

SERVIÇO SOCIAL RURAL — IMPÔSTO, TAXA E CONTRIBUIÇÃO — ADICIONAL

— Não responde pelo adicional quem não está obrigado a pagar a contribuição principal.

— O adicional, criado em favor do Serviço Social Rural, na Lei n.º 2.613, de 1955, não é imposto, nem taxa, nem contribuição ou tributo especial; sua cobrança é ilegítima.

PARECER

1. A Lei n.º 2.613, de 23 de setembro de 1955 autorizou a União a criar uma fundação denominada Serviço Social Rural. Trata-se, apesar da epígrafe, de uma autarquia, consoante claramente resulta do art. 1.º:

“É criado, subordinado ao Ministério da Agricultura, o Serviço Social Rural (S.S.R.), entidade autárquica com personalidade jurídica e patrimônio próprio, sede e fóro no Distrito Federal e jurisdição em todo o território nacional”.

2. Entre as parcelas que concorrem para formar o patrimônio dessa autarquia, o art. 2.º, n.º II, inclui:

“O produto do recebimento de uma contribuição de 3% (três por cento) e 1% (um por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas mencionadas nos arts. 6.º e 7.º desta lei”.

3. O art. 6.º enumera as pessoas naturais ou jurídicas sujeitas à contribuição de 3%; e o art. 7.º prevê a contribuição de 1% para as empresas de atividades rurais não enquadradas no art. 6.º.

4. Além dessas contribuições de 3% e 1%, previstas para as pessoas naturais ou jurídicas, relacionadas no art. 6.º e para as empresas de atividades rurais, indicadas no art. 7.º, dispõe, ainda, o § 4.º do art. 6.º:

“A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores”.

5. A lei referida foi regulamentada pelo Decreto n.º 39.319, de 5 de junho de 1956. Pergunta-se:

“O adicional de 0,3%, prescrito pelo § 4.º do art. 6.º da Lei n.º 2.613, é devido também pelas empresas que exercam atividades não rurais?”

Respondendo negativamente. O § 4.º do art. 6.º só pode referir-se às empresas citadas no corpo do artigo, por não ser nem lógico, nem jurídico, como se verá, obrigar-se pelo adicional, quem não responde pelo principal, nem recebe nenhuma vantagem especial pela instituição desse serviço rural. Aliás, o art. 25 do Decreto n.º 39.319, de 5 de junho de 1956, regulamento da Lei n.º 2.613, confirma essa inteligência, pois, após referir, nas letras *a* e *b*, as empresas adstritas à contribuição de 3% (art. 6.º da lei) e à de 1% (art. 7.º da lei) acrescenta na letra *c*:

“0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos mensalmente pelos empregadores contribuintes de institutos e caixas de aposentadoria e pensões”.

Pareceria que esse texto generalizou. Mas, o parágrafo único esclareceu:

“Considerar-se-á remuneração, para efeito da arrecadação, o valor total pago em dinheiro ou espécie (inclusive comissões, percentagens e gratificações a diaristas, mensalistas, tarefeiros, empreiteiros, parceiros e semelhantes), *pela prestação de serviços relativos às atividades das empresas mencionadas nas alíneas a e b*”.

Ora, as empresas mencionadas nas alíneas *a* e *b* são apenas as previstas nos arts. 6.º e 7.º da lei. Assim, se para efeito da arrecadação só se contempla a “prestação de serviços relativos às atividades das empresas mencionadas nas alíneas *a* e *b*”, todas as que não se achem incluídas nessas alíneas ficam excluídas do pagamento da taxa adicional de 0,3%.

6. Isto é de evidência tanto maior, quanto o art. 2.º da Lei n.º 2.613 não inclui, entre as verbas constitutivas do patrimônio do Serviço Social Rural, o adicional de 0,3% previsto no § 4.º do art. 6.º, o que também se afigura decisivo, pois o n.º II do art. 2.º é expresso quando enuncia, como parte formadora

do patrimônio do Serviço Social Rural, apenas as contribuições de 3% e 1%, guardando silêncio quanto ao referido adicional: “o produto do recebimento de uma contribuição de 3% (três por cento) e 1% (um por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas mencionadas nos arts. 6.º e 7.º desta lei”.

