1999.

Estas novas contribuições deverão obedecer à regra do art. 154, I, da Constituição Federal, que, entre outras exigências, prevê lei complementar para instituição: “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”.

Cabe mencionar que, como a Constituição Federal determinou que a Seguridade Social deva ser financiada por toda a sociedade, e não apenas pelas pessoas a ela diretamente vinculadas, a delimitação constitucional dos possíveis fatos geradores das contribuições respectivas se fez necessária para que a competência tributária então conferida não se transformasse em verdadeira “carta em branco”.

Hugo de Brito Machado pondera:

De fato, se todos estivessem obrigados a pagar contribuições sobre qualquer fato, desde que para o custeio da seguridade, não haveria limite ao poder tributário no âmbito das contribuições. Assim, contribuições de custeio da seguridade social, instituídas com arrimo no artigo 195, I, só podem ter como fato gerador a folha de salários, o faturamento ou o lucro, com exceção dos casos previstos nos § 4º e 8º daquele mesmo artigo.<sup>2</sup>

Gize-se aqui uma observação de cunho histórico de Paulo de Barros Carvalho, que nos parece procedente:

[...] há muito que a União dispõe da faixa residual de competência tributária. Em vez de movimentá-la nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes). E a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua das possibilidades legiferantes desse ente federal.<sup>3</sup>

Da perfunctória análise do artigo 195 da Constituição, antes transcrito, várias questões surgem. Pode a União instituir várias contribuições sobre um mesmo suporte fático? Caso positivo, pode abdicar do exercício da competência para a instituição de uma ou até de duas contribuições, para onerar de forma mais gravosa o restante? Em que pese a resposta não estar explícita na literalidade do artigo, ela evidentemente é negativa. Ideia esta corroborada pelos tributaristas.

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade da constituição previdenciária instituída pela Lei 8.8701/94. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 94, 2001.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Competência residual e extraordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 526.

## 2 Competência residual tributária

A Constituição Federal concedeu à União, em matéria de competência tributária, a denominada competência residual, consistente na possibilidade de criação mediante lei complementar, com o *quorum* estipulado no art. 69 da Lei Maior, de impostos não previstos no art. 153. Vale mencionar que a autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir a criatividade do legislador. Os limites definidos, quais sejam, a não cumulatividade e a circunstância de não terem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, por serem requisitos de técnica jurídica, não interferem na amplitude da competência residual, mas sim no modo de realizá-la.

Mediante a inteligência do art. 195, § 4º, que remete ao texto do art. 154, I, ambos da Carta Magna, percebe-se que o discurso nele contido, transmite a mensagem de que duas situações jurídicas envolvem as tais “outras fontes” de financiamento da seguridade social: a instituição dessas outras fontes e a instituição da exação sobre essas outras fontes.

Desta forma a instituição dessas outras fontes, poderia ser feita por lei ordinária, considerando que a Constituição não qualifica o veículo legal e, em hipóteses como estas, a integração normativa constitucional não carece ser pela lei complementar.

Sobre o signo “fonte”, na linguagem jurídica, Edvaldo Brito esmiúça:

O signo fonte, na linguagem jurídica, não é unívoco. A expressão “fontes do direito”, por exemplo, enseja quatro conteúdos semânticos: 1) gênese do fenômeno jurídico; 2) fundamentos ou justificativas do direito positivo como monopólio do Estado, no mundo contemporâneo; 3) fatores reais e ideais que influenciam a elaboração do direito positivo (“fontes materiais”); 4) formas de exteriorização do direito positivo (“fontes formais”).

E continua acerca do vocábulo *fonte*, especificamente no art. 195 da Carta Magna:

A descoberta do conteúdo semântico de fontes, na regra do § 4º do art. 195 da Constituição, não se obterá trilhando o caminho das quatro significações mencionadas. A relação sintática dos signos da mensagem emitida por esse dispositivo revela que “fontes”, aqui, são recursos financeiros, do tipo receitas derivadas, vinculados à garantia da manutenção ou da expansão da seguridade social e, por serem prestações da sociedade exigidas, pelo Estado, com a nota da compulso-

riedade, esses recursos não podem ser obtidos em razão dos mesmos fatos que a Constituição elegeu para gerarem outras prestações dessa mesma natureza compulsória, nem podem ter base de cálculo que já sirva para mensurar essas outras prestações.<sup>4</sup>

Verifica-se, também, que, se tais recursos não se vincularem à garantia da manutenção ou da expansão do setor, eles não terão legitimidade. Se a manutenção ou a expansão da seguridade social puderem ser feitas sem necessitar de apelo a essas “outras fontes”, então, elas não poderão ser instituídas.

