

RECONSTRUÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES EM RAZÃO DO TRABALHO DO CONSTITUINTE DERIVADO (EC N°- 33/01): NOVOS ARQUÉTIPOS TRIBUTÁRIOS

Mareio Roberto Alabarce

1. A predeterminação do arquétipo tributário pela Constituição Federal

A norma jurídica constitucional é aquela construída a partir dos enunciados contidos no sistema de enunciados prescritivos de direito constitucional. Essas normas gozam de uma situação hierárquica vertical superior em relação às demais normas do sistema de direito positivo, o que significa dizer que estas últimas retiram seu fundamento de validade das normas constitucionais. Dentro dessa concepção, é pertinente afirmar que as normas constitucionais constituem fundamento de validade semântica das normas inferiores, predeterminando o conteúdo destas últimas.¹ Assim, dizer que a Constituição predetermina, positiva ou negativamente, que as leis tenham certo conteúdo significa que as normas constitucionais de competência obrigam, permitem ou proíbem que normas de inferior hierarquia obriguem, permitam ou proíbam certas condutas.² Com esse expediente, o direito regula a produção de seus elementos.

1. Para aludir ao fenômeno de a lei superior determinar o conteúdo da lei inferior, Aires Barreto faz uso dos termos “prefiguração” e “prefinição”. Preferimos o termo “predeterminação” para indicar a relação existente entre a lei superior e a lei inferior, que melhor expressa o fato de a primeira estipular o conteúdo possível à segunda. A propósito, segundo o *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, “predeterminar” tem o significado de “1. dar determinação, ordem, instrução antecipadamente: *o chefe havia predeterminado o que fazer no dia seguinte”; 2. preparar, planejar, definir com antecedência: ‘antes de sair, predeterminou tudo que iria fazer’” (p. 2.282).

2. K.ELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*, p. 183.

Dessa forma, não é possível negar que, entre nós, o constituinte, inclusive o derivado, foi generoso ao dispor sobre questões tributárias, produzindo enunciados que permitem a construção de um sem número de normas jurídicas relativas a essa matéria.³

Em meio aos enunciados contidos na Constituição Federal, pode-se demarcar uma região formada pelas normas jurídicas que disciplinam, direta ou indiretamente, a atividade tributária do Estado. Entre elas, destacam-se as normas que definem as competências tributárias, conferindo às pessoas políticas a permissão para que criem tributos. Essas normas não representam um “cheque em branco” - na alegoria já consagrada - ao legislador, mas predeterminam o perfil das espécies tributárias que poderão ser instituídas por cada uma dessas pessoas políticas. Prescrevem elas, em maior ou menor grau, conforme o caso, o respectivo arquétipo.

A noção de arquétipo tributário, definido pela norma de competência tributária, está associada ao fato de a CF de 1988 não ter prescrito a regra-matriz de incidência tributária. Poderia fazê-lo, mas não o fez. A norma de competência tributária é uma norma que permite obrigar. O comportamento por ela regulado é o de produção legislativa, que está voltado à introdução de novos elementos no sistema de enunciados prescritivos do direito positivo com base nos quais se poderá inovar o sistema de direito positivo.

Antes de o legislador infraconstitucional expedir os enunciados que lhe cabem, exercitando, assim, a competência que lhe foi outorgada, não há tributo, somente a possibilidade de fazê-lo dentro dos limites demarcados pela norma de competência tributária.

Em nosso país, a norma de competência tributária não se limita a conferir a permissão para que a pessoa política expeça normas que prescrevam o dever de alguém pagar certo montante ao Estado. Pelo contrário, a norma de competência tributária prescreve o perfil

3. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 31.

da norma obrigatória que poderá ser criada, o arquétipo tributário a que já nos referimos. Justamente por isso, Aires Barreto, apoiando-se em José Souto Maior Borges, observa que, na Constituição Brasileira já se tem os “traços ligeiros” dos tributos⁴, e não, como se disse, um “cheque em branco” para que se institua o tributo.