Aí, repito, não se inclui nenhum adicional. O regulamento da lei a interpretou, portanto, corretamente, quando, segundo acima se mostrou, considerou remuneração, para efeito da arrecadação, apenas o valor dos salários pagos pelas empresas referidas nos arts. 6.º e 7.º.

7. Nem se objete que a indicação da base de arrecadação, para a incidência das taxas, não exclui o adicional. Certamente não excluiria, se não houvesse na lei e no regulamento expressa referência às únicas entidades sujeitas à arrecadação: as mencionadas nos arts. 6.º e 7.º da lei. Ora, essas empresas são as únicas que exercem atividades rurais. Só a elas, por conseguinte, fez referência o legislador. Assim, os empregadores, contribuintes de institutos e caixas de aposentadoria e pensões, que não se incluem nos arts. 6.º e 7.º da lei, por não exercerem atividades rurais, estão livres de pagar o adicional de 0,3%.

8. E nem só por isso. Mesmo que o texto da lei, legitimamente interpretado, não dispensasse os empregadores, que não praticam atividades rurais, de pagar o adicional, a própria natureza desta contribuição os dispensaria. De fato, se só as empresas que exercem atividades rurais, previstas nos arts. 6.º e 7.º da lei, estão sujeitas ao tributo de 3% e 1%, como submeter ao adicional os empregadores não obrigados ao pagamento desse imposto? O imposto adicional não pressupõe um imposto principal? É lógico e jurídico que pague adicional quem não está preso ao principal? O adicional não é um acessório e este não deve seguir a sorte do principal?

9. Sem dúvida nenhuma: quem não deve o principal, também não deve, por maioria de razão, o adicional. Ouçamos, a propósito, a clara elucidação de De Plácido e Silva (*Noções de Finanças*, 2.^a edição, n.º 85, pág. 170):

“A idéia de um imposto adicional nos leva à de um imposto *principal* ou *originário*.”

O *imposto principal*, dentro do próprio sentido que se tem do adjetivo, é o que vem à frente, correspondendo à soma, que se estabelece como o primeiro encargo, segundo a tarifação ou tabela instituída.

O *imposto adicional* é o que vem depois e se agrega ao imposto principal ou originário, para compor a soma ou o tributo realmente devido.

Em verdade, por imposto adicional entende-se a *majoração* trazida ao imposto anterior pela atribuição de uma percentagem, calculada sobre o montante do imposto primitivo.

E', pois, um contrapêso trazido ao imposto originário proporcional ao valor dêle e que se cobra simultaneamente com êle.

Não se trata, portanto, *de um imposto novo, nem de nova tributação*. E' apenas aumento de imposto existente, processando-se, assim, sob a mesma denominação e se cumprindo nas mesmas condições em que se cumpre o imposto, a que se refere.

A utilização do adicional visa a cobrir a deficiência de receita *verificada com a arrecadação do imposto anterior* e para aumento ou majoração do qual é estabelecido. E é medida de caráter transitório, que tenta combater o *deficit* sem acorrer à instituição de um novo imposto”.

10. Se, dessarte, o adicional pressupõe imposto principal anterior; e se este só existe para as empresas de atividades rurais, nomeadas nos arts. 6.º e 7.º da lei, claro é que dêle estão livres os empregadores que, embora contribuintes dos institutos e caixas de aposentadoria, todavia, não exerçam atividades rurais. Veiga Filho (*Finanças*, segunda

edição, § 57, pág. 153), ministra a mesma noção de adicional:

“*Adicional* é a contribuição cobrada sobre o imposto *principal* ou *primitivo*”.

Logo, sujeito passivo do adicional só pode ser quem está obrigado ao imposto principal.

11. O Professor Marcel Moye (*Précis de législation financière*, cinquième édition, § 39, pág. 124), explica que, estando o adicional indissolúvelmente ligado ao imposto principal, segue todas as flutuações dêste:

La caractéristique des centimes additionnels, quels qu'ils soient, est d'être indissolublement liés au principal dont ils sont toujours une fraction. Il suit de là que leur produit suit les fluctuations du principal, qu'ils sont assis et payés d'une façon identique à la contribution directe dont ils sont l'annexe et que leur contentieux est soumis aux mêmes règles que les taxes directes en général.

12. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que o adicional não é imposto autônomo, mas subordinado e acessório, pois a sua existência pressupõe a do principal (recurso extraordinário n.º 5.159, Relator José Linhares, *Revista de Direito Administrativo*, v. 1, pág. 63). Extraia o excerto seguinte do voto proferido pelo Ministro Orosimbo Nonato:

“Não convencem os argumentos contrários, esposados pelo acórdão, entre os quais avulta o de que o “adicional” é imposto autônomo. Mais curial é a conclusão contrária, *de ser imposto subordinado e acessório*, pois acessória é a coisa cuja existência antecede a da principal. Esta só aparece quando pode existir sobre si abstrata ou concretamente. E' a noção que a lei civil atribui às coisas (art. 58 do Código Civil), exprimindo, entretanto, um conceito que — é a *communis opinio* — também se aplica a toda e qualquer relação jurídica.

Diz-se-á que os conceitos do direito civil não são contraditórios no direito financeiro — que dêles se vale, sem, entretanto, integrá-los no seu conteúdo...

Sem dúvida, podia o direito positivo alterar-lhe ou, pelo menos, descobrir-lhe o aspecto de imposto acessório. E a recorrida assim o afirma. Ainda sem razão, a meu ver. O argumento, nesse sentido, de ter o adicional destinação especial e diferente do imposto de indústrias e profissões, cuja sorte, assim, não acompanha — e próprio é do acessório seguir o principal — *não convence*. O que, a propósito da distinção entre imposto e taxa ensina o eminente Francisco Campos, — pode ser invocado para o caso: “a atribuição de destino especial ao produto de certos impostos é questão de método ou de técnica de administração financeira, nada influindo em a natureza do tributo para o fim de classificá-lo nesta ou naquela categoria das rendas públicas”.

Idêntica lição decorre do *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*, organizado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, pois o art. 24, n.º III, dispõe que os tributos são *adicionais*, quando o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal seja o pagamento, *pelo mesmo contribuinte*, de outro tributo de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno. Ora, no caso, o contribuinte do adicional não é o mesmo contribuinte do imposto principal.

13. Bem esclarecido, assim, que em face da Lei n.º 2.613, só estão sujeitas ao imposto principal (3% e 1%) as empresas que se dedicam a atividades rurais, resolvido fica estarem excluídas da obrigação de pagar o adicional; as empresas que não exercem aquelas atividades, pela regra de que o acessório não atinge quem não está ligado ao principal. Para melhor e completo esclarecimento do assunto cumpre, agora, examinar a natureza desse tributo, isto é, se é imposto, taxa ou contribuição.

14. Será imposto o adicional de que se trata? Evidentemente não, porque lhe falta o caráter essencial de generalidade. Esse adicional tem destinação específica, certa, não se destinando a prover, indistintamente, as necessidades de ordem geral da Administração pú-

blica. Vejamos, por todos, a definição de Wagner (*Science des Finances*, v. 2, § 83, pág. 109, Paris, 1909):

“Consoante ao que precede, a noção de imposto é *dupla*, segundo a concepção de um duplo fim. São impostos, sob o ponto de vista *puramente financeiro*, os encargos públicos ou tributos reclamados, conforme bases e escalas gerais, como contribuições obrigatórias, às organizações privadas (aos particulares), para cobrir as despesas *públicas gerais*, isto é, as despesas do Estado e das outras comunidades econômicas obrigatórias (corpos administrativos autônomos), em virtude do direito de soberania, ou da autoridade financeira do poder financeiro do Estado pelo poder público, — diretamente pelas autoridades do Estado ou, mediatamente, por meio de uma delegação de competência, — conforme um modo e uma taxa fixados unilateralmente, a título de contrapartida e de compensações de despesas *gerais* do conjunto das prestações públicas do Estado...”.

