
A&C

Revista de Direito Administrativo & Constitucional



2003

A&C REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL

IPDA

Instituto Paranaense
de Direito Administrativo

Direção Geral

Romeu Felipe Bacellar Filho

Direção Editorial

Paulo Roberto Ferreira Motta

Direção Executiva

Emerson Gabardo

Conselho de Redação

Edgar Chiuratto Guimarães

Adriana da Costa Ricardo Schier

Célio Heitor Guimarães

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Manoel de Oliveira Franco Sobrinho
Alice Gonzáles Borges	(<i>in memoriam</i>)
Carlos Ari Sundfeld	Marçal Justen Filho
Carlos Ayres Britto	Marcelo Figueiredo
Carlos Delpiazzi	Márcio Cammarosano
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Maria Cristina Cesar de Oliveira
Celso Antônio Bandeira de Mello	Nelson Figueiredo
Clèmerson Merlin Clève	Odilón Borges Junior
Enrique Silva Cimma	Pascual Caiella
Eros Roberto Grau	Paulo Eduardo Garrido Modesto
Fabrcio Motta	Paulo Henrique Blasi
Guilherme Andrés Muñoz	Paulo Ricardo Schier
Jorge Luís Salomoni	Pedro Paulo de Almeida Dutra
José Carlos Abraão	Regina Maria Macedo Nery Ferrari
José Eduardo Martins Cardoso	Rogério Gesta Leal
José Luís Said	Rolando Pantoja Bauzá
José Mario Serrate Paz	Sérgio Ferraz
Juan Pablo Cajarville Peruffo	Valmir Pontes Filho
Juarez Freitas	Yara Stropa
Julio Rodolfo Comadira	Weida Zancanner
Luís Enrique Chase Plate	

Lúcia Valle Figueiredo

Os conceitos emitidos em trabalhos assinados são de responsabilidade de seus autores, que gozam de inteira liberdade de opinião. e-mail para remessa de artigos, pareceres e contribuições: e.gab.@uol.com.br ou conselho@editoraforum.com.br
Endereço para envio de contribuições: Editora Fórum - Revista A&C, Av. Afonso Pena, 2770, 15º/16º andar, Funcionários, CEP 30130-007 - Belo Horizonte - MG

A246 A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional. Ano 3, n. 11, jan./fev./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
Trimestral
ano 1, n.1, 1999 até ano 2, n.10, 2002 publicada pela Editora Juruá em Curitiba
ISSN: 1516-3210
1. Direito Administrativo. 2. Direito Constitucional. I. Fórum.

CDD: 342 CDU: 33.342

Editor responsável: Luis Cláudio Rodrigues Ferreira
Projeto gráfico: Luis Alberto Pimenta
Diagramação: Luis Alberto Pimenta
Revisora: Olga M. A. Sousa
Pesquisa jurídica: Fátima Ribeiro - OAB/MG 74868
Bibliotecária: Nilcéia Lage de Medeiros -
CRB 1545/MG - 6ª região
© Editora Fórum Ltda., 2003.
Proibida a reprodução total ou parcial desta obra,
por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos
xerográficos, sem autorização expressa do editor.
Distribuída em todo o território nacional
Assinaturas e comercialização:
Editora Fórum, Av. Afonso Pena, 2770, 15-16 andar,
Funcionários, CEP 30130-007 - Belo Horizonte - MG
Tel.: (31) 2121-4900 – 0800 704-3737
e-mail: editoraforum@editoraforum.com.br
www.editoraforum.com.br

Natureza Jurídica da “Contribuição” sobre Iluminação Pública

André Parmo Folloni

Advogado. Especialista em Direito Empresarial e Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Mestrando em Direito Econômico e Social na PUC/PR

1 Introdução – alteração resultante da Emenda Constitucional nº 39

No apagar das luzes do último governo federal e da última legislatura, mais precisamente em 19 de dezembro do ano passado, o constituinte derivado uma vez mais exercitou sua competência, editando a Emenda Constitucional nº 39 e alterando a redação original da Constituição Federal para incluir, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, o art. 149-A. Tal dispositivo veio a incrementar a competência tributária municipal e distrital em mais uma “contribuição”. Com a promulgação dessa Emenda, o texto constitucional restou inovado no seguinte preceito:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