Nesse sentido, o conseqüente da norma de competência tributária prescreve, entre outras questões, quais eventos poderão, deverão ou não poderão ser descritos nas hipóteses das regras-matrizes de incidência tributária, quais pessoas poderão, deverão ou não poderão ser sujeito passivo dos tributos, quais grandezas e fatores poderão, deverão ou não poderão ser utilizados como critério para o cálculo da prestação pecuniária que será devida pelo sujeito passivo. O conseqüente da norma de competência tributária poderá prescrever qual o destino que poderá ser dado aos recursos arrecadados com o tributo, se esses recursos deverão (ou não) ser restituídos ao particular. No conseqüente da norma de competência tributária, relevante é saber o que a regra-matriz de incidência poderá, deverá ou não poderá prescrever em sua hipótese e conseqüência.

No momento em que se faz referência aos critérios possíveis da regra-matriz de incidência tributária, é de se enfatizar que, quando a norma de competência tributária prescreve a regra-matriz de incidência tributária possível - o arquétipo tributário -, diz-se que o campo de possibilidades aberto à pessoa política é o resultado da construção de significado estimulado pelo conjunto de enunciados que integram o subsistema constitucional tributário de enunciados prescritivos (associados segundo relações sintagmáticas e paradigmáticas entre os signos que têm tais enunciados como suporte e, evidentemente, em dado contexto) e, é claro, pelos demais fatores que compõem o texto em sentido amplo.

4. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 34.

2. A modificação dos enunciados constitucionais: relativo descontrolo dos efeitos provocados na competência tributária pelas Emendas Constitucionais

O sistema constitucional originalmente criado pelo constituinte de 1988 consistiu em um sistema tributário que aproveitou em larga medida a experiência acumulada durante a vigência das Constituições anteriores. Isso resultou da adoção de determinados mecanismos de escolha dos meios e modos de tributar no universo das formas possíveis, o que viabilizou a seleção do modelo tributário para o novo Estado brasileiro.

Embora o novo sistema constitucional possua muitos enunciados idênticos àqueles que existiam em textos anteriores, a nova Constituição não se comprometeu com as normas constitucionais contidas nos sistemas antigos, o que significa dizer que os enunciados que serviram de exemplo para o contribuinte (que as reproduziu no novo texto) não são fundamento de validade dos enunciados contidos na Carta de 1988, tampouco das normas a partir deles construídas.⁵

Apesar de se reconhecer a existência de constituições produzidas pela via consuetudinária, certo é que, entre nós, a manutenção de normas dos regimes anteriores não decorre do costume, mas do ato legislativo que positivou a CF de 1988.⁶ Para o constituinte brasileiro, a experiência constitucional pretérita não significa vinculação jurídica da nova CF com suas predecessoras, e sim, apenas, a adoção de um mecanismo de seleção por parte das pessoas que elaboraram e aprovaram o novo texto.

Com base em ampla e flexível moldura de referências, o constituinte originário decidiu e selecionou, dentre as alternativas à sua disposição, aquelas que pareciam satisfazer suas expectativas. A história mostrou, porém, que a experiência acumulada até então não foi suficiente para que as seleções realizadas à época ficassem imunes a descontentamentos.

5. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 219.

6. *Idem*, p. 221.

Diz-se isso com segurança porque, desde a promulgação do novo texto constitucional, diversas foram as ocasiões em que se colocaram mudanças no sistema tributário nacional em debate e, em pelo menos dezessete ocasiões diferentes, o sistema constitucional tributário foi modificado pela inserção, modificação ou supressão de enunciados no plano de expressão do direito constitucional positivo, o que sucedeu quando da promulgação das inúmeras emendas constitucionais relativas à tributação, incluindo as duas mais recentes, a EC nº 42, de 19.12.2003, e a EC nº 47, de 05.7.2005.

Dos debates em torno do aparentemente inesgotável tema “reforma tributária”, põe-se em evidência a questão de verificar em que medida é possível controlar mudanças sociais (progresso econômico, estímulo à produção e renda, etc.) mediante a inserção de novos elementos no sistema jurídico, particularmente, no sistema constitucional.

Quanto a isso, limitamo-nos a dizer que uma sociedade é complexa quando existe uma multiplicidade de alternativas diferentes para comunicações sobre os mais variados temas. A sociedade atual não é só complexa; é marcada por profunda contingência do processo decisório.⁷ As alternativas são muitas e o risco de desapontamento é elevado. Esse fato já é suficiente para justificar a razão pela qual demandas relativas à Reforma Tributária não foram satisfeitas mesmo após a promulgação de mais de quase duas dezenas de Emendas Constitucionais. Esse fato também é suficiente para constatar que, por mais amplo que possa ser o alcance das últimas Emendas Constitucionais relativas à matéria tributária, ainda assim esse tema permaneceria, como, aliás, permanece, em aberto.