Neste talante, se essa premissa for satisfatória, então, além de ser instituída a “fonte”, outra lei, agora, de natureza complementar, terá de ser editada, instituindo a exação. É por essa razão que, no julgamento do RE 138.284, o Ministro Carlos Velloso conclui pela necessidade de lei complementar para a instituição dessa exação – porque ela participa da “técnica da competência residual” – o que não se confunde com a criação “in abstracto” dessa exação como uma dentre tantas que poderá incidir sobre essas “outras fontes” a serem instituídas se e quando julgadas oportunas.

Assim sendo, surge a segunda situação jurídica, dentre as duas acima mencionadas, quais sejam, aquelas arroladas no inciso I do art. 154 da Constituição: (a) exação da espécie imposto, instituído no exercício da competência residual da União, por isso, o sujeito ativo da respectiva obrigação tributária terá de ser, também, a União; (b) veículo normativo da instituição, na forma de lei complementar; (c) imposto não cumulativo; (d) imposto de fato gerador exclusivo, (e) imposto com base de cálculo exclusiva.

Adverte-se que a nota final do § 4º do art. 195 da Constituição fornece a natureza jurídica da exação, qual seja a de imposto, sobretudo porque, na relação sintática que mantém com o *caput* desse artigo, discrimina essa exação daquela que ele registra neste *caput*, isto é, a contribuição social.

Portanto, se essas “outras fontes” não podem sofrer a incidência senão do tributo da espécie imposto, instituído pela União no exercício de sua competência residual, obedecidos os requisitos acima identificados, dúvidas inexistem quanto à inconstitucionalidade de qualquer exação que desobedeça a esse rito.

Roque Joaquim Volkweiss, acerca do assunto, resumidamente leciona:

---

<sup>4</sup> BRITO, Edvaldo. Op. cit., p. 49.

Art. 154: A União (e somente ela) poderá instituir (criar): I – mediante lei complementar (estando aí mais uma exceção, porque o normal é fazer-se a instituição de arrecadações compulsórias via lei ordinária), impostos não previstos no artigo anterior (diferentes, portanto, dos que já integram a sua competência privativa normal), desde que sejam não cumulativos (não podendo ser tributados em cascata, devendo, pois, como o IPI e o ICMS, atender ao princípio da não cumulatividade, possibilitando o desconto, dedução ou abatimento do imposto devido em cada operação tributada, com o pago ou devido na operação imediatamente anterior, pagando-se somente a diferença assim verificada) e não tenham fato gerador (causa determinante do seu pagamento) ou base de cálculo (valor utilizável para o cálculo do montante a pagar), próprios dos demais impostos discriminados nesta Constituição (devendo, portanto, ser, também, diferentes dos impostos que integram a competência privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios).<sup>5</sup>

Denota-se que a regra descreve a pessoa qualificada para a atribuição de instituir o imposto residual: a União. Descreve o procedimento de criação: lei complementar de organização do imposto, emitida pela própria fonte legislativa integrante da estrutura política do titular da competência, com obediência à Constituição. Descreve a matéria objeto da regra: outras fontes que não aquelas que já estão descritas como fatos geradores de outras exações.

A Carta Magna, de referência a esse imposto, formula normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata e outras de eficácia contível e aplicabilidade imediata e algumas de eficácia limitada e aplicabilidade mediata. São de eficácia plena e aplicabilidade imediata aquelas em que a própria Constituição descreve, de logo, o efeito. Exemplo: o princípio da não cumulatividade. A Constituição esgota o discurso ao dizer que o imposto, ao ser instituído pelo titular da competência, será não cumulativo, conforme o item I, do art. 154, da Lei Maior.

Assim sendo, a lei interpretativa, a lei integrativa e a lei de organização não poderão definir qualquer situação que ofenda essa regra.

Volkweiss, quanto à utilização do § 4º, do art. 195, da CF, para a instituição das contribuições, ilustra:

[...] Aliás, utilizando-se desse § 4º, e socorrendo-se, ainda, das condições favoráveis que lhe traçou a Emenda Constitucional 12, de 15/08/96 (DOU de 16/08/96), entre as quais a desnecessidade (apenas para esse caso específico) de utilização de lei complementar (prevista como condição no citado § 4º, combina-

---

<sup>5</sup> VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 133.

do com o art. 154, I), a União instituiu, por meio da Lei (ordinária) nº 9.311/96 (DOU de 25/10/96), a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF) [...].<sup>6</sup>

Em que pese a denominação de “contribuição”, nenhuma delas na verdade tem a natureza jurídica de “contribuição”, tal como se esquadriñhou o regime jurídico desse tipo de exação.