Como conseqüência, os Municípios e o Distrito Federal passam a deter competência tributária para instituir, além dos impostos, taxas e contribuições já existentes, uma nova “contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”. A edição da Emenda Constitucional nº 39 veio a inovar o ordenamento jurídico brasileiro, acrescentando uma figura tributária totalmente nova e inédita em nosso sistema tributário, conforme definido na Constituição Federal de 1988. Se antes nosso sistema admitia apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, agora conta com a possibilidade de instituição de uma “contribuição” de natureza jurídica inédita. Tal “contribuição”, com o exercício legislativo desta nova competência, constituir-se-á em um *tributo diretamente vinculado à prestação de um serviço público uti universi, com finalidade e destino da arrecadação previamente determinados pela Constituição*, conclusão que já adiantamos. Nosso sistema, até 19 de dezembro de 2002, não admitia tributo vinculado à prestação de serviço público geral. Ao final,

voltaremos a essa conclusão; por ora, dissequemos primeiramente o sistema constitucional tributário brasileiro em sua versão original, cabendo antes uma breve explanação acerca da imposição e incidência tributária.

Aqui afirmo que o tributo existirá quando algum Município ou o Distrito Federal edite a lei necessária para sua instituição. Claro está que podemos admitir ângulo de visão diverso, dizendo que já com a edição da Emenda Constitucional o tributo está criado. Entretanto, prefiro dizer que o tributo estará criado quando houver a lei necessária para sua instituição, haja vista o princípio da legalidade tributária. Nesse sentido, não há tributo sem que seja instituído por lei.

Para a incidência da norma tributária, faz-se necessária a edição da norma jurídica concreta e individual que grava diretamente a conduta do contribuinte. São necessárias, destarte, três realidades distintas: i) a previsão hipotética da norma de incidência tributária; ii) a ocorrência de um evento no mundo das experiências que corresponda àquela previsão do mundo normativo; e iii) a edição da norma jurídica concreta e individual (lançamento). Paulo de Barros Carvalho¹ demonstrou que aquele evento (ii) não é suficiente para a incidência da norma tributária *stricto sensu*, mas é necessário ainda o lançamento como norma constitutiva da obrigação de pagar tributos. Se é assim, penso que pode-se chamar aquele evento (ii) de “imponível”, haja vista que a imposição se dará apenas com a edição da norma concreta e individual. Podemos chamar de “fato imponível” aquele evento, pedindo licença para adaptar a expressão de Geraldo Ataliba² que, com essa nova carga semântica, supera as críticas a ela aduzidas. É um fato, porque é um evento que já descrevemos em linguagem, ainda que não seja a linguagem jurídica competente. E é imponível, porque passível da imposição (subsunção, incidência, aplicação) que se dará quando da edição da norma jurídica concreta e individual.

2 O sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito

O sistema do direito positivo pode ser definido como o conjunto das normas jurídicas válidas, em um determinado território e em um dado momento histórico. Enquanto *construções do intérprete sistemático com a apreciação axiológica dos fatos* realizadas a partir dos textos jurídico-positivos, as normas jurídicas apresentam todas a mesma estrutura lógica de um juízo hipotético, e

¹ *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 9.

² *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 67.

respeitam todas os mesmos valores da sociedade que forjou tal conjunto, sob pena de invalidade material (não-pertinência ao sistema).³ Por essa razão, tal conjunto pode ser definido como um sistema de linguagem, isento de contradições ou lacunas, e unitário, haja vista todas suas unidades (normas jurídicas) manterem idêntica estrutura sintática, além de conteúdos semânticos e destinos pragmáticos análogos: os primeiros, sempre respeitando os valores maiores do sistema, resultado de interpretação sistemática e fático-axiológica; os segundos, perseguindo a realização daqueles valores no momento de sua utilização.⁴