A propósito, os programas que orientam uma operação no interior do sistema político não constroem o sistema jurídico, vale dizer, aqueles programas teleológicos a que se vinculam o político - a pessoa dos constituintes derivados - nada representam para a

7. CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juizes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico. *Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA*, n. 7, p. 56.

comunicação jurídica, apesar de servir como contexto para a composição do texto em sentido amplo.⁸

De modo semelhante, a teoria dos sistemas defende a idéia que a história política de uma lei - as negociações, articulações, manobras, enfim, as operações realizadas dentro do esquema governo e oposição - é algo bastante distinto da história jurídica da lei. Os efeitos jurídicos de um novo texto de lei, então, são totalmente independentes da comunicação política.⁹ É importante distinguir as funções de cada sistema da sociedade das prestações que cada um deles proporciona aos demais.¹⁰ As prestações que um sistema recebe de outro sistema podem ser consideradas como a forma pela qual os estímulos provenientes do ambiente são recebidos e processados no interior do sistema.

Embora as funções de cada um desses sistemas não se confundam e o sistema político não vincule a decisão jurídica, ao fornecer o material contido em suas decisões vinculantes, o sistema político oferece importante prestação ao sistema jurídico, que é algumas de suas premissas decisórias e, como complementa Celso Campilongo, o reforço da eficácia das decisões judiciais.¹¹ A recíproca é verdadeira, porque o sistema político é sensibilizado por irritações provenientes do sistema jurídico, que também lhe fornece prestações.

Dizer que uma sociedade é complexa significa que existe uma multiplicidade de alternativas diferentes para comunicações sobre os mais variados temas. A sociedade atual não só é complexa, como, por decorrência, é marcada por profunda contingência do processo

8. Embora a teoria dos sistemas de inspiração luhmanianna forneça elementos seguros para a abordagem dessa questão, é preciso verificar que a teoria positivista tradicional já trabalha com conceitos que permitem afirmar a irrelevância dos programas políticos para o direito, das quais é possível citar a concepção de sentido objetivo e o sentido subjetivo do ato que positiva a norma jurídica. Para Kelsen, o indivíduo que põe o ato - o político - liga a este um sentido que se exprime de qualquer modo e é entendido pelos outros indivíduos. Esse sentido, entretanto, não é, necessariamente, o significado objetivo que o ato tem do ponto de vista do direito (*Teoria pura do direito*, p. 3).

9. LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*, p. 347.

10. *Idem*, p. 117.

11. Governo representativo..., p. 55.

decisório.¹² As alternativas são muitas e o risco de desapontamento é elevado. Esse fato já é suficiente para justificar a razão pela qual uma demanda relativa à reforma tributária não foi satisfeita mesmo após a promulgação de mais de uma dezena de Emendas Constitucionais. Isto também seria suficiente para constatar que, por mais amplo que pudesse ser o alcance da última Emenda Constitucional relativa à matéria tributária, ainda assim, esse tema permaneceria em aberto.

A manutenção desse tema - na política - também se justifica pelo fato de que se coloca na Reforma Tributária a expectativa de servir como estímulo à expansão econômica, à redução de desigualdades sociais. Pretende-se que a política ofereça uma prestação ao direito - novos enunciados - e que o direito, por sua vez, ofereça uma dada prestação (pré-programada) à economia - o estímulo à produção e consumo, redução de desigualdades, etc. O direito não possui essa capacidade. O máximo que ele pode fornecer são estímulos que poderão (ou não) irritar o sistema econômico, o qual, mediante as operações internas que lhe são características, processará as novas informações provenientes do ambiente.

O resultado é imponderável. Vale dizer, não é possível antecipar precisamente qual o efeito de um estímulo proposto no interior do sistema econômico, até mesmo porque o significado do texto de uma nova lei estabelece apenas uma moldura (que poderá ser construída diferentemente do imaginado pelo político), não se podendo saber qual o efeito de uma nova lei senão após sua efetiva aplicação. Aliás, não é possível saber o que é a nova "lei" antes da introdução dos enunciados correspondentes no plano das literalidades textuais do direito positivo, momento em que os novos enunciados se conectarão com os já existentes, modificando o sentido até então construído a partir da experiência pretérita.

