

PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Samuel Carvalho Gaudêncio

1. Introdução

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro é baseado na repartição de competências. A Constituição Federal outorgou às pessoas políticas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o direito de tributar as pessoas físicas e jurídicas, desde que atendidos os requisitos e limites trazidos em seu próprio texto.

Dentre esses requisitos e limites, é importante destacar o princípio da estrita legalidade tributária, que proíbe qualquer cobrança de tributo por parte daqueles que detêm capacidade tributária, sem prévia lei que autorize a intervenção estatal.

Tampouco, é permitido às pessoas políticas extrapolarem a linha que demarca o final de suas competências, sendo-lhes autorizado tributar apenas dentro dos quadrantes possíveis outorgados e delimitados pela Constituição Federal.

Em outras palavras, a Constituição Federal separa para cada pessoa política o direito de tributar certos eventos ocorridos no mundo fenomênico, sob condição de instituírem leis para exercerem suas competências tributárias e de não invadirem faixas de competência dos demais entes tributantes ou faixas de incompetência, em que não há tributação por expressa vedação constitucional ou por ausência de previsão, também constitucional, nesse sentido.

Em síntese, pode-se concluir que a tributação, no sistema brasileiro, dá-se por delegação de competência, limitada pelos princípios constitucionais, como o da estrita legalidade tributária.

A União, os Estados e os Municípios, portanto, possuem um conjunto limitado de situações, criado pela Constituição Federal, a partir do qual podem atuar tributando as relações intersubjetivas por meio de lei.

Esta repartição constitucional de competência, sem sombra de dúvidas, prestigia a espécie tributária dos impostos, que, por serem expressamente dispostos no Texto Constitucional, tornam-se alvo de profundos estudos tributários, acrescido ao fato de gerarem grande impacto na economia do País.

Sucede que as contribuições sociais atualmente têm representado significativa parcela da arrecadação da União, pessoa política competente para instituí-las, merecendo maior atenção aos olhos dos estudiosos do Direito Tributário.

O tributarista paraense Fernando Facuy Scaff, acerca desse impacto econômico das contribuições sociais, comenta:

Verifica-se que o tributo que teve maior índice de majoração no sistema tributário brasileiro foram as contribuições, especialmente as contribuições sociais. O quadro abaixo bem demonstra esta projeção, levando-se em consideração apenas a variação entre 2001 e 2002.

Tributos	2001	2002	o/o acréscimo
Cofms	46.364	52.266	12,73%
CSSL	9.366	13.363	42,68o/o
PIS	11.396	12.870	12,93%
CPMF	17.197	20.368	18,44%
INSS	62.492	76.082	21,75%
Totais	146.815	174.949	19,16%

* Aumento de tributos vinculados à Seguridade Social em milhões de reais.

A arrecadação dos impostos vinculados à Seguridade Social, entre eles, PIS, Cofms e INSS subiu 19,16% em 2002 em face de 2001. A maior alta foi registrada na CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) que subiu de R\$ 9,36 bilhões em 2001 para R\$ 13,36 bilhões no ano passado, uma diferença de 42,68%.’

Nesses termos, ciente da importância do impacto financeiro das exações referentes às contribuições sociais na economia brasileira, e da exorbitante quantidade de legislação infraconstitucional relativa

1. As Contribuições Sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 98, São Paulo, Dialética.

às contribuições sociais, o presente estudo apresenta uma análise constitucional das contribuições sociais, admitidas aqui como uma espécie de “imposto-vinculado” ou mesmo de taxa, demonstrando os requisitos e limites constitucionais à sua cobrança.

Identificamos no Texto Constitucional alguns elementos da regra-matriz de incidência tributária como os critérios material, pessoal (sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo), assim como sua finalidade, concluindo que os demais critérios da norma-padrão de incidência tributária deverão constar das leis ordinárias instituidoras das contribuições sociais, que, além de criarem o tributo em si, são responsáveis pela conformação final de suas regras-matrizes.

2. Classificação constitucional dos tributos

2.1.0 conceito de tributo e as suas espécies

Inobstante conste expressamente do art. 3º do CTN, muito se discutiu, na doutrina, sobre o conceito de tributo. Geraldo Ataliba, por exemplo, não aceitava que a definição de tributo fosse trazida pela legislação infraconstitucional, criticando o fato do CTN ter se preocupado em definir tributo:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.²

Entendia Ataliba que o conceito de tributo deveria ser retirado das normas constitucionais, e jamais ser definido por meio de texto de lei. Paulo de Barros Carvalho³, por sua vez, encontrou, nos textos

2. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. rev. e atual, por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 32.
3. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 19.

de Direito Positivo, doutrina e jurisprudência, seis acepções para o vocábulo “tributo”: como *quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica; norma, fato e relação jurídica*. E verdade que o conceito de tributo foi trazido expressamente pelo Direito Positivo, não se podendo fugir da realidade criada pela própria legislação.

Não se pode olvidar das repetidas lições de Paulo de Barros Carvalho de que o direito cria suas próprias realidades. E o Direito Positivo criou o conceito de tributo: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, sendo este o conceito que ora se adota.