Faz-se necessário, nesse momento, traçar a correta exegese do art. 195, § 4º, da Lei Maior, que faz remissão ao art. 154, I, para verificarmos a adequação da criação de novos tributos com base nessas premissas, tendo em vista o advento da atual ordem constitucional.

### 3 **A exegese do art. 195, § 4º, da Lei Maior, que faz remissão ao art. 154, I, da Constituição Federal de 1988**

Em conveniente interpretação, o Congresso Nacional, pela Lei Complementar 84, criou uma “contribuição social” cumulativa, com base de cálculo e fato gerador iguais aos de impostos já existentes, sob a proteção do art. 154, I, entendendo que a única exigência dessas normas seria a instituição por lei complementar, visto que os demais requisitos eram atinentes a impostos e o Congresso estava criando uma “outra contribuição”, e não um “outro imposto”.

Tal interpretação tem, por enquanto, merecido a hospedagem em discussões judiciais, sendo que as decisões do STF tem sido no sentido de que as novas contribuições criadas com fundamento no art. 195, § 4º, poderão ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos dos impostos, limitando-se a vedação apenas à base de cálculo e ao fato gerador das contribuições sociais.

Osório S. B. Sobrinho colacionou, em sua obra, importante decisão do STF, abordando o tema da constitucionalidade da cobrança da Contribuição Social:

Concluído o julgamento de recurso extraordinário interposto contra a cobrança da contribuição social a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos e avulsos e demais pessoas físicas, prevista no art. 1º, I, da LC 84/96 (v. Informativo 123). O Tribunal, por maioria, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição com a base de cálculo de imposto já existente. Considerou-se que a remissão contida na parte final do art. 195, § 4º da CF (“§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas

---

<sup>6</sup> VOLKWEISS, Roque Joaquim. Op. cit., p. 137.



a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I) restringe-se à necessidade de lei complementar para a criação de novas contribuições (art. 154, I: “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.”). Vencidos os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, sob o entendimento de que a remissão acima referida veda a possibilidade de instituição de contribuições que tenham a mesma base de cálculo dos impostos. RE 228.321-RS, rel. Min. Carlos Velloso, 1º -10-98 (Informativo STF n. 125).<sup>7</sup>

Com relação à matéria, Cláudio Borba, ao citar a lição de Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo, diz que:

[...] Entretanto, e por isso deve ser enfatizado, o STF já sedimentou jurisprudência no sentido de que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do art. 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição (RE 242.615, Rel. Min. Marco Aurélio, 17/08/1999; RREE 231.096; 258.774; 252.242, Rel. Min. Moreira Alves).<sup>8</sup>

Em que pese o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, importante fazer aqui um contraponto dos argumentos supracitados, para que se possa auferir a correta interpretação dos artigos arrolados até aqui, eis que se trata de objetivo fundamental deste trabalho.

Ora, o § 4º do art. 195 principia por declarar que “outras fontes” que não aquelas enumeradas no *caput* do artigo poderão ser destinadas à seguridade social.

Ainda aqui, só se pode entender como “outras fontes” as que não sejam “contribuições sociais”, visto que estas estão em *numerus clausus* elencadas no *caput*, do art. 195 da Constituição Federal.

Observa-se que, se o constituinte objetivasse permitir a criação de outras “contribuições sociais”, teria dito, de forma expressa, que a lei poderia instituir “outras contribuições sociais”. Entretanto, preferiu dar maior margem à Previdência e, em vez de dizer que poderá criar “outras contribuições sociais” além daquelas, preferiu alargar o espectro criativo e admitiu a criação de “outras fontes”, que não contribuições sociais, com o que a seguridade poderia ser financiada por outros institutos.

---

<sup>7</sup> SOBRINHO, Osório S. B. *A Constituição Federal vista pelo STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 1326.

<sup>8</sup> BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 47.

Tais institutos, contudo, são aqueles enumerados no inc. I, do art. 154, que prevê a competência residual da União para criar impostos. O que vale dizer, o constituinte criou a possibilidade de instituição de um imposto para financiar a seguridade social, desde que não seja cumulativo e não tenha base de cálculo e fato gerador iguais aos existentes, devendo ser veiculado por lei complementar.