A imponderabilidade dos efeitos decorrentes de novos enunciados no sistema jurídico é claramente verificada quando analisamos os efeitos da EC n° 33, de 11.12.2001, no conjunto das

12. *Idem*, p. 56.

competências tributárias relativas às contribuições, a exigir uma releitura por parte da doutrina no que se refere à (re)construção da norma de competência tributária relativa aos tributos por ela atingidos, especialmente no que se refere à base de cálculo que, possivelmente, poderá ser definida para esses tributos.

3. A predeterminação da base de cálculo possível dos tributos

São diversos os expedientes por meio dos quais a norma constitucional predetermina quais poderão ser as referências contidas no critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Estabelece a norma de competência tributária uma base de cálculo possível para os diferentes tributos, estipulando que a regra-matriz de incidência tributária deverá seguir tais e quais parâmetros ao prescrever o cálculo de determinação da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo.

A base de cálculo possível expressa que o legislador deverá, ao prescrever os fatores primários e secundários da base de cálculo, observar certas referências prescritas pelo constituinte, abstendo-se de tantas outras combinações. Não se tem, é certo, a base de cálculo prescrita pela CF, mas algo muito próximo a isso, pois cinzelado está o que, em matéria de base de cálculo, é obrigatório, permitido ou proibido ao legislador. Essa é, em síntese, a noção de base de cálculo possível.

Na construção da base de cálculo possível, são diversos os meios e modos pelos quais a norma de competência tributária predetermina a base de cálculo que há de estar prescrita na regra-matriz de incidência dos diferentes tributos que podem ser instituídos no Brasil.

No que se refere ao conteúdo possível da base de cálculo dos diferentes tributos, a norma de competência tributária predetermina a base de cálculo indiretamente, pois, ao erigir o critério material possível, acaba por prescrever o fator-primário possível da respectiva base de cálculo¹³, predeterminando, conseqüentemente, a base

13. No interior da base de cálculo, seu fator-primário é a variável mensuradora das proporções reais do fato e se apresenta na proposição que prescreve a base de cálculo

de cálculo possível da regra-matriz de incidência. Afinal, a grandeza mensurada pela base de cálculo há de ser encontrada em um dos elementos do fato que integra o antecedente normativo.

Além de predeterminar a base de cálculo dos tributos por meio do critério material possível, oportunidade em que o constituinte se ocupa, ainda que indiretamente, da predeterminação do fator-primário da base de cálculo dos tributos, certo é que a base de cálculo possível do arquétipo tributário é também informada pelos vetores axiológicos ou limites prescritos pelos princípios constitucionais tributários.

Existem, por outro lado, enunciados por meio dos quais o texto constitucional predetermina, de modo direto e específico, a base de cálculo de certas espécies tributárias. É o que passamos a analisar no que se refere às contribuições, em razão das modificações introduzidas no texto constitucional por decisão do constituinte derivado de 2001. Fazemos, a seguir, a necessária releitura - ou reconstrução - da norma de competência tributária a elas relativa, em razão do trabalho do constituinte derivado.

4. Aplicabilidade dos novos enunciados às diferentes “contribuições”

Até o advento da EC n° 33, de 11.12.2001, era praticamente pacífico o entendimento de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico haviam sido qualificadas pelo constituinte em virtude de suas finalidades, não por seus arquétipos tributários. A pergunta que surge é: com os novos enunciados, introduzidos no plano das literalidades textuais pelo constituinte derivado, esse entendimento prevalece? Parece que não.

Com a promulgação da EC n° 33/01, o conjunto de textos normativos relativos às contribuições sociais, inclusive aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, e as contribuições de intervenção no domínio econômico, que têm parte de seus arquétipos

das diferentes regras-matrizes de incidência tributária. É a variável que representa o valor da renda, o valor da operação, o valor da propriedade, etc.

prescritos pelo art. 149 da CF, passou a contar com dois enunciados referentes à base de cálculo possível desses tributos. Isso ocorreu a partir do instante em que o constituinte derivado introduziu o § 2º, III, ao art. 149 da CF, com a seguinte redação¹⁴:

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 II, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [...]