Insuficiente, porém, ter apenas o conceito de tributo; faz-se necessário também classificá-lo, visto que a Constituição Federal, ao tratar dos tributos, em seu art. 145, fala em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sabe-se que toda classificação, em qualquer ciência, existe para facilitar a análise do objeto pelo cientista. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba sempre afirmou que as classificações existentes na doutrina ou são úteis ou inúteis, ensinando, assim, que não existe classificação certa ou errada. Na verdade, lecionava o professor paulista, com ares críticos, que certas classificações refletiam verdadeira falta de tempo, diante de sua inutilidade para o estudo científico.

No caso das espécies tributárias, contudo, entende-se que a classificação nunca poderá ser feita pela doutrina, da mesma forma que o conceito de tributo jamais admitirá construções científicas. Deveras, da mesma forma que o conceito de tributo existe no Direito Positivo, dele também faz parte a classificação dos tributos, estando esta no plano constitucional e aquela no plano legal, em que pese a divergência, neste ponto, de mestres como o professor Geraldo Ataliba.

0 art. 145 da CF cuidou de classificar os tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dessa forma, percebe-se que o próprio Texto Constitucional apresentou quais são as espécies tributárias, não tendo de se falar, portanto, em construção doutrinária, no sentido de pretender ampliar o número de espécies tributárias de três (impostos, taxas e contribuições de melhoria) para quatro ou cinco, incluindo o empréstimo compulsório, disposto no art. 148 da CF, e as contribuições sociais, interventivas e corporativas e de iluminação pública, trazidas pelos arts. 149 e 149-A.

Na verdade, tem-se apenas três espécies tributárias, sendo os empréstimos compulsórios e as mencionadas contribuições subespécies dos impostos ou taxas.

Sem embargo, há na doutrina posições distintas que entendem serem cinco as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições), como Márcio Severo Marques⁴, que demonstra com convicção que são cinco e não três ou quatro as espécies tributárias. Para tanto, elege o autor três critérios: a) exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte; b) exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação; c) exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

Inobstante a referida construção científica ser uma das mais respeitadas do Direito brasileiro, mostrando-se, inclusive, extremamente

4. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

útil, não se pode deixar de alertar para o fato de que o autor chegou a cinco espécies tributárias por ter eleito três critérios. Ora, enquanto se elegeu apenas o critério topográfico da Constituição Federal (art. 145), chegou-se a três espécies. A partir do momento em que se criaram três novos critérios, alcançou-se cinco espécies tributárias, e assim sempre será se for aumentado o número de critérios, podendo-se, inclusive, dizer que a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública é uma nova espécie tributária, assim como podem se tomar os impostos diretos e indiretos, etc.

Com efeito, as espécies tributárias são apenas três, nos termos de Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, sendo os empréstimos compulsórios e demais contribuições subespécies de impostos ou taxas.

2.2.0 imposto, a taxa e as contribuições de melhoria

Geraldo Ataliba ao estudar os tributos não só os separou em espécies - impostos, taxas e contribuições de melhoria -, como também os classificou em vinculados e não-vinculados. Eis sua lição:

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

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois - segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal -, em tributos vinculados e tributos não-vinculados.⁵

Baseado nas lições de Geraldo Ataliba e no art. 16 do CTN, pode-se dizer que os impostos são tributos que têm sua materialidade sem qualquer relação com determinada atuação do Poder Público.

5. *Op. cit.*, p. 130.

Roque Antônio Carrazza, ao abordar a matéria, pontifica:

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa não porque ele não tenha fato imponible, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem paga.⁶

Situação diversa, porém, ocorre com as taxas que trazem em seu antecedente normativo um fato referente ao exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, nos termos do art. 77 do CTN. Dessa forma, nas taxas o antecedente normativo sempre medirá um fato relativo a uma atividade estatal.

As contribuições de melhoria, por sua vez, diferenciam-se da taxa, uma vez que para serem cobradas não exigem o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, mas a existência de uma obra pública que valorize os imóveis fronteiriços ou da região.

Paulo de Barros Carvalho elucida a questão:

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.⁷

6. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 463.

7. *Op. cit.*, p. 42.

Com efeito, diante da análise dos textos de lei e balizado pela doutrina de autores como Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, atesta-se que três são as espécies tributárias, sendo duas delas tributos vinculados a determinada atividade estatal (taxas e contribuições) e outra totalmente desvinculada de qualquer atuação estatal (imposto).

A fixação de tal premissa é extremamente importante para o presente estudo, conquanto, posteriormente, classificar-se-á as contribuições sociais como impostos vinculados ou taxas.

2.3.0 empréstimo compulsório

Da mesma forma que muito se discutiu na doutrina qual era o conceito de tributo, assim como quantas são as espécies tributárias, assunto até hoje palpitante entre os tributaristas, inúmeras foram as discussões acerca da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios.

Existiam, na doutrina, dúvidas acerca de sua natureza tributária. Tal discussão, porém, já não se mantém viva, porquanto pacificou-se dentre os estudiosos do Direito Tributário a idéia de que empréstimo compulsório é, sim, tributo, diferenciando-se dos demais por ser restituível. Persiste, porém, na doutrina e nos tribunais, dúvidas acerca de sua classificação como espécie tributária, haja vista alguns entenderem tratar-se de espécie tributária isolada, como Márcio Severo Marques, enquanto outros o classificam como imposto ou taxa, a exemplo de Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, sendo essa a posição ora defendida.

