ÚNICA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR
(Art. 195, I, CF 1988)

GERALDO ATALIBA

1. Contribuição é tributo. 1.1. Não é imposto, nem taxa. 1.2. O produto da arrecadação tem destinação constitucional específica. 1.3. Tem base de cálculo peculiar: fato lícito, conjugado com ação estatal. 1.4. Sujeito passivo é quem se relaciona com a ação estatal (previdência e seguridade). 2. A contribuição do empregador (art. 195, I) é única. 2.1. Isoladamente, folha de salário, faturamento e lucro configuram base de cálculo de imposto. 2.2. Só conjugadamente esses fatos formam base de cálculo própria de contribuição. 3. As "contribuições" atuais são inconstitucionais: a base de cálculo de cada qual (lucro, faturamento e folha de salário) é típica de imposto. 3.1. Como, tal infringe diretamente os preceitos dos arts. 154, I; 150, II; 194, V e 195, I). 4. Manter a legislação vigente (criadora de três impostos), em vez de criar-se uma *contribuição do empregador é ignorar a categórica repulsa da Constituição de 1988 ao caos anterior e decidida reordenação sistematizadora que veio estabelecer.*

1. Colocação geral do tema

a) Considerações introdutórias

a.1 — Contribuição é tributo

Há verdades assentes, que sobreviveram a toda controvérsia, jogo de interesses, visão imediatista e superficialidade, em matéria de contribuição, no Brasil. A Constituição de 1988 encarregou-se de fixar firmemente o lugar das contribuições, sepultando preconceitos quanto ao regime da espécie: já não se discute a sério que *às contribuições aplica-se o regime tributário* (art. 149, C.F.).

Certamente, porque *contribuição é tributo.*

a.2. — Contribuição não é imposto, nem taxa

RUBENS GOMES DE SOUSA — com sua imensa autoridade de doutrinador escrupuloso — já assentara que *contribuição não é imposto, nem taxa* (RDP, vol. 24/215), secundando caudalosa doutrina italiana.

Logo, é *tertium genus*: quer dizer não tem hipótese de incidência de um (imposto), nem de outra (taxa). Tem, sim, hipótese de incidência própria, peculiar e característica, que a singulariza diante das demais espécies tributárias: ostenta, necessariamente, na materialidade de sua hipótese de incidência, uma *atividade de entidade tributante, indiretamente relativa ao contribuinte.*

a.3. — O produto da sua arrecadação tem destinação específica

Como o custeio dessa atividade pública é a razão jurídica justificadora da instituição da contribuição, o *produto de sua arrecadação deve convergir para esse fim.* Daí integrar o seu regime jurídico constitucional (do qual a legislação não se pode afastar) a destinação predeterminada do arrecadado.

Nisso, assemelha-se à taxa; por isso RUBENS, SOUTO, BARROS CARVALHO, SACHA CALMON, MISABEL DERZI, AIRES BARRETO, CARLOS VELLOSO, ROQUE CARRAZZA, WAGNER BALERA, CLEBER GIARDINO e outros juristas de ressonância e seriedade científica reúnem ambas as subespécies (taxa e contribuição) na categoria dos tributos "vinculados". Distinguem-se, porém, as subespécies, em que o modo de referibilidade entre a atuação pública e o obrigado (contribuinte) é direto (taxa) ou indireto (contribuição).

a.4. — Contribuição tem base de cálculo peculiar

Pelas mesmas razões, a base de cálculo vai ser distinta num e noutro caso: na taxa será uma medida (peso, tamanho, volume ou custo) da atividade estatal; na contribuição, uma "combinação" da atividade estatal justificadora da contribuição e a circunstância intermediária entre esta (atividade) e o contribuinte (v. AIRES BARRETO, *"Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais"*, Ed. R.T., págs. 73 a 79).

a.5 — Sujeito passivo é quem se relaciona com a ação estatal

Disso decorre que os sujeitos passivos das contribuições só podem ser as pessoas ligadas à atividade estatal: contribuintes serão só os integrantes do *círculo especial* de pessoas que se relaciona (relação de fato; de natureza fática) com a atuação pública, mediante uma conseqüência *ou* causa sua, legalmente qualificada para produzir esse efeito jurídico (conexão entre o contribuinte e a atuação estatal, conforme pensamos ter demonstrado *in "Hipótese de incidência tributária"*, 5ª ed., pág. 177, parágrafos 86 e segs.). Exemplos: advogado e OAB; produtor de álcool e IAA; indus-

trial e SENAI; comerciante e SESC; funcionário estadual e instituto estadual de previdência; empregador e INSS; empregado e INSS etc.