III - poderão ter alíquotas:

- a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Embora o art. 149 prescreva linhas gerais para as contribuições sociais, para as contribuições de intervenção no domínio econômico e para as contribuições de interesse das categorias profissionais, o inciso III do § 2º desse artigo só é aplicável à composição da norma de competência tributária atinente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, como, aliás, está expresso no referido enunciado.

Por esse motivo, somente as normas de competência tributária atinentes a essas espécies tributárias passam - após a promulgação da Emenda Constitucional - a sofrer a influência do significado construído a partir desses enunciados.

Dúvidas surgem quanto à aplicabilidade desse comando para as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF e, inclusive,

14. Além do inciso III ao § 2º do art. 149, de que nos ocupamos, a EC nº 33/01 também introduziu o inciso I, que instituiu uma imunidade objetiva relativamente às receitas de exportação, e o inciso II, que conferiu a competência para a instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, ao § 2º do art. 149 da CF. Incluiu também os §§ 3º e 4º ao dispositivo.

quanto ao eventual esgotamento dos critérios materiais e bases de cálculo possíveis para contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em virtude do enunciado incluído na CF pelo constituinte derivado.¹⁵

Sobre a primeira dessas questões, estamos seguros de que os comandos decorrentes do novo enunciado não são aplicáveis aos tributos que têm fundamento no art. 195 da CF, pois, a despeito de a generalidade do enunciado contido no § 2º do art. 149, que parece irradiar luzes para as contribuições sociais em geral, inclusive as destinadas ao custeio da seguridade social, tem-se que, para essas, o constituinte prescreveu, de modo particularmente especial, as grandezas que devem compor o fator-primário das respectivas bases de cálculo: o faturamento, as receitas, o lucro e a folha de salários.

A regra especial enunciada pelo art. 195 da CF sobrepõe-se ao comando geral, tendo em vista um dos critérios de solução de antinomias (aparentes) segundo o qual - entre normas de mesma hierarquia - a norma especial prevalece sobre a norma geral, ainda que a última seja posterior.¹⁶ É por esse motivo que as contribuições

15. Helenilson Cunha Pontes já entreviu a problemática decorrente da introdução desse enunciado na CF. Para ele, “esta linha de entendimento pode ser parcialmente alterada em face da EC nº 33/2001, que inclui no Texto Constitucional algumas materialidades possíveis de sofrerem a incidência da citada contribuição sobre o domínio econômico: faturamento, receita bruta ou valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro, bem como elegeu parcela do domínio econômico possível de sofrer a incidência de uma contribuição, qual seja, aquele dedicado à importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Assim, ao contrário da sua redação original (sobre a qual se debruçaram Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Edmar Oliveira Andrade Filho), o Texto Constitucional atualmente prevê expressamente algumas materialidades para a citada contribuição. Logo, relativamente àquelas materialidades, por decorrência do raciocínio adotado, não mais se exigirá a edição de lei complementar (geral ou específica) necessária à exigência da respectiva contribuição. Resta, no entanto, a questão relativa ao eventual esgotamento constitucional das materialidades possíveis de figurarem como fato gerador da contribuição. Poderia o legislador criar outras materialidades que não aquelas agora previstas no art. 149, § 2º, III, da CF? Se a resposta for afirmativa, as questões relativas à necessidade de lei complementar permanecem, sobretudo no que tange à definição dos aspectos gerais da figura tributária” (*Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 384).

16. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 96.

sociais destinadas ao custeio da seguridade social não estão submetidas aos comandos impostos pelo art. 149, § 2º, III, da CF.

O mesmo ocorre com a competência residual da União para instituir contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, que também não está submetida a tais comandos, visto que os enunciados em exame expressam uma limitação às grandezas que podem compor a base de cálculo dos tributos, o que contraria a noção de resíduo - ou seja, aquilo que sobra -, a qual deve nortear as competências residuais da União.

Corroborar esse entendimento o fato de a regra expressa pelo § 4º do art. 195 remeter o intérprete ao art. 154, I, da CF, exigindo seja obedecido, quando da instituição das contribuições residuais, o disposto nesse último enunciado. O que ele estabelece? Que a União, mediante lei complementar, poderá instituir impostos (com a remissão, lê-se “contribuições”) que não tenham hipótese ou base de cálculo próprios dos discriminados no Texto Supremo.