Com efeito, os empréstimos compulsórios serão impostos, taxas ou contribuições de melhoria, acontecendo o mesmo com as chamadas “demais contribuições”, em que se encontram as contribuições sociais, objeto do presente trabalho.

2.4. As demais contribuições

Dentre as chamadas “demais contribuições” pode-se enquadrar as contribuições sociais, contribuições de intervenção do domínio

econômico e contribuições profissionais ou corporativas, todas de competência da União, nos termos do art. 149 da CF, assim como a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, constante do art. 149-A da CF, inserida no sistema constitucional brasileiro por meio da Emenda Constitucional nº 32, de 2002, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim, pode-se dizer que quatro são as espécies de contribuições existentes em nosso ordenamento jurídico, que, na conceituação de Geraldo Ataliba, “é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.⁸

Na doutrina, não há dúvidas quanto à natureza tributária dessas contribuições, que nos termos do art. 149 devem observar o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, sem prejuízo do art. 195, § 6º, da CF, que, respectivamente, dispõem:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e constituintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

8. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003).

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: [...]

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

Assim, percebe-se que as contribuições efetivamente têm natureza tributária, diante da referência expressa feita pelo art. 149 aos arts. 146, 150 e 195 da CF, que tratam de questões referentes a normas gerais em Direito Tributário, princípios da estrita legalidade tributária e da anterioridade nonagesimal ou especial.

Não se pode olvidar, conforme afirmado anteriormente, que as contribuições previstas no art. 149 da CF não constituem uma nova espécie tributária, tratando-se, na verdade, de imposto ou taxa, conforme suas hipóteses de incidência e bases de cálculo.

Roque Antônio Carrazza, ao estudar as “demais contribuições”, por ele chamadas apenas de “contribuições”, entende que a Constituição Federal não as classificou por meio de suas regras-matrizes, mas por suas finalidades. Eis as palavras do professor:

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas sim por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá esse tipo de tributo sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais. [...]

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por intermédio da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação desses tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.⁹

9. *Op. cit.*, p. 519.

Nesses termos, pode-se concluir serem as “demais contribuições” impostos ou taxas apresentados e classificados, no Texto Constitucional, por suas finalidades, apresentando-se como hipótese, portanto, de “imposto vinculado” ou de taxa.

Com efeito, percebe-se que, nas hipóteses em que as contribuições têm natureza jurídica de imposto, está autorizado falar-se em “imposto vinculado” em relação a determinada atividade estatal, com o produto de sua arrecadação garantido a tal atividade, contrariando, assim, as lições do mestre Ataliba.

Note-se, porém, que nessa espécie de imposto, ou contribuição, há exigência constitucional de previsão de destinação específica para o produto da arrecadação a determinada atuação estatal, como promover a seguridade social e intervir no domínio econômico, mas não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente e uma atividade estatal referida ao contribuinte, como ocorre com as taxas e, portanto, com algumas contribuições, sendo clara, portanto, a distinção entre contribuição-imposto e contribuição-taxa.

Por conseguinte, não se pode confundir, o imposto *stricto sensu* com o imposto *lato sensu*, como classifica Eurico Diniz de Santi, conquanto o primeiro não tem e não pode ter o produto de sua arrecadação destinado, enquanto na segunda espécie tal condição é necessária.

3. As demais contribuições

3.1. As contribuições sociais

Conforme se demonstra, as contribuições sociais, assim como as demais, são impostos vinculados ou taxas, tendo como características marcantes a exigência constitucional de previsão legal de destinação específica do produto da arrecadação e a ausência de obrigatoriedade de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal específica referida

ao contribuinte, que, contudo, acontecerá quando a contribuição social tiver a característica de taxa.

O fator distintivo entre as “demais contribuições” repousa justamente em suas finalidades. No caso das contribuições sociais, a destinação do produto da arrecadação é a seguridade social, que, nos termos do art. 194 da CF, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Com efeito, é dado à União instituir, por meio de lei, tributos cujo produto da arrecadação será obrigatoriamente destinado a saúde, previdência e assistência social, sendo-lhe vedado direcionar tais recursos para outros setores que não os trazidos pelo mencionado dispositivo constitucional.

3.2. As contribuições interventivas

Paulo Ayres Barreto traz o seguinte conceito das contribuições de intervenção no domínio econômico:

Podemos afirmar, com base nas considerações até aqui tecidas, que as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas.

Essa intervenção deverá observar as diretrizes postas pela Constituição Federal no capítulo dedicado à ordem econômica, quais sejam: (i) respeito a livre iniciativa (art. 170); (ii) preservação à livre concorrência (art. 170, IV); (iii) planejamento indicativo para o setor privado (art. 174).¹⁰

Com efeito, pode-se dizer que as contribuições de intervenção no domínio econômico têm por objeto manter o controle da livre concorrência, encontrando sempre soluções para prestigiar a livre

10. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. 2005. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 139.

iniciativa, mantendo equilibrado o setor privado, por atuar justamente em suas desigualdades.