15. Esse é o imposto de direito tributário cuja noção cumpria esclarecer. O imposto decorrente da *política social*, de que Wagner passa a tratar, não interessa ao estudo da consulta. Essa definição descritiva não obedece, sem dúvida, às regras da lógica. Mas Wagner a explica:

“A definição assim apresentada e justificada, é tão compreensiva quanto deve ser uma definição real para ter em consideração todos os fatos históricos da imposição, para convir a todas as categorias e a todos os modos de impostos. Uma definição concebida diversamente seria inexata por demasiado estreita”.

16. Aí ficou, portanto, perfeitamente elucidada a natureza essencial do imposto: atender às despesas *gerais* da administração pública. Ora, o adicional de que trata a Lei n.º 2.613, de 1955, não tem o escopo de satisfazer ou custear os gastos gerais do Estado: é destinado, como diz o § 4.º do art. 6.º, ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos ór-

gãos arrecadadores. Não se trata, por conseguinte, de imposto. Será taxa? É o que se vai verificar.

17. Ainda aqui me limitarei a dar a explicação de Wagner, lugar citado, § 15, página 15:

“*Definição e natureza das taxas.* Entendemos por *taxas* (Gebühren) cingindo-se, para o essencial, à nossa definição anterior, tributos cobrados de particulares ou de grupos de particulares, por ocasião do *exercício* de uma intervenção pública feita no interesse público, segundo um modo e uma taxa fixados unilateralmente pelo poder público, especialmente pelo Estado, como *contrapartida especial*: 1.º — de um serviço a eles prestado por uma *pessoa pública*, o Estado, a comuna, ou qualquer outro corpo administrativo autônomo, ou, mais geralmente, por uma *comunidade econômica obrigatória* (Zwangsge-meinwirtschaft; 2.º — (e as duas coisas podem apresentar-se simultaneamente) de uma *despesa causada por eles* (provocação de gasto)”.

Se a taxa, portanto, decorre de um serviço prestado pelo poder público, de uma provocação de *gasto*, pergunta-se: qual o *serviço* prestado especialmente pela administração pública às empresas que não exercem atividades rurais, qual a *despesa* que estas determinaram? Nenhum serviço, nenhuma despesa: logo, de taxa não se trata, como aliás, porventura, com maior clareza, elucida o grande mestre alemão no § 16:

“As taxas diferenciam-se dos impostos propriamente ditos, *stricto sensu*, pelo fato de, como já foi dito acima, e como aqui o mantemos, de verem constituir e constituem para o contribuinte a *contrapartida especial* de uma intervenção pública de que ele aufere um *proveito particular* ou que foi ocasionada por *ele particularmente* (em certos casos por sua culpa), a *contrapartida* das despesas provocadas nestas condições e, por conseguinte, uma indenização — mais ou menos completa — desta intervenção *particular* e desta provocação de despesas *particular*. Não se pode, pois, ser devedor de taxas se-

não em casos *particulares*; e o caráter de *taxa* em um tributo determina-se pela presença efetiva de um *caso particular* desta natureza; daí, em consequência, o limite dentro do qual um tributo constitui uma taxa, determina-se pela relação de medida entre o tributo de um lado e, de outro lado, o valor do serviço público para o contribuinte e o montante das despesas que a prestação deste serviço ocasionou à pessoa pública”.

Qual foi o proveito *particular* que as empresas não rurais obtiveram com a criação do Serviço Social Rural? Nenhum. Qual o *caso particular* que suscitaram, de maneira especial e efetiva, determinando gastos que, sem esse caso particular, não se fariam? Em vão se procurará. Não estamos, portanto, em presença de uma taxa.

18. Só resta a contribuição. Vejamos como deve ser entendida. Cino Vitta, (*Diritto Amministrativo*, quarta edizione, v. 2, página 37), coloca a contribuição num pósto intermédio entre o imposto e a taxa:

“Distinguem-se os impostos das taxas; os primeiros são devidos para suprir os serviços públicos, sem considerar a vantagem que aufera destes a pessoa atingida pelo tributo, enquanto sejam funções cuja utilidade é percebida por todos de modo indistinto (por exemplo, os referentes à defesa nacional, à polícia); as taxas ao contrário são devidas como correspondente de prestações particulares feitas pelo ente público (que mais especialmente se achem no campo da assim chamada atividade social deste último). Intermédias entre estas duas grandes categorias, a doutrina moderna tem admitido as *contribuições* relativas a *vantagens particulares* que alguém receba da atividade da autoridade pública, sem que, porém, ele obtenha dela uma prestação a próprio favor; ou pelas maiores despesas que a autoridade pública seja obrigada a suportar em consequência das coisas possuídas ou da atividade desenvolvida por um particular”.