Assim, em matéria de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, só compõem as competências residuais da União as bases de cálculo e hipóteses de incidência não discriminadas no Texto Constitucional, inferindo-se, daí, que tal competência vai além das grandezas discriminadas na alínea *b* do inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

A única exceção gira em torno da contribuição instituída com fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, cuja competência foi definida em torno do sujeito que integra o critério material possível do respectivo arquétipo tributário: o importador ou pessoa a ele equiparada. Somente em relação a essa contribuição social destinada ao custeio da seguridade social não existe regra especial atinente às grandezas que poderão ser tomadas como referência pelo legislador para a composição da respectiva base de cálculo, de modo que a ela são aplicáveis os enunciados prescritos no inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

Por essas razões, conclui-se que o referido enunciado não é aplicável às contribuições sociais destinadas à seguridade social, inclusive no que se refere à porção residual das competências

outorgadas à União, excluindo-se, porém, a contribuição que tem fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, a quem é integralmente aplicável o inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

5. Reconstrução da norma de competência tributária das contribuições

A segunda das questões relevantes na reconstrução do sentido das normas de competência tributária relativa às contribuições afetadas pelos novos enunciados tem a ver com o eventual esgotamento das bases de cálculo possíveis para a instituição das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico atingidas.

Lembre-se, a esse respeito, que, em seu plano de expressão, os enunciados contidos nas alíneas que compõem o § 2º do art. 149 do CF expressam que a “alíquota” de tais contribuições poderá ser “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” ou “específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

No momento em que permite ao legislador da União prescrever uma “alíquota específica”, o constituinte derivado confunde alíquota (a unidade de medida) e base de cálculo (determinada pela lei).¹⁷ Em que pese a confusão terminológica, a mensagem deontica é clara: poderá a União estipular como base de cálculo para essas contribuições um valor fixo, mediante a adoção de técnica de pauta fiscal, ou seja, desvinculando-se da exata medida do fato produzido pela norma concreta para o cálculo da dívida tributária, ou, por outro lado, utilizar o critério tradicional de mensuração específica de cada eventos promovido pelo particular.

17. Quando a legislação alude à alíquota específica para, em seguida, expressar que a base de cálculo é uma unidade de medida que não um valor monetário, tem-se, no plano das literalidades textuais, um desvio terminológico que resulta da inversão daquilo que se concebe como base de cálculo e como alíquota. Alíquota específica, na verdade, é base calculada determinada por meio de técnicas de pauta fiscal.

Na outra alínea que integra esse dispositivo, o constituinte prescreve que as alíquotas de tais contribuições poderão ser *ad valorem*, ou seja, estipuladas em numeral fracionário ou, o que é mais comum, em numeral percentual, sobre a base de cálculo erigida pela lei. O constituinte derivado foi mais longe, pois prescreveu, inclusive, a base de cálculo possível dos arquétipos atinentes às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico quando enunciou que a referida alíquota deverá ser conjugada à base de cálculo composta pelo faturamento, receita bruta, valor da operação ou o valor aduaneiro.

Profundamente modificado foi o perfil desses tributos com tal intervenção do constituinte derivado, pois predeterminada a atuação do legislador em relação a esses tributos com a prescrição de que as bases de cálculo possíveis são: a) faturamento, b) receita bruta, c) valor da operação, ou d) valor aduaneiro, no caso da importação. Só estas grandezas foram consideradas como aptas pelo constituinte derivado para figurar no conseqüente normativo das contribuições afetadas pelas novas disposições constitucionais.

Ademais, no momento em que o constituinte derivado prescreveu quais grandezas poderiam compor as bases de cálculo - conjugadas às alíquotas *ad valorem* - na compostura das regras-matrizes de incidências referentes às contribuições em questão, acabou por circunscrever a classe dos complementos dos verbos que poderão ser utilizados para compor o critério material dos arquétipos tributários referentes a essas espécies tributárias.

O inciso II do § 2º do art. 149, introduzido que foi no plano das literalidades textuais pelo constituinte derivado, prescreve que, fixando o legislador alíquotas *ad valorem* para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, só poderá ele tomar a receita bruta, o valor da operação ou valor aduaneiro como fatores-primários da respectiva base de cálculo. Por conseguinte, para harmonizar a hipótese de incidência com a respectiva base de cálculo, o critério material da hipótese desses tributos só poderá ser composto por uma ação da qual se possa mensurar a receita bruta, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro.