As contribuições interventivas não podem, jamais, ter fins arrecadatórios, sendo, sem sombra de dúvidas, a mais parafiscal das contribuições, não sendo autorizado ao legislador atrapalhar a livre iniciativa com exações tributárias, mas tentar desenvolver o setor privado, dando oportunidade à livre iniciativa, e tratando diferente os que se encontram em situações econômicas e jurídicas diferentes, em atenção ao princípio da isonomia.

Os recursos arrecadados com as contribuições interventivas precisam se voltar para o desenvolvimento do setor privado e da livre iniciativa, devendo ser tributados aqueles que deles se beneficiam, tratando-se também de espécie de imposto vinculado ou taxa.

3.3. As contribuições corporativas

As contribuições de interesse das categorias profissionais têm por fim precípua manter as entidades profissionais, de natureza tanto pública quanto privada.

Essas contribuições também são impostos vinculados ou taxas, dependendo de suas materialidades e bases de cálculo, devendo, portanto, serem instituídas por Lei Federal.

3.4. A contribuição para custeio do serviço de iluminação pública

A Emenda Constitucional nº 39, de 19.12.2002, introduziu em nosso ordenamento jurídico o art. 149-A, que prevê a possibilidade de cobrança de Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública por parte dos Municípios e do Distrito Federal.

A inserção de tal dispositivo em nosso ordenamento jurídico deu-se em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal das várias leis municipais existentes em nosso país que instituíam e cobravam a chamada “Taxa de Iluminação Pública”.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a Taxa de Iluminação Pública não poderia existir, visto que taxa, espécie tributária, pressupõe,

entre outros aspectos, contraprestação vinculada a determinado serviço público específico e divisível, e a iluminação pública seria sempre indivisível, sendo impossível mensurar quanto de energia cada contribuinte usaria.

Dessa forma, a cobrança da Taxa de Iluminação Pública foi considerada inconstitucional, uma vez que, inobstante denominada “taxa”, tratava-se de verdadeiro imposto, espécie tributária diversa, só podendo ter cobrança autorizada pela Constituição, dentro dos limites de sua competência tributária, que no caso dos Municípios prevê apenas o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Assim, era entendido que a iluminação pública deveria ser custeada pelo produto da arrecadação dos impostos já pertencentes aos Municípios e não através de cobrança de taxa.

Sem embargo, com a Emenda Constitucional nº 39, passou a existir a possibilidade dos Municípios e do Distrito Federal cobrarem COSIP (Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública), nas faturas de consumo de energia elétrica, sendo facultado ao competente tributário efetuar tal exação através da concessionária prestadora de serviço elétrico da região, assumindo esta o papel de responsável tributário.

Os Municípios que instituírem lei própria regulando a cobrança da COSIP (princípio da estrita legalidade tributária) poderão valer-se dessa receita com o escopo único de custear a iluminação pública municipal, uma vez que as contribuições encontram-se dispostas na Constituição Federal por suas finalidades, diferentemente dos impostos e taxas, que têm suas próprias regras-matrizes de incidência traçadas pela Carta Magna.

Destarte, a COSIP é, na verdade, uma quarta espécie do gênero “demais contribuições”, sendo hipótese clara de imposto vinculado, uma vez que o destino do produto de sua arrecadação será ao serviço de iluminação pública, sob pena de desvirtuamento de sua finalidade constitucional.

A COSIP apresenta todas as características do restante das espécies das “demais contribuições”, diferenciando-se apenas em relação aos competentes tributários, outorgados pela Constituição Federal, que são os Municípios e o Distrito Federal, configurando segunda hipótese de exceção em relação à competência exclusiva da União em instituir as “demais contribuições”, como ocorre com as contribuições previdenciárias, que podem ser instituídas tanto pelos Estados quanto pelos Municípios. Tal característica, porém, não tem o condão de afastar a natureza jurídica de contribuição-imposto vinculado.

Registre-se, ainda, que existem discussões acadêmicas sobre a constitucionalidade desta quarta espécie de “contribuição”. Contudo, entende-se ser a COSIP plenamente constitucional e, portanto, pertinente em nosso ordenamento jurídico, conquanto não fere qualquer princípio sensível da Constituição Federal, nem o chamado “estatuto do contribuinte”.

Na verdade, a EC nº 39 ampliou a competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, trazida pelo Legislador Constitucional, criando, como dito, uma nova contribuição, ou seja, outra espécie de contribuição, excludente das contribuições interventivas, corporativas e sociais preexistentes no art. 149, passando a existir uma quarta contribuição, denominada COSIP.

4. As contribuições sociais na Constituição Federal

4.1. Considerações iniciais

Inobstante alguns doutrinadores entendam estar a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais na Constituição Federal, não é esse o posicionamento adotado no presente trabalho. Ao contrário, defende-se que tais regras-matrizes encontram-se nas leis ordinárias instituídas pela União e que, necessariamente, devem seguir as proposições jurídicas traçadas pela Constituição Federal.

Com efeito, a Carta Magna outorga competência à União para instituir contribuições sociais, já estipulando, porém, bases de cálculo, contribuintes, materialidades e finalidades possíveis, cabendo à lei instituidora trazer os demais critérios da regra-matriz de incidência, assim como repetir os já trazidos pelo Texto Constitucional.