Como se vê, duas exigências para que haja contribuição: vantagens particulares e provocação de despesas relativas às coisas possuídas ou à atividade desenvolvida. Nada disso ocorre quanto às empresas não rurais.

19. Santi Romano (*Principii di diritto amministrativo italiano*, terza edizione, n.º 261, pág. 318), também salienta o *interêsse particular* que deve ter o contribuinte do *tributo especial* ou contribuição:

“O *impôsto*, além disso, distingue-se do *tributo especial*, que seja exigido pela pública administração, para um fim determinado, daqueles que nêle têm um *particular interêsse*, conquanto em compensação não recebam singularmente nenhum serviço”.

Presutti (*Istituzioni di Diritto Amministrativo*, terza edizione, v. 1, número 119, pág. 281), igualmente torna claro que, sem *interêsse especial*, a contribuição não é devida:

“Os tributos especiais não diferem dos impostos a não ser pelo fato de que eles, ao contrário dos impostos, têm um destino especial, isto é, para custear as despesas de um serviço público particular, em cuja execução os obrigados ao tributo *têm um interêsse especial*. Se faltasse êsse elemento, do *interêsse especial*, nos obrigados a concorrer para a execução do serviço público, teríamos outra figura jurídica, isto é, de um ente público especial, que deveria reunir os bens fungíveis e infungíveis necessários para um particular serviço público, mas não poderíamos qualificar como tributo especial, aquêle cujo produto fôsse atribuído ao ente público. Assim, se por exemplo, se criasse um ente público especial para prover ao serviço da instrução popular e se lhe destinasse, como fonte de renda, um *impôsto* sobre o consumo do álcool e do vinho, *não poderíamos falar em tributo especial ao bom andamento do referido serviço naquelles que pagam tais tributos*”.

20. É a hipótese da Consulta. Se não há tributo especial no que seja lançado em benefício da instrução popular sobre o consumo do álcool e do vinho,

porque os comerciantes destas mercadorias nenhum interêsse especial têm naquele serviço, o mesmo ocorre aqui: que interêsse especial e direto têm as empresas, que não exercem atividades rurais na criação do Serviço Social Rural? Nenhum. Mas, continuemos a mostrar que só a presença de interêsse particular justifica a contribuição. É o que repete Ingrosso (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, v. 2, n.º 37, página 33):

“São tributos especiais as prestações pecuniárias pagas ao Estado ou a outros entes públicos para um fim determinado, no qual aquêles que *pagam têm um particular interêsse*, sem, todavia, receber um serviço individual...”.

21. Sandulli (*Manuale di Diritto Amministrativo*, terza edizione, n.º 202, pág. 364), após distinguir os tributos em taxas, tributos especiais e impostos, escreve:

“O *tributo especial* — categoria intermediária entre a taxa e o *impôsto* — incide sobre as pessoas que recebem uma *vantagem particular* das despesas destinadas pela Administração à satisfação de exigências de caráter coletivo”.

22. Até aqui temos lido o mais das vezes *tributo especial* ao invés de *contribuição*. É que essas expressões são sinônimas na técnica financeira, segundo mostra Giannini (*Istituzioni di Diritto Tributario*, sesta edizione, n.º 18, página 33):

“Os tributos subdistinguem-se em *impostos*, *tributos especiais* ou *contribuições e taxas*”.

Tratando da contribuição ou tributo especial, Giannini, como os autores já citados, salienta que essa obrigação tributária repousa em uma *vantagem particular* do contribuinte (n.º 21, página 39):

“O *tributo especial* é uma prestação devida por aquêles que, achando-se em determinada situação, obtêm uma *vantagem econômica particular*, por efeito da execução de uma atividade administrativa, em confronto de todos os que essa atividade administrativa aproveita indistintamente”.