a.6 — *Síntese*

Estas características, aceitas por RUBENS GOMES DE SOUSA (RDP 24/215) e pelos doutrinadores citados — entendidas como encampadas pela sistemática da Constituição de 1988 — podem ser assim sintetizadas:

(I) Contribuição é tributo;

(II) Não é taxa, nem imposto;

(III) Não é imposto, porque a sua h.i. não é simplesmente um fato qualquer, da esfera jurídica do contribuinte;

(IV) Não é taxa, porque a sua h.i. não é simplesmente uma atividade estatal diretamente referida ao contribuinte;

(V) É *tertium genus*, porque sua h.i. é uma atividade estatal *mais* (conjugada com sua conseqüência ou causa.

(VI) Daí que sua *base de cálculo* não seja nem só ação estatal, nem só uma sua causa ou conseqüência, mas sim, a *combinação* de ambas.

(VII) Os sujeitos passivos serão, destarte, integrantes de um círculo *especial* de pessoas que têm conexão com a causa ou efeito que relacionam a ação estatal com cada integrante desse círculo.

(VIII) Finalmente, o produto da arrecadação é antecipadamente destinado a custear a atuação pública que justificou juridicamente a contribuição.

Coerentes com os postulados constitucionais, estas premissas são pressupostos do estudo que segue.

2. As várias contribuições na Constituição Brasileira de 1988

Embora o direito positivo brasileiro não tenha negligenciado os resultados dessas elaborações — mas, pelo contrário, as tenha pressuposto —, nunca foi, no passado, explícito ou exigente a ponto de requerer o desdobramento ou aprofundamento dessas teorias. Contentamo-nos, ao longo dos tempos, em parodiar legislação italiana ou americana (é o caso da legislação sobre contribuição de melhoria), e de repetir superficial e acriticamente alguns elementos doutrinários (nem sempre jurídicos) alienígenas.

Com a Constituição de 1988, a classificação dos tributos fica mais nítida e, sobretudo, as contribuições ficam melhor sublinhadas, com contornos mais claros. Sob tal aspecto, o Texto Magno atual é mais elaborado, mais lógico e mais próximo das elaborações científicas universais referidas. Daí a plena aplicabilidade das conclusões resultantes das elaborações teóricas universais e a oportunidade de um aprimoramento da racionalidade encampada pela Constituição.

Se o intérprete recorda (verdade propedêutica) que a problemática básica está na eqüitativa repartição dos encargos com o custeio do estado; se tem presente que

o princípio máximo do estado de Direito é a igualdade, então tudo o mais — inclusive e principalmente a classificação dos tributos — resulta mero desdobramento, conseqüência ou implicação sua (da isonomia).

Vista a contribuição como instrumento de eficácia do princípio da igualdade, nesse plano, fica fácil, intuitivo até, perceber seus contornos, linhas mestras, princípios informadores, estrutura típica e, conseqüentemente, seu regime jurídico.

Isto considerado, podemos dirigir nossa meditação às contribuições sociais do direito positivo brasileiro, recordando que só se compreenderá adequadamente esse tema tributário, se corretamente inserto no quadro das soluções sistemáticas da Constituição de 1988, para o sistema previdenciário. Em outras palavras: não é possível equacionar a questão das contribuições sociais, sem rigorosa harmonia com a sistemática previdenciária de que elas são instrumento.

a) Seguridade e previdência

São oportunas as considerações de Wagner Balera:

"... *a primitiva idéia do seguro social vinculava a proteção à contribuição.* Só tinha direito aos benefícios e serviços aquele que para tanto contribuía. *A mais moderna concepção da seguridade social — expressa no princípio da universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, parágrafo único, I) — compreende a proteção para todos os* residentes no país. *O modelo brasileiro de* seguridade social ainda está em evolução. *As ações de* saúde e de assistência social estarão à disposição de todos os necessitados. *Já os* planos de previdência dependem de custeio específico, por intermédio das contribuições sociais" (RDT 49/115).

Isto fica mais evidente, se se considera as radicais diferenças entre a problemática do custeio de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II) e a do financiamento das despesas gerais do estado (art. 145, I).