Analisando-se os arts. 194 e 195 da CF, consegue-se alcançar as possíveis bases de cálculo, contribuintes, materialidades, assim como as possíveis finalidades das contribuições sociais.

As leis instituidoras das contribuições sociais devem respeitar esses limites constitucionais, sob pena de se ter uma contribuição social inconstitucional por usurpação de competência tributária.

4.2. As possíveis bases de cálculo

As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais estão dispostas no art. 195 da CF:

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, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

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.

Com efeito, percebe-se que a Constituição Federal, taxativamente, trouxe as bases de cálculo possíveis das contribuições sociais, não podendo a lei instituidora extrapolar tais limites, conforme afirmado, sob pena de inconstitucionalidade, por incompetência tributária.

É de se observar, contudo, que as bases de cálculo fixadas pelo texto constitucional limitam-se apenas às contribuições sociais pagas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei e às referentes às receitas de prognósticos, não tendo fixado tais limites para as contribuições do trabalhador, nem do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

Em síntese, tem-se que as leis que instituírem as contribuições do empregador só poderão ter como base de cálculo *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento e o lucro*. A outra base de cálculo possível diz respeito à receita de concurso de prognósticos.

4.3. Os possíveis contribuintes

Em relação aos contribuintes, a Carta Magna também limitou as possibilidades no art. 195: a) o empregador, empresa e entidade a ele equiparada por lei; b) o trabalhador e demais segurados da previdência social; c) aquele que obtiver receita com concurso de prognósticos; d) o importador de bens ou serviços.

Na hipótese de lei instituidora de qualquer contribuição social eleger outro contribuinte que não seja o citado no art. 195 da CF, estará atuando em solo estranho à sua competência, sendo, portanto, inconstitucional.

oãjsfete sb oiqionhq o 9 aisftoiouJifanoo aebsbHenit aA .3. A

4.4. As possíveis materialidades

ioq ãaief9O2 29ô?fudntno'j esb aisnoioiri franco esbiibrIGiã aA

As materialidades das contribuições sociais podem ser retiradas do texto constitucional com a análise das bases de cálculo

possíveis, visto que a materialidade e a base de cálculo são critérios da norma tributária que sempre se encontram intimamente ligados, pois a base de cálculo sempre confirma ou infirma a materialidade do tributo.

Dessa forma, pode-se dizer que as materialidades possíveis das contribuições sociais são as seguintes: a) ter folha de salários (pagar remuneração); b) ter/auferir receita ou faturamento; c) ter/auferir lucro; d) ter/auferir receita oriunda de concurso de prognósticos; e) ser trabalhador ou segurado da previdência social; f) ser importador de bens e serviços.

É necessário fazer atenção, porém, ao fato de as materialidades “ter folha de salários ou pagar rendimentos à pessoa física”, “ter receita ou faturamento” e “ter lucro” estarem necessariamente ligadas por exigência constitucional ao contribuinte *empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei*.

Com efeito, estudando-se o disposto no art. 195 da CF, percebe-se que o legislador atrelou, obrigatoriamente, certas bases de cálculo a determinados contribuintes e materialidades, tendo, porém, deixado livres outras bases de cálculo, contribuintes e materialidades.

No caso das bases de cálculo “ter folha de salários/pagar rendimento a pessoa física”, “ter receita ou faturamento” e “ter lucro”, conforme se afirmou, o contribuinte, obrigatoriamente, será *o empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei*, por disposição constitucional que não fixou qualquer base de cálculo para o contribuinte *trabalhador* e para a materialidade *ser trabalhador ou segurado pela previdência social*, assim como não limitou qual deveria ser a base de cálculo e materialidade da contribuição social do *importador de bens e serviços*.

4.5. As finalidades constitucionais e o princípio da afetação

As finalidades constitucionais das contribuições sociais, por sua vez, foram todas dispostas no art. 194:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Dessa forma, o produto da arrecadação das contribuições sociais deverá ser destinado à seguridade social, da qual fazem parte a saúde, a previdência e a assistência social. Havendo lei que destine o produto da arrecadação a qualquer outra área, estranha à seguridade social, será gravada por inconstitucionalidade.

Com efeito, pode-se afirmar, indubitavelmente, que as contribuições sociais são regidas pelo princípio da afetação, o que autoriza falar-se em imposto vinculado ou taxa, dependendo de suas materialidades. A esse tipo de imposto não se aplica o art. 167, IV, da CF, utilizado apenas nos impostos *stricto sensu* e não nos *lato sensu*, como são algumas contribuições sociais.

Facury Scaff, apesar de classificar as espécies tributárias de forma distinta da ora adotada, escreve:

A partir da CF/88 apenas a receita dos impostos passou a ser considerada como não-vinculada, sendo que a dos demais tributos (leia-se: taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção, contribuições no interesse de categorias econômicas ou profissionais e empréstimos compulsórios) necessariamente deverá ser afetada a órgão, despesa ou fundo previsto na lei que o criou.¹¹

Não resta dúvida de que o imposto a que se refere o professor paraense é o imposto *stricto sensu* e não o imposto *lato sensu*, de acordo com a classificação ora adotada, sendo certo que as contribuições sociais, quando revestidas da natureza jurídica de imposto, são impostos vinculados ou impostos afetados, por disposição da própria Constituição Federal, que delimita a incidência da norma jurídica contida no art. 167, IV, ao determinar, no art. 194, expressamente, as finalidades das contribuições sociais.