Neste talante, Hugo de Brito Machado, adverte:

Não pode a União, invocando a competência residual, instituir adicionais aos impostos discriminados na Constituição. A vedação está expressa no art. 154, inciso I, e não admite qualquer dúvida. Recorde-se que o imposto é considerado adicional quando tem o mesmo fato gerador de outros existentes no sistema. Os adicionais possíveis, entre nós, são apenas aqueles expressamente previstos como outras espécies tributárias, como ocorre, por exemplo, com as contribuições sociais.<sup>9</sup>

Em suma, nos impostos, outorgou o constituinte uma competência residual à União para lançar novas contribuições sociais, desde que obedecidas as regras do art. 154, I.

Contudo, Ives Granda Martins analisa:

[...] no momento em que vinculou uma nova imposição social à rigidez do art. 154, inc. I, naturalmente, o constituinte também impediu que uma nova contribuição social pudesse: a) ser cumulativa a outros impostos já existentes; b) ter fato gerador próprio dos impostos elencados na Constituição; c) ter base de cálculo própria dos impostos enumerados na lei constitucional.<sup>10</sup>

Em outras palavras, sugere o autor que, para efeitos do exercício de competência residual para a criação de novas contribuições sociais, estas não podem ter qualquer semelhança, nem com as contribuições já existentes, nem com os impostos já elencados na Constituição Federal.

Neste talante, importa mencionar que significativa parte da doutrina nacional entende que, para efeitos do exercício da competência residual para criação de novas contribuições sociais, estas não podem ter qualquer semelhança, nem com as contribuições já existentes, nem com os impostos elencados na Constituição Federal, indo de encontro, portando, aos últimos posicionamentos do STF sobre o tema.

---

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 259.

<sup>10</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 99. 8 v.

Outrossim, salienta-se que a instituição da contribuição terá de ser mediante lei complementar. Trata-se no caso da própria lei que institui a cobrança, ou seja, do veículo da instituição do tributo.

Leandro Paulsen, quanto ao exercício da competência residual, refere:

A exigência de lei complementar é inafastável e, diferentemente do que ocorre para os impostos discriminados, que têm apenas os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes previstos em lei complementar (art. 146, II, a, da CF), no caso da instituição de novo imposto pela União, no exercício da sua competência residual, exige-se lei complementar para a definição da integralidade de todos os aspectos da respectiva hipótese de incidência, o que abrange inclusive a alíquota, integrante do aspecto quantitativo.<sup>11</sup>

O legislador constitucional estabeleceu na espécie uma qualificação para o princípio da legalidade e da tipicidade da tributação, consagrado no *caput* e no inciso I, do art. 154, da Constituição Federal.

Ademais, percebe-se que no art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, o legislador expôs de forma clara e precisa a referência a “impostos”, que é apenas uma das espécies de tributo e de exigência tributária.

Tal lisura na redação do artigo continua motivando decisões judiciais no sentido de reconhecer que a não cumulatividade e a não coincidência entre fato gerador ou base de cálculo se aplicam apenas na criação de novos impostos, excluindo-se dessas restrições as contribuições.

Sobre a proibição da cumulatividade tributária, Aroldo Gomes de Mattos esclarece:

Impende inicialmente esclarecer que a proibição da cumulatividade tributária prevista na CF diz respeito a duas modalidades diversas, a saber: 1<sup>a</sup>) a não incidência em “cascata”, nas operações plurifásicas do IPI e ICMS: está prevista taxativamente na CF (arts. 153, § 3<sup>o</sup>, inc. II, e art. 155, § 2<sup>o</sup>, inc. I, respectivamente), mas, entretanto, nada impede que o legislador ordinário a adote para outros tributos; lembre-se aqui que o primeiro tributo não cumulativo foi o Imposto de Consumo, antecessor do IPI, instituído por leis ordinárias (números 297/56 e 4.502/64), e 2<sup>a</sup>) a sobreposição de incidências, nas operações monofásicas que incidem impostos ou contribuições residuais (CF, arts. 154, inc. I, e 195, § 4<sup>o</sup>, respectivamente): não incidência do imposto residual sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos nela previstos, e não incidência de contribuição social residual sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo das contribuições ordinárias previstas no art. 195, inc. I.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 279.

<sup>12</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. A cumulatividade das contribuições PIS/Pasep/Cofins e a desigualdade de tratamento entre seus contribuintes. *Revista Dialética*, São Paulo, n. 63, p. 12, 2000.