23. Também Pugliese (*Diritto Tributario*, Cedam, 1937, § 7, pág. 15), põe de manifesto a identidade de conceito entre tributo ou impôsto especial e contribuição:

“Os proventos tributários do Estado italiano podem repartir-se em três grandes categorias: impostos, taxas, *impos-tes e contribuições especiais*”.

Eis como êle define (pág. 16) êsses tributos especiais:

“Nos impostos e nas contribuições a obrigação tributária encontra a própria causa em um *benefício ou vantagem particular*, oriundo da atividade do ente público, que é obtido não pelo cidadão singular, como no caso da taxa, mas por um grupo determinado de cidadãos, sem ser possível medir o tributo com a vantagem conseguida por cada um dêles. Os impostos e contribuições especiais têm, portanto, uma posição intermédia entre os impostos e as taxas”.

23. É evidente que a vantagem ou benefício particular, que constitui a causa da contribuição, tem que ser *direta*, pois indiretamente todos os membros da coletividade, pessoas naturais ou jurídicas, podem sofrer o reflexo dessa vantagem. Mas, isso não basta para justificar a contribuição. Giannini admite (lugar citado, pág. 40), que as contribuições não perdem o caráter de impôsto quando incidem sômente sôbre determinadas classes ou grupos de pessoas. Entretanto, isso só acontecerá se essa classe ou grupo de pessoas auferir do serviço vantagem particular. Em tal caso, essa vantagem concorre com o poder de império para legitimar o tributo. E nisso está uma nítida diferença entre os impostos gerais e os especiais (n.º 21, pág. 40):

“O tributo especial constitui uma figura do direito tributário distinta do impôsto, porque tem o seu fundamento jurídico não só na sujeição ao poder de império *como também na particular vantagem* do contribuinte; ou em u’a maior despesa do ente público por êle provocada, de modo que o *débito não surge se falta a vantagem* ou a despesa não ocorre, sendo a sua medida pro-

porcionada justamente à vantagem ou à despesa”.

24. Berliri (*Diritto Tributario*, página 213), não acha necessária a introdução de um *tertium genus* na classificação dos tributos. Para êle a contribuição ou o tributo especial podem incluir-se na noção de impôsto, do qual constituirão uma sub-espécie:

“De qualquer modo — e isto é o essencial — mesmo que o tributo especial tenha uma disciplina jurídica diversa da de outros impostos, isso não quer dizer que se deva contrapô-lo como um *tertium genus* ante a taxa e o impôsto; para chegar a essa conclusão precisaria demonstrar que é impossível incluir o tributo especial e os outros impostos sob um único esquema. Ora, que isso não acontece, decorre claramente de quanto dissemos acima; com efeito, o tributo especial pode — não deve, note-se — ser considerado como uma sub-espécie do impôsto e não como um instituto diverso dêste”.

25. É certo que o tributo especial não se legitima se falta o requisito da vantagem particular do contribuinte. Mas, o mesmo ocorre com o impôsto de renda. Se não há renda, não há impôsto — Berliri (pág. 212, *in fine*):

“O fato de que o débito não surge se a vantagem carece, depende unicamente de ser a própria vantagem o fato gerador do tributo, de onde a falta de nascimento da obrigação tributária ser, em tal caso, perfeitamente igual à falta de nascimento da obrigação tributária, no impôsto de riqueza móvel, quando faleça a percepção da renda”.

26. O professor Rispoli (*Istituzioni di Diritto Amministrativo*, terza edizione, pág. 329), também é firme na lição. Faltando o *interesse particular*, não há falar em tributo especial:

“Dizem-se *tributos em sentido restrito* tôdas as prestações pecuniárias feitas pelos particulares para um dado escopo da administração, para uma determinada atividade dela, na qual êles tenham um *particular interesse*, sem que, contudo, obtenham uma contraprestação. *Se falta o particular interesse*

não se tem mais tributo especial (Se manca il particolare interesse non si ha più il tributo speciale).