11. *Op. cit.*

Nesses termos, quer-se defender aqui que a existência de vinculação do produto da arrecadação não altera a natureza jurídica de impostos de algumas contribuições sociais, uma vez que tal natureza é atribuída com base na materialidade e base de cálculo do tributo e não no fato de ser ou não vinculado ou afetado, sendo, pois, verdadeiro o conteúdo do art. 4º, II, do CTN, que dispõe ser irrelevante para que se alcance a natureza do tributo a destinação legal do produto da arrecadação.

O fato de existir vinculação do produto da arrecadação serve para que se identifique se temos um imposto vinculado ou não-vinculado quando a contribuição apresentar as características de imposto, mas não para excluir sua natureza de imposto, aferida pela materialidade e base de cálculo.

As contribuições sociais (impostos afetados ou taxas) são obrigatoriamente afetadas a uma determinada atuação estatal, independentemente da classificação tributária adotada, pois a afetação (vinculação do produto da arrecadação a determinada atividade estatal) é o seu maior fundamento de validade. Nesse sentido, apesar de apresentar uma classificação constitucional dos tributos diferente da ora apresentada, Facury Scaff:

Em qualquer destes casos se impõe a necessidade de afetação da arrecadação a uma atuação estatal que justifique esta cobrança. Trata-se de uma relação de pertinência entre a *causa* que justifique a retirada destes valores do seio da sociedade e a efetiva alocação destes recursos para serem aplicados na consecução daquelas finalidades. Portanto, a *afetação* diz respeito à correlação entre causa e efeito, entre as razões que justificam a exigência daquele tributo e a contraprestação estatal decorrente de sua arrecadação. [...]

O mesmo se pode dizer das contribuições, apenas que, ao invés de sua referibilidade ser dirigida a uma pessoa específica, a um contribuinte determinado, é dirigida a todo um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta.¹²

12. *Idem*.

4.6. As proposições jurídicas constitucionais e a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

Diante de todo o exposto no presente capítulo, pode-se concluir que a Constituição Federal traz proposições jurídicas acerca das contribuições sociais (normas jurídicas *lato sensu*) que, necessariamente, devem fazer parte da Lei Federal instituidora da contribuição social, responsável por trazer outras proposições jurídicas, que, somadas às já apresentadas pelo Texto Constitucional, compõem sua regra-matriz de incidência tributária, inseridas no sistema de Direito Positivo por meio de lei infraconstitucional.

Tais proposições jurídicas são as normas referentes à base de cálculo, materialidade e contribuintes, assim como à finalidade, que, apesar de não compor a regra-matriz de incidência, é a razão da existência do tributo contribuição social no sistema tributário constitucional brasileiro, o qual, desrespeitado, fere de morte esse imposto afetado ou taxa.

5. A conformação da regra-matriz de incidência das contribuições sociais

5.1. A Constituição Federal

Conforme vem se afirmando no decorrer do presente trabalho, a Constituição Federal não traz a regra-matriz das contribuições sociais, mas suas possíveis finalidades, materialidades, bases de cálculo e contribuintes. Não se pode, contudo, deixar de registrar opiniões contrárias, como a de Roque Antônio Carrazza, que entende estar na Constituição a regra-matriz das contribuições sociais.

Discorda-se do professor pelo fato de não se encontrar, no Texto Constitucional, alíquotas, assim como os critérios especiais e temporais das regras-matrizes dos mencionados tributos. Na verdade, tais critérios devem ser estabelecidos em lei ordinária que, necessariamente, deve repetir os demais critérios trazidos na CF.

Assim, é possível afirmar que a Constituição Federal traz proposições jurídicas (normas jurídicas *lato sensu*) que devem ser repetidas e observadas pela lei ordinária, quando da conformação da regra-matriz de incidência e respectiva instituição do tributo.

5.2. A lei ordinária e a lei complementar

A lei ordinária é o veículo adequado para a instituição das contribuições sociais, trazendo todos os critérios da regra-matriz de incidência, desde que observados os limites constitucionais.

Verdade que muito se discutiu na doutrina e nos Tribunais se a lei ordinária era o veículo introdutor competente para instituir contribuição social, tendo o Judiciário, inclusive, manifestado, algumas vezes, o entendimento de que a lei complementar era o veículo introdutor competente e não a lei ordinária.

Casuisticamente, por exemplo, pode-se registrar o caso de determinada empresa que tem em seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando inexistência de relação jurídica tributária entre ela e a União, por entender que a lei instituidora da CSLL (Lei nº 7.689/88) não poderia ter sido de natureza ordinária, mas complementar.

Diante de tal circunstância, a referida empresa até a presente data não paga qualquer valor a título de CSLL à União, mesmo tendo existido posteriores alterações legislativas em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, e o Supremo Tribunal Federal ter se manifestado, em controle difuso de constitucionalidade, pela constitucionalidade da referida lei ordinária instituidora da contribuição social.