Somente essas grandezas poderão figurar como bases de cálculo das contribuições sociais (exceto, reitere-se, daquelas destinadas ao custeio da seguridade social) e das contribuições de intervenção no domínio econômico, e, por conseguinte, somente os fatos que permitam a mensuração dessas grandezas poderão ser utilizados na composição da respectiva hipótese.

Assim, ao contrário do cenário anterior à EC nº 33/01, em relação ao qual o constituinte pouco dispunha acerca do arquetipo desses tributos, é pertinente afirmar que os arquetipos tributários dessas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico foram modificados, passando a contar com critérios materiais e bases de cálculo possíveis bem definidos pela norma constitucional.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em sentido parecido, observa que “com relação à base de cálculo das contribuições interventivas, deverá ser uma medida de um dos fatos previstos no art. 153, ou aquelas previstas no art. 149, § 2º, III, ou qualquer fato escolhido no exercício da competência tributária residual”.¹⁸ Registre-se a nossa discordância com o pensamento do autor apenas no que se refere à possibilidade de as referidas contribuições terem como hipótese fato idêntico àqueles reservados à instituição de impostos, inclusive os residuais, uma vez que a arrecadação de impostos federais é repartida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o que não ocorre com as contribuições de intervenção no domínio econômico. Admitir a sobreposição de bases, em tal situação, significa prejudicar a repartição das rendas entre os integrantes da Federação, desequilibrando-a, razão pela qual entendemos que, por via oblíqua, também tais materialidades não podem ser tomadas para a composição da regra-matriz de incidência dessa espécie tributária.

De todo modo, para examinar o acerto de nossa afirmação geral que o inciso III do § 2º do art. 149 da CF esgota a base de cálculo possível das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, predeterminando, com isso, a atuação do legislador, somos levados à questão de saber se a União pode se afastar de uma das grandezas

18. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 61.

anunciadas pela alínea *b* desse dispositivo caso institua contribuição que tenha alíquota *ad valorem*.

Em primeiro lugar, devemos observar que uma proposição que expressa uma permissão de fazer - P(0) - é subcontrária da proposição que expressa a permissão de não fazer: P(-0).¹⁹ Na lógica clássica, duas proposições subcontrárias podem ser, a um só tempo, verdadeiras, mas não podem ser, simultaneamente, falsas.²⁰ Trazendo tais considerações para a lógica deôntica, tem-se que, a P(0) e P(-0) podem ser, a um só tempo, normas válidas. Em tal hipótese, tem-se uma faculdade, que expressa a permissão bilateral de fazer e não-fazer.²¹

Independentemente do fato de o inciso III do § 2º do art. 149 da CF prescrever, ou não, uma permissão bilateral, ainda que assim fosse, o legislador não poderá se divorciar das duas alternativas contempladas pelo enunciado (alíquotas específicas ou *ad valorem*), uma vez que, em meio à confusão terminológica que impera no direito positivo brasileiro atual, as alíquotas de um tributo serão “específicas” ou *ad valorem*. No contexto legislativo e doutrinário brasileiro, não existe uma terceira possibilidade para o legislador instituir a alíquota. Não poderá, portanto, o legislador seguir uma terceira via, já que esta não existe.

Indo mais além, não se pode admitir que, ao instituir contribuição que tenha alíquota *ad valorem*, possa o legislador tomar grandeza distinta de faturamento, receita bruta, valor das operações ou valor aduaneiro para a composição do fator-primário da respectiva base de cálculo. A permissão (ou faculdade) conferida à União está restrita à possibilidade de seleção entre “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*”, mas não entre as grandezas que poderá tomar como referência para a composição da base de cálculo.