Além do sistema do direito positivo, há a ciência que o tem por objeto: é a Ciência do Direito, ou Dogmática Jurídica. Também trata-se de um sistema de linguagem, assim como o sistema do direito positivo. Entretanto, diversamente do direito positivo, um sistema prescritivo, a Dogmática Jurídica constitui-se em um sistema descritivo, que analisa epistemologicamente o seu objeto (direito positivo). Por ser um sistema descritivo, suas proposições são passíveis dos adjetivos de verdade ou falsidade, enquanto que as proposições prescritivas do sistema do direito positivo admitem os predicados de validade ou invalidade, conforme guardem ou não relação de pertinência com seu sistema. Ao partirmos para uma análise do novo art. 149-A da Constituição Federal, estaremos utilizando uma linguagem de sobre-nível, descritiva da linguagem prescritiva do preceito citado. Estaremos, portanto, fazendo Ciência Dogmática do Direito.⁵

³ Pode-se definir validade como relação de pertinência entre norma e sistema. Portanto, não é uma característica intrínseca à norma, mas constitui-se em uma relação. O critério para a verificação da pertinência da norma ao sistema (validade) é variável. Aqui, utiliza-se tanto um critério formal (há validade quando respeitado o processo de inserção dos textos jurídico-positivos no ordenamento) quanto um critério material (há validade quando o conteúdo material da norma encontra-se de acordo com o conteúdo material do sistema).

⁴ Se o sistema do direito positivo é o conjunto das normas jurídicas válidas, e se as normas são o resultado de um processo hermenêutico que leve em consideração a totalidade do sistema, notadamente seus valores maiores, não é possível que haja como resultado da interpretação sistemática duas normas contraditórias (antinomias), ou ainda que haja comportamentos juridicamente relevantes não previstos pelo sistema (lacunas). A interpretação é o processo que supera essas incongruências. Os textos de direito positivo que não puderem concorrer para a construção hermenêutica de uma norma jurídica válida — por desacordo material com o sistema — devem ser tidos por invalidáveis, e invalidados segundo os meios que, para tanto, o próprio sistema prevê.

⁵ A Dogmática Jurídica, enquanto ciência que analisa um corpo de linguagem e, com isso, forma seu próprio corpo de linguagem (meta-linguagem), não prescinde da interpretação. Toda linguagem não só admite como pressupõe interpretação. Se é assim, então as teorias científicas da ciência do direito na verdade nada mais são do que as teorias de seu intérprete, que levará em consideração os três planos da linguagem do direito positivo ao forjar sua meta-linguagem. O intérprete procura convencer ou persuadir a comunidade lingüística a que pertence, e contribui, assim, para a própria construção de seu objeto de estudo. Enquanto teorias científicas, as teorizações dogmáticas nunca poderão ser conclusivamente tidas por verdadeiras; serão afastadas sempre que outra teoria melhor explique seu objeto ou sempre que a verificação empírica da teoria venha a definitivamente infirmá-la.

3 Classificação jurídica dos tributos

De princípio, cabe expor que a “contribuição” do art. 149-A da Constituição Federal tratar-se-á, quando instituída, sem dúvida de um tributo. Será uma prestação pecuniária compulsória, não decorrente de ato ilícito, instituída em lei e cobrada por atividade administrativa predominantemente vinculada.

Mantendo propositadamente afastadas as diversas classificações dos tributos possíveis, em âmbito de Economia ou de Ciências das Finanças, juridicamente o sistema do direito positivo brasileiro, conforme descrito pela Dogmática Jurídica, apresentava, até 19 de dezembro de 2003, apenas três modalidades de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, sendo possível a distinção entre elas a partir da análise do binômio hipótese de incidência — base de cálculo. Esse binômio, inerente a qualquer tributo e parte da estrutura de sua norma de incidência, “...individualiza-o em face dos demais”.⁶ Uma classificação estritamente jurídica dos tributos deve levar em conta apenas o direito positivo, pois, como leciona Geraldo Ataliba, “o ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei”.⁷ Será, assim, uma classificação dogmática,⁸ e importante na medida em que cada espécie tributária é regida por um regime jurídico diferenciado. Para que seja possível chegar-se à conclusão de que o tributo previsto no art. 149-A da Constituição Federal é algo inédito, uma aberração até então não contemplada pelo sistema do direito positivo e sem regime jurídico definido, faz-se necessário que analisemos quais os tributos anteriormente existentes.