A análise científica do presente caso rendeu o grau de Mestre à causídica Fernanda Donnabella Camano de Souza, que apresentou distinta dissertação à PUC-SP sobre os limites da coisa julgada material em matéria tributária, defendendo que, enquanto todos os critérios da regra-matriz de incidência não forem alterados por legislação futura, os efeitos da coisa julgada prevalecem no caso concreto.

Inobstante concordar com a Mestra e advogada Fernanda Camano, na análise do caso concreto, entende-se que a instituição de contribuição social por meio de lei ordinária não fere o siste-

ma constitucional, mas, ao contrário, com ele se coaduna. É que lei complementar, em nosso Sistema Constitucional, não tem outra função que não seja dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar; especificamente no caso das contribuições sociais, instituir outras fontes de custeio para a seguridade social. A conclusão ora posta nasce da análise do art. 146, III, da CF, a que seu reporta seu art. 149.

Diante do exposto, pergunta-se: o que seria obedecer ao art. 146? Significa dizer que a definição, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes deveriam ser dispostos em lei complementar?

Na verdade não, porque as materialidades, contribuintes e bases de cálculos já foram trazidos pela própria Constituição Federal, com exceção da contribuição dos trabalhadores e demais segurados, que dependem da edição de lei ordinária, assim como a contribuição do importador, que deverá ter base de cálculo definida por lei ordinária.

Não se pode olvidar, conforme já se afirmou, que a lei complementar não tem outra função que não seja dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É dado, porém, a lei complementar (art. 195, § 4º), por delegação de competência tributária, eleger outras fontes para manutenção ou expansão da seguridade social, ampliando as materialidades e bases de cálculos possíveis, exercendo sua competência residual: “§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154,1”.

Nesses termos, querendo a União eleger qualquer outra fonte, distinta das apresentadas no art. 195 da CF, faz-se necessária a utilização de lei complementar para tanto, trazendo novas bases de cálculo ou materialidades, uma vez que nesse sentido dispôs o Texto Constitucional.

Não se pode confundir, portanto, a competência residual da lei complementar para introduzir novas bases de cálculo ou materialidades, aqui consideradas como “outras fontes” para a seguridade social, nos termos do § 4º do art. 195 da CF, com a competência da União para instituir contribuições sociais utilizando-se do arquétipo constitucional apresentado pelo art. 195.

Na primeira hipótese, tem-se nova fonte de custeio, devendo a lei complementar trazer nova materialidade ou base de cálculo, sendo-lhe facultado eleger os demais critérios da regra-matriz de incidência, desde que respeitados os limites constitucionais em relação aos contribuintes e finalidades que, em hipótese alguma, podem ser matéria inaugural de lei complementar, visto que o Texto Constitucional falou apenas em “fonte” que, obrigatoriamente, reporta-se à base de cálculo ou materialidade.

Já na segunda hipótese, utilização de competência não-residual, cabe a lei ordinária, veículo introdutor de norma tributária por excelência, eleger os critérios da regra-matriz não trazidos pela Constituição Federal.

Registre-se, outrossim, o entendimento de que a lei complementar é livre para eleger qualquer materialidade ou base de cálculo que represente outra fonte, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos já discriminados no art. 154,1, da CF.

Assim, pretendendo o ente tributante apenas inserir no sistema uma nova subfinalidade, não há qualquer problema que o faça por meio de lei ordinária, desde que respeite as bases de cálculo, as materialidades e contribuintes possíveis, previstos na Constituição Federal. O que se veda, em termos de lei ordinária, no sistema constitucional adotado, é a criação de nova base de cálculo ou materialidade, representando nova fonte, que exige lei complementar, dispensando assim a utilização de Emenda Constitucional.

6. Teoria e prática: análise das materialidades, contribuintes, bases de cálculo e natureza jurídica das principais contribuições sociais

6.1. Considerações iniciais

O presente capítulo tem por escopo demonstrar, na prática, as idéias até então apresentadas, ou seja, pretende-se analisar a

constitucionalidade de algumas contribuições sociais existentes no ordenamento jurídico brasileiro, estudando suas materialidades, contribuintes, bases de cálculo e natureza jurídica.

Dessa forma, pretende-se testar e provar a validade das premissas apresentadas, demonstrando-se que os conceitos e idéias trazidos são de extrema relevância para o estudo das contribuições sociais, conquanto por meio delas se descobre sua validade e natureza jurídica.

6.2. A contribuição social do empregador e do trabalhador (Lei nº 8.212/91)

Respectivamente, analisa-se a contribuição social do empregador e do empregado:

Critério material: emitir/ter folha de salários/pagar rendimentos à pessoa física (195, I, a).

Critério pessoal: empregador e o INSS (União).

Critério quantitativo: Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; alíquota: 20%.

Espécie tributária: imposto afetado.

Critério material: ser trabalhador ou segurado da previdência social (195, II, a).

Critério pessoal: trabalhador e segurado / INSS (União).

Critério quantitativo: valor do salário de contribuição (alíquotas de 7,65o/o, 8,65o/o, 90/0 ou 11%).