Observa-se que a regra da não cumulatividade consiste na proibição de que os tributos que incidam em várias etapas de um ciclo econômico possam desconsiderar o que tenha sido cobrado nas etapas anteriores.

Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos advertem:

Na verdade a experiência passada com o imposto de vendas e consignações demonstrou que tributos cumulativos ou em cascata criam distorções econômicas, favorecendo a integração vertical e horizontal de empresas e dificultando a aplicação de mecanismos desoneratórios indesejáveis, pois incapaz de atingir objetivos de justiça fiscal.<sup>13</sup>

Ainda os autores, citando Valdir de Oliveira Rocha, acrescentam:

[...] Portanto, dentre as outras fontes de seguridade social passíveis de serem criadas com apoio no § 4º do art. 195 da Constituição não poderão ser colhidos os impostos, seja em respeito à repartição das receitas previstas pela Constituição, seja pela vedação de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV).

Seguindo essa linha de entendimento, advogados especializados nessa área do Direito têm argumentado que não seria possível admitir que o art. 195 se refere à instituição tão-somente de impostos, uma vez que estaria se admitindo uma redundância “pobre” na norma legislativa máxima, que estaria repetindo o já consignado art. 154, I, ignorando a máxima de que no texto legal inexistem palavras inúteis.

Edvaldo Brito lembra:

A questão que se impõe é saber se a inclusão desses outros elementos no “caput” do art. 195, embora referentes a “outras fontes”, tem o condão de repristinar. A resposta é negativa. O que nasceu inconstitucional não se restaura como constitucional, ainda quando acorra a hipótese, aqui, fadada.<sup>14</sup>

Assim, admitir que o parágrafo 4º, do art. 195, não trouxe qualquer inovação ao art. 154, I, estar-se-ia afirmando que o legislador constituinte se repetiu, cometendo uma grosseira falha técnica da redação da Lei Maior, regulando exatamente a mesma matéria, em seus exatos termos, em passagens distintas do texto legislativo.

O que se sustenta é que tal interpretação seria absurda e insustentável, uma vez que a melhor interpretação das normas legais não poderia gerar conclusões teratológicas, e sendo assim, melhor razão assistiria àque-

---

<sup>13</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. Op. cit., p. 100.

<sup>14</sup> BRITO, Edvaldo. Op. cit., p. 43.

les que defendem que o parágrafo 4º do art. 195 tem por escopo impedir que novas fontes, criadas para o custeio da Seguridade Social, sejam elas impostos, taxas ou contribuições, venham a ferir o disposto no art. 154, I.

Parece importante, neste momento, trazer a lume interessante lição de Marco Aurélio Greco sobre a racionalidade como condicionante do exercício da liberdade do legislador:

[...] O legislador racional possui várias características, melhor dizendo, propriedades. Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, apoiando-se em Santiago Nino, o legislador racional possui treze propriedades, das quais destaco cinco, que são particularmente importantes para a análise do tema: [...] *é consciente*, ou seja, conhece todas as normas que emana, passadas e presentes, tendo ciência global do ordenamento. [...] *é omnisciente*, pois conhece todos os fatos e condutas, nada lhe escapando, sejam eventos passados, presentes ou futuros. [...] *é justo*, pois jamais deseja uma injustiça, tudo se resumindo numa questão de compreendê-lo bem. [...] *é econômico*, isto é, nunca é redundante, nunca usa palavras supérfluas... [...] *é preciso*, pois apesar de se valer de palavras da língua natural, vagas e ambíguas, sempre lhes confere um sentido rigorosamente técnico.<sup>15</sup>

Trazendo esta lição para a análise dos referidos artigos constitucionais, pode-se reconhecer que o legislador ordinário se encontra diante de área de maior liberdade para editar disciplinas nesta matéria, o que não significa que ele possa tudo querer ou tudo prever.

Não pode o legislador, portanto, ultrapassar o âmbito material da competência constitucionalmente prevista. Além disso, está jungido a limites no exercício dessa competência, ainda que se mantenha dentro da área que lhe é reservada. Vale dizer, apesar de competente, não pode legislar aleatoriamente; deve agir racionalmente.

Segundo Marco Aurélio Greco:

A noção de legislador racional, que subjaz ao processo interpretativo, expraia reflexos em vários planos. Partindo-se desta figura, assume-se que a interpretação do direito positivo não pode ser aleatória e que os pontos de partida que forem adotados não podem ser alterados ao bel-prazer dos partícipes no curso do processo interpretativo. É o que a doutrina denomina de inalterabilidade dos pontos de partida.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, nov./dez. 2004, p. 31.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 32.