Reza o art. 145 da Constituição Federal, incrivelmente ainda não alterado, que as pessoas jurídicas de direito público interno podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Geraldo Ataliba,⁹ analisando apenas o aspecto jurídico das três imposições (suas hipóteses de incidência), formulou sua classificação, diferenciando os tributos, de acordo com sua referência a uma ação estatal, em *vinculados* e *não vinculados*. Ampliando a classificação de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, assimilando a lição de Alfredo Augusto Becker¹⁰ e transcendendo-a, incluiu a base de

⁶ VIEIRA, José Roberto. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? *Revista Dialética de Direito Tributário* 83/97.

⁷ Op. cit., p. 123.

⁸ “...o dogmático, por mais que se esmere em interpretações, está adstrito ao ordenamento vigente. Suas soluções têm que ser propostas nos quadros da ordem vigente, não a ignorando jamais” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, p. 48).

⁹ Op. cit., p. 130.

¹⁰ *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 338.

cálculo que considera ser, ao lado da hipótese de incidência, elemento capaz de individualizar cada espécie tributária.¹¹ Destarte, de acordo com sua hipótese de incidência e sua base de cálculo, o tributo será um imposto, uma taxa ou uma contribuição de melhoria. E cada uma dessas espécies apresentará um regime jurídico próprio. Demoremo-nos um pouco em cada um deles:

3.1 Impostos

Os impostos, segundo a dicção do art. 16 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), são tributos “...cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Estaremos diante de um imposto sempre que haja uma prestação pecuniária compulsória, tendo como sujeito ativo o Poder Público, não constituindo sanção por ato ilícito, instituída em lei e decorrente da realização de um evento (“fato gerador”) não vinculado a uma determinada atividade estatal. A hipótese de incidência do imposto descreve um fato qualquer, eleito pela lei como de relevância tributária, independente de agir estatal específico e revelador de capacidade contributiva. Sua base de cálculo deve confirmar a hipótese de incidência ao mensurá-la; do contrário, prevalecerá, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo mensurada.¹² Por não haver relação de referência entre a hipótese de incidência do imposto e qualquer ação estatal, Geraldo Ataliba classifica essa espécie tributária como “tributo não vinculado”.¹³

Simplem notar que o tributo cuja competência para instituição foi outorgada aos Municípios pela Emenda nº 39 nunca será um imposto. Não por ter destinação do produto da arrecadação definido (“...custeio do serviço de iluminação pública”), pois esse destino é irrelevante para caracterizar a espécie de tributo, conforme o art. 4º, II do Código Tributário Nacional. O que afasta a possibilidade de entender o tributo previsto no art. 149-A da Constituição como um imposto é a sua *direta vinculação a uma atuação estatal específica*. Ao explicitar que “os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição... para o custeio do serviço de iluminação pública”, o

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 35. Leciona o Mestre: “O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria...” (Op. cit., p. 29).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 328.

¹³ Op. cit., p. 137.

constituente derivado expressamente *vinculou a exação a uma atuação estatal*, qual seja, a prestação de serviço público de iluminação pública.

Sendo um tributo vinculado a uma ação estatal específica, descabe qualquer possibilidade de considerar a nova “contribuição” como imposto.

3.2 Taxas

Outra modalidade de tributo existente no sistema brasileiro é a taxa. Trata-se, esta sim, de um tributo vinculado, porquanto “a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado...”,¹⁴ e sua base de cálculo deve medir a intensidade dessa atuação.

Apenas pode ser instituída taxa em duas ocasiões constitucionalmente previstas: i) em havendo exercício de poder de polícia e ii) em havendo utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, II). Ao contrário dos impostos, que têm por finalidade abastecer os cofres públicos sem relação entre receita e despesa, as taxas apresentam inegável caráter remuneratório. A taxa existe para remunerar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível. Essa diferenciação, aparentemente de cunho financeiro, adquire relevância tributária na medida em que a figura ora contemplada no art. 149-A da Constituição, ao lado das demais contribuições do art. 149, é qualificada por sua finalidade e, por isso, poderia ser com elas confundida.