Espécie tributária: taxa, diante da retributividade. O Estado presta um serviço previdenciário e o contribuinte paga uma taxa pelo serviço prestado ou colocado potencialmente à sua disposição.^{13 13}

13. Observe-se que, partindo-se da premissa de que a contribuição social paga pelo trabalhador tem natureza jurídica de taxa, não há qualquer inconstitucionalidade na contribuição dos inativos, visto que o serviço de aposentadoria é plenamente prestado, de forma sucessiva, sendo, portanto, permitida a cobrança de taxa pelo serviço que se presta.

6.3. A Contribuição Social ao PIS e a COFINS (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03)

Critério material: faturamento e outras receitas.

Critério pessoal: pessoa jurídica e União.

Critério quantitativo: 9,25% (1,65% - PIS e 7,6% - COFINS) sobre faturamento e outras receitas.

Espécie tributária: imposto afetado.

6.4. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/88)

Critério material: auferir lucro (195,1, c).

Critério pessoal: pessoas jurídicas domiciliadas no País e equiparadas e União.

Critério quantitativo: 9% do lucro.

Espécie tributária: Imposto afetado.

6.5. A contribuição ao SAT (RAT) (Lei nº 8.212/91)

Critério material: ter folha de salários (195,1, a).

Critério pessoal: empregador e INSS (União).

Critério quantitativo: total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; alíquota variável de acordo com o risco do trabalho.

Espécie tributária: taxa, diante da retributividade do serviço prestado pelo INSS, na hipótese de acidente de trabalho.

6.6. A contribuição social ao FGTS (Lei nº 8.036/90)

Critério material: ter folha de salário.

Critério pessoal: empregador e INSS (União).

Não se vê, também, qualquer óbice ao pagamento da taxa antes da efetiva prestação do serviço, uma vez que o serviço de aposentadoria é sempre potencial, à disposição do trabalhador, nos termos do art. 145, II, da CF, nas hipóteses de aposentadoria especial.

Critério quantitativo: 8,5 % da remuneração paga ou devida.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.7. A CPMF (Lei nº 9.311/96 - art. 84 do ADCT)

Critério material: movimentação financeira.
Critério pessoal: movimentador financeiro e União.
Critério quantitativo: 0,38% sobre movimentação financeira.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.8. As contribuições sociais ao sistema “s” (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE)

Critério material: ter folha de salário.
Critério pessoal: empregador e INSS (União).
Critério quantitativo: variável de acordo com a contribuição.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.9.0 PIS/COFINS importação (Lei nº 10.865/04)

Critério material: importação.
Critério pessoal: importador e União.
Critério quantitativo: alíquota 9,25% (1,65% - PIS e 7,6% - COFINS); base de cálculo prevista em Lei.
Espécie tributária: imposto-afetado.¹⁴

7. Considerações finais

Não há como se estudar Direito Tributário sem estudar a Constituição Federal, não sendo diferente a situação das contribuições sociais.

14. Novo imposto, utilizando-se do nome do PIS e da COFINS, conquanto a materialidade e a base de cálculo não têm nada que ver com o PIS e com a COFINS das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Com efeito, pode-se afirmar que o estudo das contribuições sociais no Direito Brasileiro tem matriz constitucional, devendo as leis ordinárias, veículos competentes para instituí-las, respeitarem sempre esses limites, principalmente, os referentes às materialidades, bases de cálculo, contribuintes e finalidades dispostos no Texto Constitucional.

Delimitando-se as materialidades, bases de cálculo, contribuintes e finalidades possíveis, o estudo das contribuições sociais fica mais fácil, pois se percebe que seu campo de incidência não é tão vasto. O que ocorre é a existência de várias contribuições que incidem sobre a mesma base de cálculo, algo plenamente possível na sistemática atual, visto que cada uma tem uma subfinalidade distinta, sendo esse seu fundamento de validade constitucional.

Essa sistemática, ou seja, uma carta branca e aberta nas mãos do legislador derivado, é a única razão do imenso crescimento da imputação tributária das contribuições sociais na sociedade brasileira, sendo falsa a idéia que um dia esse crescimento pode diminuir ou ao menos cessar.

Atente-se: cada subfinalidade dentre as possíveis - saúde, previdência e assistência social - autoriza a instituição de nova contribuição social pela União.

Ora, o que seria uma subfinalidade da assistência social, da saúde e da previdência? Eis as contribuições que o Estado Brasileiro pode ter nos próximos dias, que sequer precisam de maior rigor legislativo para serem válidas, visto que a lei ordinária é suficiente para veicular tais normas.

Não se pode esquecer, ainda, das chamadas “outras fontes”, que podem ser instituídas por lei complementar, aumentando o número de materialidades e bases de cálculo possíveis, que, excepcionados os princípios constitucionais tributários, não encontram qualquer limite constitucional, parecendo-se explicada a razão da babel tributária existente na sistemática tributária atual em relação às contribuições sociais, aparentando ser esta a razão de tão poucos os estudos a esse respeito. É difícil não se vislumbrar uma luz no fim do túnel. O Sistema Constitucional efetivamente permite esse descontrole, que acaba por mutilar o contribuinte irresponsavelmente.