27. O adicional de que se trata, portanto, é ilegítimo, porque lhe falta um elemento essencial: a vantagem ou benefício particular do contribuinte. *Particular*, diz Aulete, terceira edição, opõe-se a *geral* ou *comum*. Logo, a vantagem ou benefício particular somente há-de referir-se, diretamente, a alguns indivíduos, classes ou grupos e não a todos da mesma espécie ou categoria. Ninguém será capaz de descobrir qualquer vantagem direta, particular que as empresas não rurais percebam da criação do Serviço Social Rural. Eleger, por conseguinte, só os empregadores contribuintes de institutos e caixas de aposentadoria e pensões, para pagar o adicional, quando esses empregadores, não exercendo nenhuma atividade rural, nenhum benefício particular auferem dessa atividade do Estado, é fazer uma discriminação inconstitucional, violando a garantia do artigo 141, § 1.º, da Constituição federal, violação tanto mais sensível quanto os diretamente beneficiados pelo serviço rural não contribuem para o *Sesi* e o *Sesc*, ficando os contribuintes destes institutos sobrecarregados com um adicional que não atinge os contribuintes do SSR.

28. Essa exigência do benefício particular para haver contribuições está na lei? Vejamos o que diz o § 2.º do artigo 1.º do Decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940:

“A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública, a de taxa para os exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, ou ainda para as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas”.

Como se vê, a lei não se refere ao benefício particular, contudo isso decor-

re dos princípios fundamentais dos tributos, como bem expõe Ricca Salerno (*Trattato* de Orlando, v. 9, parte I, página 173). O direito, diz êle, que tem o Estado de lançar tributos deve ser regulado, no seu exercício, por normas racionais, jurídicas e revestidas de especiais garantias, de modo que não ofenda os interesses gerais da nação e os direitos particulares dos cidadãos. A política e a legislação financeira repousam em três princípios fundamentais: um princípio de necessidade pública, um princípio de interesse social e um princípio de justiça distributiva. O Estado tem o dever de exercer o seu direito tributário de modo que a repartição dos encargos se efetue com critérios de igualdade entre os cidadãos. Ora, ninguém contestará que esse critério de justiça distributiva e de igualdade de encargos não seja fundamentalmente atingido com a criação de um adicional que se não encerra nos âmbitos do grupo ou classe a que o adicional se refere. Por que motivo hão-de os comerciantes e industriais, que não praticam atividades rurais, concorrer para essa categoria profissional, sem dela auferir a menor vantagem? Por que limitar aos comerciantes e industriais, contribuintes dos institutos de aposentadoria e caixas de pensões esse encargo? Se o benefício se localiza no grupo rural, só êle deve concorrer com o tributo. Se se dilata, além das fronteiras do grupo, paguem também os que se beneficiam com essa extensão (foi, aliás, o que fez a lei incluindo, no artigo 6.º, várias entidades). Se, porém, os que foram alcançados pelo adicional recebem, apenas, se é que recebem, um reflexo longínquo e indireto do serviço, não é burlar o conceito de igualdade e de justiça incluí-los no tributo? Certo que sim.

29. O Decreto-lei n.º 2.415, de 1940, não é rigidamente obrigatório. Simples codificação normativa, não impede que, na apreciação jurídica da contribuição criada, se verifique se está de acordo com as regras que devem disciplinar esse tributo. O eminente jurista Dr. Viriato de Medeiros, com apoio em

Santi Romano e Ferrara, tornou patente que, sem embargo da definição do referido decreto é lícito procurar na doutrina o verdadeiro conceito do tributo especial (*Revista de Direito Administrativo*, v. 44, pág. 498). Esse decreto, aliás, está revogado, como diz o Sr. Arísio Viana, também citado no referido parecer. Pela revogação opina, igualmente, na mesma revista (v. 44 pág. 509) o Professor Sampaio Dória. Este ilustre mestre entende que, em face da Constituição de 1946, tributo ou é imposto ou é taxa. Fora dessa divisão bipartida não há lugar para os tributos especiais. Penso, não obstante, que a classificação tripartida, tão bem exposta pelo douto Professor Rubens Gomes de Sousa, na revista citada (v. 26 págs. 366) se coaduna perfeitamente com a Constituição federal. Tem, assim, razão Alcino Pinto Falcão (*Constituição Anotada*, v. 1, pág. 110), quando, referindo-se a alguns partidários da divisão bipartida, critica: "Posição meramente doutrinária, já que a tripartição passou a ter fôro de cidade no texto constitucional".