Não é possível qualificar a nova “contribuição” cuja competência para instituição foi outorgada aos Municípios e ao Distrito Federal pelo atual art. 149-A da Constituição Federal como taxa. Primeiramente, porque evidentemente não corresponde a qualquer exercício de poder de polícia, restando desnecessário um maior aprofundamento na questão. Merece relevância, contudo, a questão da taxa sobre prestação de serviço público.

3.2.1 Serviços públicos

Como a iluminação pública é um serviço público, e como a prestação de serviços públicos pode constituir-se em hipótese de incidência de taxa, a nova “contribuição” poderia ser confundida com uma taxa. Para afastar essa possibilidade faz-se necessária um breve estudo sobre esse instituto de direito administrativo.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 147.

Serviço público, nos dizeres de Hely Lopes Meirelles, é "...todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado".¹⁵ A necessidade é também destacada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro: "...toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público".¹⁶ Abandonando a conveniência e acentuando o caráter de dever e de utilidade, Lúcia Valle Figueiredo conceitua: "...é toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir, no exercício da função administrativa, se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente, relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada sob regime prevalente de Direito Público".¹⁷ Por fim, cabe a transcrição do conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello: "...toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público... instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo".¹⁸

Dos conceitos transcritos, percebe-se que a prestação do serviço de iluminação pública consiste realmente em um serviço público. Será, então, o art. 149-A uma competência para instituição de taxa? De modo algum, vez que a taxa, por determinação constitucional, pressupõe a prestação de um serviço público *específico e divisível*, isto é, só pode ser instituída taxa para a remuneração de serviço público de prestação *uti singuli*, nunca *uti universi*.

3.2.2 Serviço público de prestação *uti singuli* e *uti universi*

Segundo Hely Lopes Meirelles, os serviços públicos podem ser classificados em serviços de prestação *uti singuli* e *uti universi*.

Os primeiros são "...os que têm usuários determinados e utilização particular e mensurável para cada destinatário...".¹⁹ São serviços prestados a **um cidadão determinado**, de modo que cada cidadão pagará pelo serviço

¹⁵ *Direito Administrativo Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 294.

¹⁶ *Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 84.

¹⁷ *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 58-59.

¹⁸ *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 612.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, op. cit., p. 297.

exatamente o valor gasto pela Administração Pública. São, portanto, individualmente mensurados e remunerados, isto é, há a possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial de cada cidadão, e exigir deste a remuneração exata. Esses serviços são, assim, específicos e divisíveis, e, em virtude da autorização constante no art. 145, II da Constituição Federal, sua prestação pode consistir em hipótese de incidência de taxa.

Por sua vez, os serviços gerais são prestados *uti universi*, "...indistintamente a todos os cidadãos",²⁰ dirigidos a toda a coletividade. Enquanto serviços gerais (sem usuários determinados) é impossível avaliar o quanto cada cidadão utilizou do serviço, ou o quanto foi colocado à disposição de cada cidadão, restando, também, impossível determinar o valor gasto pela Administração com cada usuário. Por isso, esses serviços gerais não podem ser remunerados por meio de taxa. Entre os serviços gerais, não específicos e indivisíveis, Hely Lopes Meirelles²¹ e Roque Antonio Carrazza²² incluem o serviço de *iluminação pública*.

Veja que não consiste em um serviço público específico nem divisível, mas sim um serviço geral, prestado *uti universi*, a prestação do serviço de iluminação pública jamais pode apresentar-se como hipótese de incidência de taxa. Pois bem. Já vimos como a exação prevista no art. 149-A, acrescida à Constituição Federal pela Emenda nº 39, não pode ser entendida como imposto. Vimos, agora, igualmente não se tratar de taxa. Só poderia ser, então, uma contribuição de melhoria. Será?

3.3 Contribuição de melhoria

Contribuição de melhoria é tributo indiretamente vinculado. Trata-se do tributo cobrado quando a realização de uma obra pública acaba, em razão de um motivo ou de outro, por valorizar certos imóveis. Em havendo essa valorização, indiretamente vinculada à atuação estatal de construir a obra pública, pode ser instituída contribuição de melhoria. Sem mais delongas, fácil verificar que o art. 149-A da Constituição Federal passa longe de ser uma outorga de competência para contribuição de melhoria. Então, esse tributo mutante não é imposto, não é taxa e não é contribuição de melhoria.