Selecionando uma entre as duas possibilidades, é dever do legislador atrelar à “alíquota” uma unidade de medida - no caso de “alíquota específica” - ou uma das grandezas discriminadas pelo

19. NOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 84.

20. COPI, Irving. *Introdução à lógica*, p. 147.

21. GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*, p. 129.

constituente derivado - no caso de “alíquota *ad valorem*”. Admitir o contrário significaria esvaziar por completo o sentido normativo do enunciado prescrito pelo inciso III do § 2º do art. 149 da CF, o que, sem dúvidas, não é nada razoável, até porque tomaria inútil o trabalho do constituinte derivado, que introduziu esse enunciado no texto constitucional.²²

Para atribuir significado à permissão (ou faculdade) conferida à União pelo comando advindo do referido enunciado, volta-se ao nosso sistema de referências, em que se tomou a expressão “alíquota específica” como sinônimo de base de cálculo determinada pela lei mediante a utilização de pautas, ou seja, base calculada divorciada da real medida do fato produzido pela norma concreta.

Deduz-se que o termo “poderão”, utilizado pelo § 2º do art. 149 da CF, quer expressar a permissão (ou faculdade) conferida ao legislador de, quando da composição do critério quantitativo de uma dessas contribuições, afastar-se da medida do fato produzido pela norma concreta sem que, para isso, seja necessário perquirir a fidedignidade dos documentos ou declarações prestados pelo particular, entre outros fatores.

O sentido da permissão conferida ao legislador, portanto, é a admissão de uma entre duas metodologias de cálculo conhecidas - “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*”, permitindo que seja descartada a exata medida do fato produzido pela hipótese normativa na composição do fator-primário da base de cálculo do tributo, o que não é pouca coisa.

Em síntese: divorciar-se da medida do fato ou não, para utilizar expediente voltado à aplicação da lei em uma sociedade de massa, eis a permissão. Em um ou outro caso, porém, só se poderá ter como medido (exatamente, em cada caso, ou pela aplicação de

22. Bem antes da introdução do referido enunciado no sistema de enunciados de direito positivo brasileiro, a Corte Suprema, por ocasião do julgamento do RE nº 177.137, da qual foi relator o Ministro Carlos Velloso, manifestou o entendimento de que a competência outorgada à União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico não estaria limitada até mesmo pelas materialidades reservadas aos Estados e Municípios, posto que, como prevaleceu à época, a exclusividade só seria aplicável aos impostos.

referências gerais), o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

6. Conclusões

Diante do exposto, relendo a competência tributária relativa às contribuições, em razão da introdução de novos enunciados constitucionais pela EC n° 33/01, estamos seguros em afirmar que:

a) o inciso III do § 2° do art. 149 da CF só é aplicável à composição da norma de competência tributária atinente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico;

b) a construção da norma de competência tributária relativa às contribuições sociais instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas não está sujeita à influência do novo enunciado;

c) exceto no que se refere à contribuição instituída com fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, as demais contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, inclusive aquelas criadas no exercício da competência residual da União, também não estão submetidas aos comandos impostos pelo art. 149, § 2°, III, da CF;

d) o constituinte derivado modificou profundamente o perfil desses tributos, predeterminando a atuação do legislador no que se refere à prescrição de suas bases de cálculo, que não podem ser outras senão, (i) faturamento, (ii) receita bruta, (iii) valor da operação, ou (iv) valor aduaneiro, no caso da importação;

e) a permissão (ou faculdade) conferida à União pelo novo enunciado está restrita à possibilidade de seleção entre “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*”, mas não entre as grandezas que poderá ela tomar como referência para a composição da base de cálculo;

f) ao permitir que o legislador prescreva uma “alíquota específica”, o constituinte derivado confundiu o que é alíquota (a unidade de medida) e o que é base de cálculo (determinada pela lei), sendo, porém, claro que facultou à União estipular como base de cálculo para essas contribuições um valor fixo, mediante a adoção de

técnica de pauta fiscal, desvinculando-se da exata medida do fato produzido pela norma concreta para o cálculo da dívida tributária;

g) ao definir as grandezas que poderão servir de referência à definição da base de cálculo dessas contribuições, tem-se que os arquétipos tributários das contribuições afetadas pelos novos enunciados foram modificados, passando a contar com bases de cálculo possíveis e, conseqüentemente, critérios materiais possíveis bem definidos pela norma constitucional.

7. Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juízes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico. *Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA*, Belém, v. 2, n. 7.
- COPI, Irving. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición e norma*. Buenos Aires: Astrea, 1997.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luiz Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- . *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LUHMANN, Nicklas. *O direito da sociedade*. Trad. Javier Torres Nafarrete. (mimeo).
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.
- PONTES, Helenilson Cunha. Contribuições de intervenção no domínio econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 377-393.