30. Os partidários da divisão bipartida não desconhecem a realidade deste fenômeno tributário: a parafiscalidade. Mas, incluindo-o como subespécies do imposto e da taxa, conforme o caso, oferecem margem a confusões, que a divisão tripartida afasta. O *Anteprojeto do Código Tributário Nacional* adota a classificação tripartida e parece que com acertado critério.

31. Ficou, assim, provado que o adicional de que se trata é inconstitucional, porque não é nem imposto, nem taxa, nem contribuição ou tributo especial. Imposto não é, porque lhe falta o caráter de generalidade. Taxa, tampouco, porque não se destina a custear serviço específico prestado ou posto à disposição das entidades não rurais. Tributo especial, finalmente, não é porque lhe falece o requisito essencial da vantagem ou interesse particular. Ouçamos, antes de finalizar, a preciosa lição de Aliomar Baleeiro (*Limitações*

Constitucionais do Poder de Tributar, página 182):

"Em se tratando de tributos parafiscais, quaisquer que sejam os nomes com que os batizem, se se destinam à previdência, organização dos interesses profissionais ou de setores da produção, em consonância com o interesse público que leva o Estado a criar instrumentalidades e entidades para coordená-los e superintendê-los, *um ponto vital deve ser fixado*: contribuintes serão apenas os indivíduos diretamente ou indiretamente beneficiados por essa organização".

A única restrição que faço, nesta acertada lição, é quanto ao benefício *indireto* que, como acima elucidei, é incompatível com o interesse *particular* exigido pela torrente dos autores. Todavia, no caso da consulta, as *empresas* não rurais não recebem nenhum benefício do serviço criado: nem direto, nem indireto. Dizer, como li, que as condições de vida da população rural estão *intimamente* ligadas à existência e ao desenvolvimento da indústria e do comércio, é forçar a realidade das coisas. A saúde, a higiene pública, a melhoria das condições de vida, interessam a toda a nação: não apenas ao comércio e à indústria. Ora, mostrei acima, com Aulete, que *particular* é o antônimo de *geral* ou *comum*. Logo, quando a doutrina requer, para a existência do tributo especial ou contribuição, um interesse *particular*, no sujeito passivo, evidentemente não exige o contrário d'isso, ou seja, um interesse geral ou comum. O requisito da vantagem *direta* pode verificar-se, ainda, na seguinte lição de Gengenji (*Scienza delle finanze*, IV edizione), onde, distinguindo o tributo especial do imposto, observa: taxa se paga *quando se pertence a um grupo que goze de uma vantagem particular*, ao passo que o imposto geral incide também em quem não recebe *benefício direto e sensível* por parte do serviço público (*benefício direto e sensibile da parte del pubblico servizio*). Portanto, ainda uma vez, as *empresas* alheias ao grupo rural, que é

o beneficiado, não podem, sem grave injustiça e ofensa às garantias, que a Constituição assegura, sofrer um adicional, que em nada lhes aproveita.

32. Ficou, assim, provado: *a)* que não deve responder pelo adicional quem não está sujeito ao imposto principal; *b)* que a lei não inclui o adicional entre as verbas componentes do patrimônio do Serviço Social Rural; *c)* que não sendo o adicional nem imposto, nem taxa, nem contribuição ou tributo especial, não pode ser legitimamente co-

brado; *d)* que não sendo justo cobrar de empresas não rurais um tributo, que lhes não beneficia particularmente, nem direta nem indiretamente, quebra-se, com isso, o princípio da justiça distributiva e da igualdade de todos em face dos encargos públicos.

E fica, assim, concluído o presente parecer.

São Paulo, 23 de março de 1957 —
Antão de Moraes, Desembargador aposentado do Tribunal da Justiça de São Paulo.