3.4 As contribuições do art. 149 e 195 da Constituição Federal

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 289.

²¹ Op. cit., p. 297.

²² Op. cit., p. 290.

O art. 149 da Constituição Federal de 1988 autoriza a União Federal, por meio de lei, a instituir contribuições sociais i) de intervenção no domínio econômico e ii) de interesse das categorias profissionais e econômicas. O parágrafo primeiro do mesmo artigo autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuições para o custeio de sistemas de previdência e assistência social. Essas contribuições, conforme a autorizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho,²³ Roque Antonio Carrazza²⁴ e Hugo de Brito Machado,²⁵ ora serão impostos, ora taxas, pois constituem espécies tributárias apenas aquelas três referidas no art. 145 da Constituição (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Afastada a possibilidade de virem a adquirir a natureza jurídica de contribuição de melhoria, as contribuições do art. 149 não consistem em novas espécies de tributos, mas “...são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas”.²⁶

Destarte, com natureza jurídica ora de imposto, ora de taxa, o que qualifica essas contribuições é sua finalidade. Portanto, são contribuições extrafiscais (contribuição de intervenção no domínio econômico), ou parafiscais (contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas). Da mesma forma, as contribuições constantes do art. 195 da Constituição Federal têm indiscutível caráter de tributos não vinculados (impostos), entretanto destinados a uma finalidade específica. Como o tributo cuja competência para instituição foi outorgada aos Municípios e ao Distrito Federal pela Emenda Constitucional nº 39 aparentemente é qualificado por sua finalidade, pode parecer tratar-se de mais uma dessas contribuições. Entretanto, essas contribuições sempre adquirem a natureza jurídica ora de imposto, ora de taxa. Como a “contribuição” do art. 149-A não se subsume a nenhuma dessas espécies, não pode ser uma contribuição extrafiscal ou parafiscal.

Do exposto, segue que, por não revestir as características nem de imposto nem de taxa, o tributo cuja competência foi definida no novel art. 149-A da Constituição Federal, mesmo individualizado por uma finalidade, não pode ser confundido com as demais contribuições previstas no art. 149, *caput*, pois estas enquadrar-se-ão, necessariamente, em uma das três espécies previstas no art. 145 da Constituição e, aliás, são de competência exclusiva

²³ *Curso de Direito Tributário*, p. 44.

²⁴ *Op. cit.*, p. 320-321.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 315.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 44.

da União. A contribuição previdenciária, igualmente subsumida a uma das espécies tributárias, nada tem a ver com iluminação pública. O que será, então, essa bizarra figura cuja autorização para criação foi outorgada aos Municípios e ao Distrito Federal pelo constituinte derivado?

4 A natureza jurídica da “contribuição” do art. 149-A da Constituição Federal

Por ser um tributo evidentemente vinculado, a exação prevista no art. 149-A da Constituição Federal de 2002 (a de 1988 não continha esse preceito) não será, em hipótese alguma, um imposto. Por não consistir em remuneração por realização de poder de polícia nem por prestação de serviço público específico e divisível, não será, jamais, uma taxa. Por não apresentar nenhuma vinculação com valorização imobiliária decorrente de obra pública, não será, tampouco, uma contribuição de melhoria.

Por não saber como chamá-la, vez que não se trata nem de imposto, nem de taxa, nem de contribuição de melhoria, o constituinte derivado preferiu denominá-la simplesmente “contribuição”. Ora, sabemos que o *nomen juris* empregado não é determinante da natureza jurídica do tributo (art. 4º, I do Código Tributário Nacional). Por isso mesmo, as demais contribuições constantes na Constituição, mesmo denominadas “contribuições”, em realidade serão, sempre, imposto ou taxa.