Assim, não haveria mais razão em afirmar que essas restrições previstas no art. 154, I, e referidas no parágrafo 4º, do art. 195, se aplicam apenas aos impostos, sob pena de admitirmos que o legislador foi redundante a ponto de inserir palavras inúteis na Constituição Federal.

Luiz Fernando Arantes Paulo, arrematando os comentários supra, argumenta:

Ora, não é razoável a interpretação de que podem ser criadas quantas contribuições sejam desejadas sob o manto constitucional do art. 195, pois isso resultaria em uma total desregulamentação tributária, com margens para abusos provocados pelo 'apetite arrecadador' do Estado.<sup>17</sup>

Neste contexto de aparente ausência de limites explícitos, necessária análise atenta do surgimento das chamadas contribuições sociais, eis que em virtude da desnecessidade de se partilhar o produto da arrecadação das contribuições com os demais entes federados, tem sido utilizada de maneira a ferir de morte preceitos constitucionais. A instituição de contribuições não pode acontecer ao bel-prazer arrecadatório do Estado, que para tanto deve respeitar os comandos legislativos e constitucionais.

## Considerações finais

Neste processo de sistematização dos estudos e investigações, buscou-se, na doutrina e na jurisprudência pátrias, elementos imprescindíveis para que se conseguisse fundamentar as ideias e, mediante a análise criteriosa dos comandos constitucionais do art. 195, § 4º, combinado com o art. 154, I, buscar a melhor interpretação dos institutos, a fim de que se evitem interpretações capazes de gerar desregulamentações de ordem tributária.

Verificou-se que um aspecto fundamental do problema é o seguinte: a história legislativa da cobrança de impostos de competência residual é deplorável. Na vigência do texto original da Constituição de 18.09.1946, a competência residual era concorrente (art. 21). O imposto também poderia ser instituído pelos Estados, mas se a União criasse idêntico imposto, este excluiria o estadual.

Assim, a aparente ausência de limites explícitos, tornou nos últimos anos bastante intenso o exercício dessa competência tributária. A desnecessidade de a União partilhar o produto da arrecadação das contribuições

---

<sup>17</sup> PAULO, Luiz Fernando Arantes. A cobrança da COFINS é inconstitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3964>>. Acesso em: 23 mar. 2007.

com os demais entes federados, acabou sendo o grande estímulo para a sua prática. No âmbito federal o aumento da carga tributária verificado após a Constituição Federal de 1988 deve-se, quase que exclusivamente, às contribuições.

A remissão à observância do disposto no art. 154, I, feita pelo § 4º, do art. 195, da Constituição, para instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, sugere que se extrapole o requisito da não cumulatividade. Exige-se, também, que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição.

Outrossim, não seria razoável assumir que o § 4º do art. 195 não trouxe qualquer inovação ao art. 154, I, pois dessa forma, estar-se-ia admitindo que o legislador constituinte se repetiu, cometendo uma grosseira falha técnica na redação da Carta Magna, regulando exatamente a mesma matéria, em seus exatos termos, em passagens distintas do texto legislativo. A nosso ver, tal interpretação seria absurda e insustentável, sendo que melhor razão assistiria àqueles que defendem que o § 4º do art. 195 tem por escopo impedir que novas fontes criadas para o custeio da Seguridade Social, sejam elas impostos ou contribuições, venham a ferir o disposto no art. 154, I. Ou seja, essas novas fontes não devem ter como base de cálculo ou fato gerador coincidentes com os já expostos na Constituição, inclusive no art. 195, I, bem como devem ser não cumulativos, para que se evite qualquer tipo de desregulamentação tributária, com margens provocadas pelo apetite arrecadador do Estado.

## Referências

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 8 v.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BRITO, Edvaldo. I – Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta II – CPMF: questionamentos jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 43, 1999.

CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Competência residual e extraordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, nov./dez. 2004.

IOSHIKI, Ichihara. *Princípio da legalidade tributária na Constituição*. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade da Constituição previdenciária instituída pela Lei 8.8701/94. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A cumulatividade das contribuições PIS/Pasep/Cofins e a desigualdade de tratamento entre seus contribuintes. *Revista Dialética*, São Paulo, n. 63, 2000.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PAULO, Luiz Fernando Arantes. A cobrança da COFINS é inconstitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3964>>. Acesso em: 23 mar. 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SOBRINHO, Osório S. B. *A Constituição Federal vista pelo STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário nacional*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

*Recebido em 23/04/2009 e aprovado em 10/09/2009.*