O que nos permite concluir que *a natureza jurídica dessa nova figura tributária é inédita. É um tributo vinculado a uma prestação de serviço público uti universi, algo até então inexistente, e com o destino do produto de sua arrecadação previamente determinado*. Se é assim, dois caminhos nos restam: i) ou revemos toda a teoria das espécies tributárias, deitando por terra toda a Dogmática Tributária pretérita, por inadequação com seu objeto empírico, o ordenamento jurídico ora modificado; ii) ou entendemos que o constituinte derivado não detinha competência para criar uma espécie não autorizada no art. 145 da Constituição Federal. Prefiro ficar com a segunda hipótese, pelas razões que seguem.

5 Inconstitucionalidade

Revela a ânsia em arrecadar dos Municípios seus vários tentames no sentido de cobrar *taxa* sobre iluminação pública. Entretanto, o Supremo

²⁷ V., por todos: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MUNICÍPIO DE IVOTI, RS. I. Ilegitimidade da taxa, dado que o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, prestado *uti universi* e não *uti singuli*. II. Precedentes do STF. III. R. E. inadmitido. Agravo não provido” (STF. 2.ª Turma. AI 231132 AgR / RS. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 25.05.1999, publicado em 08.06.1999).

Tribunal Federal houve por declarar a inconstitucionalidade daquelas exigências, uma a uma, sob o argumento jurídico de que iluminação pública não se caracteriza como um serviço público específico e divisível.²⁷

Em um processo de alteração constitucional, evidentemente advindo de pressão política, o constituinte derivado criou um “minotauro jurídico” — para utilizarmos de expressão de Seabra Fagundes.²⁸ Com isso, pretendeu encerrar a discussão quanto ao cabimento ou não da exação. Aliás, abrindo-se breve parêntese político, é de se observar que procede-se assim, atualmente: o Supremo Tribunal Federal decide que um tributo qualquer é inconstitucional. O que faz então o Fisco? Move todas suas forças até que, com *lobby* intenso, obtenha a alteração constitucional que lhe convenha. Esse procedimento já houvera sido adotado, por exemplo, quando da declaração de inconstitucionalidade da cobrança de IPTU segundo alíquotas progressivas (edição da Emenda Constitucional nº 29) e da declaração de inconstitucionalidade da cobrança de ICMS nas importações por não comerciantes (edição da Emenda Constitucional nº 33). Tais procedimentos foram denominados por Tercio Sampaio Ferraz Jr. “revogação legislativa das decisões judiciais”;²⁹ Ricardo Lobo Torres preferiu chamá-los “correção da jurisprudência constitucional”.³⁰

Tais subterrâneos da atividade política, contudo, são estranhos à Dogmática Jurídica, ciência cujo objeto é o direito positivo, *hic et nunc*. Então, fechemos o parêntese e voltemos a balizarmos-nos pelas “ribeiras jurídicas” de José Roberto Vieira.³¹ Se a Constituição Federal, em seu art. 145, outorgou às pessoas jurídicas de direito público interno competência rígida, apenas para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, e todos os outros tributos constitucionais reduzem-se a estes, claro está que nenhum tributo pode ser criado sem que reste subsumido a alguma dessas espécies. Por isso, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições do sistema constitucional tributário adquirem ora a qualidade de impostos, ora de taxas e, o que é admissível em tese, ora de contribuição de melhoria.

Somente alguma daquelas espécies tributárias é constitucional. Isso porque, enquanto limitante dos direitos individuais de propriedade e liberdade, a atividade tributária deve seguir os estritos mandamentos

²⁸ Apud CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 352.

²⁹ O XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE contou com uma mesa de debates na qual a intervenção do Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr. foi intitulada “Limites do Poder de Reforma Constitucional e a Revogação Legislativa das Decisões Judiciais”.

³⁰ *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 149.

³¹ *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 21.

constitucionais para ser tida por válida. E ao constituinte derivado não foi concedida a competência para emendar o texto constitucional com emenda nem ao menos *tendente* a abolir direitos individuais (CF, art. 60, § 4º, IV).

Ao criar uma figura anteriormente inexistente, o constituinte derivado acabou por atropelar direitos individuais do cidadão contribuinte, cláusulas pétreas constitucionais. Propriedade e liberdade são direitos fundamentais, assim erigidos pelo texto constitucional (art. 5º, *caput*). Portanto, podem ser limitados por via tributária apenas nos estritos limites constitucionais.

Ao percorrer o caminho traçado pelos preceitos do sistema constitucional tributário, o intérprete facilmente pode construir o sentido da *proteção constitucional ao cidadão contribuinte em face do poder arrecadador do Estado* e defendê-lo com sucesso perante sua comunidade lingüística, o que levou Roque Antonio Carrazza a ver no Sistema Constitucional Tributário brasileiro um verdadeiro “estatuto do contribuinte”. Uma construção em sentido contrário seria assaz penosa e fatalmente insustentável.

O art. 60, § 4º, IV da Constituição Federal subtrai do constituinte derivado a competência para propor emenda *tendente a* abolir direitos e garantias individuais. Incluem-se no conceito de direitos e garantias individuais, por determinação constitucional expressa, outros que não aqueles externados nos diversos incisos do art. 5º da Constituição, vez que o § 2º do mesmo artigo determina a impossibilidade de que esses direitos e garantias expressos excluam outros decorrentes dos princípios adotados pela Constituição. Portanto, pode ser considerada uma cláusula constitucional imutável por meio de emenda (*cláusula pétrea*) qualquer disposição de assegure algum direito individual decorrente de princípio constitucional. Nesse sentido, recomenda Celso Ribeiro Bastos: “parece ser viável a construção de uma teoria das cláusulas pétreas implícitas, desde que os estudiosos tentassem formulá-la a partir do direito positivo de determinado Estado, e que tivesse em vista a extração do sistema dos *princípios que, desrespeitados, implicariam a ruptura da ordem constitucional*”³² (grifos acrescentados).

Ao emendar a constituição como proposta tendente a abolir, por meio de tributação, direitos fundamentais como a liberdade e a propriedade, o constituinte derivado incorreu em inconstitucionalidade. Outorgando aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição desta figura tributária transgênica (a “contribuição” do art. 149-A), absolutamente

³² *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 36.

impossível de ser encaixada em qualquer uma das espécies tributárias cuja instituição fora expressamente autorizada pelo texto original da Constituição, como demonstrado, o desrespeito a direitos individuais constitucionalmente consagrados restou evidente, o que implica a irremediável inconstitucionalidade do dispositivo em comento.

6 Conclusões

6.1 O Sistema Constitucional Tributário brasileiro admite apenas três espécies do gênero tributo: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

6.2 Por revestir todas características de um tributo, a exação a ser instituída com fundamento no art. 149-A da Constituição Federal pode ser definida como tributo.

6.3 O art. 149-A da Constituição Federal concede aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de um tributo vinculado a uma atuação estatal específica; logo, tal tributo não será um imposto.

6.4 O art. 149-A da Constituição Federal concede aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de um tributo que não correspondente a qualquer exercício de poder de polícia e tampouco relaciona-se à prestação de qualquer serviço público específico ou divisível; logo, tal tributo não será uma taxa.

6.5 O art. 149-A da Constituição Federal concede aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de um tributo que não se relaciona a qualquer valorização imobiliária decorrente de obra pública; logo, tal tributo não será uma contribuição de melhoria.

6.6 Por não adquirir natureza jurídica nem de imposto e nem de taxa, a “contribuição” do art. 149-A não pode ser confundida com as demais contribuições constantes na Constituição Federal, que sempre assumem a forma de alguma daquelas espécies tributárias.

6.7 A natureza jurídica da “contribuição” do art. 149-A não é de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Será um tributo de natureza jurídica inédita. Trata-se de um tributo diretamente vinculado à prestação de um serviço público *uti universi*, com finalidade e destino da arrecadação previamente determinados pela Constituição Federal.

6.8 Liberdade e propriedade são direitos individuais do cidadão contribuinte perante o fisco, e, enquanto tal, não podem ser limitados por

Emenda Constitucional.

6.9 Ao tender à abolição de direitos individuais, outorgando competência para a instituição de um tributo até então inexistente no Sistema Constitucional Tributário brasileiro, a Emenda Constitucional nº 39 incorreu em inconstitucionalidade.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.