Não foi sem razão que os economistas, primeiramente, e os juristas, pouco depois, convenceram-se da necessidade de reconhecer um *tertium genus*, entre os tributos, para corresponder a tão peculiares situações, em tudo e por tudo tão diversas das que justificam quer o imposto, quer a taxa. Isto é bem acentuado pelo professor Wagner Balera:

"*De outra parte, o ideário do seguro social não pode ser deixado de lado. Pretende-se que haja — e o Direito há de ser para isso instrumento — uma* solidariedade entre as gerações e dentro da própria geração que está sendo coberta pelos planos de seguridade social.

Desta sorte, quando cada um contribui, o montante que paga não tem relação direta com o valor do benefício ou serviço que irá receber — *pois a tanto equivaleria um regime de capitalização que, em nosso direito, só vigora na esfera da previdência privada. A* contribuição de cada um serve (diria melhor, custeia) os benefícios que estão sendo pagos e os serviços que estão sendo prestados aos que hoje se enquadram nas situações de risco previstas em lei" (RDT 49/115).

b) A problemática do custeio da previdência e da seguridade social

Importa deixar absolutamente claro o conceito de previdência social, que não se confunde com o de seguridade social. O sistema de seguridade é quantitativamente mais abrangente que o de previdência, no que diz respeito ao atendimento (cobertura) fornecido aos cidadãos, englobando não só os trabalhadores, mas também os não-trabalhadores; caracteriza-se pela universalidade no atendimento. Ademais, a previdência coloca à disposição dos segurados não só benefícios de natureza prestacional (prestações de dinheiro — aposentadoria, etc.) mas também outras espécies de serviço que visem à melhoria de sua condição de vida.

No que diz respeito à forma de custeio de um e de outro, também diferem os sistemas de previdência e de seguridade, sendo aquele (de previdência) custeado diretamente por quem dele se beneficie (empregado) ou por quem mantenha com ele alguma relação (empregador) beneficiando-se indiretamente, ao passo que o último (de seguridade) é custeado integralmente pela sociedade toda, via orçamento estatal.

Justifica-se esse estado de coisas pelo fato de ter a Constituição adotado regime híbrido de previdência-seguridade social, como conseqüência de estar a sociedade brasileira vivendo um momento de transição, do sistema de previdência social para o sistema de seguridade social. Daí encontrarmos no texto constitucional características de um e de outro sistema.

Conseqüência dessa hibridez é o fato de a Constituição referir-se ao direito do cidadão à seguridade social e, ao mesmo tempo, prever a instituição de contribuições sociais arrecadáveis de apenas certos grupos de cidadãos ou para custeio de certos (determinados) benefícios previdenciários. Se estivéssemos em regime puro de seguridade social, incumbiria ao Estado arcar com os esforços financeiros necessários à manutenção e expansão de todo o sistema, arrecadando o "quantum" necessário por meio de impostos que — respeitando o princípio da capacidade contributiva — implementariam de forma global o seu custeio. Também, assim, o sistema de financiamento da seguridade social, na Constituição brasileira, é misto. *Contribuições*, exigíveis de seus mais diretos beneficiários e *impostos* exigíveis de todos. O art. 195, *caput*, é explícito: "mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados ... *e* das ... contribuições ...".

Essa é a inteligência de Wagner Balera — especialista e professor da matéria na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo — que demonstra a substancial diferença entre seguridade e previdência sociais:

"Em outra linha de considerações, poderia situar, a doutrina, a problemática do financiamento da seguridade social. De feito, alguns autores apontam como característica da seguridade social o custeio exclusivo pelo Estado.

É que ... a coletividade residente no país é beneficiária dos sistemas protetivos da seguridade. Nada mais adequado, concluem, que a responsabilidade integral pelo financiamento seja do Poder Público.

Alguns poderão sustentar, à vista dessa argumentação, que o constituinte ousou pouco ao universalizar a cobertura e não fazer o mesmo com o financiamento da seguridade social. *Dito por outras palavras, o correlato da universalidade da cobertura (todos são protegidos) deveria ser o financiamento integral pelo Estado (que é*

o representante máximo da coletividade, do ponto de vista jurídico).

Permaneceu, porém, o sistema jurídico-positivo pátrio ainda atrelado ao velho esquema do seguro, social, visto como manteve a contribuição direta dos segurados e das empresas.

Com os olhos postos nessa realidade, o Constituinte engendrou um esquema de financiamento que é próprio para a etapa de transição da previdência para a seguridade social.

Na lição de RUSSOMANO: É preciso repetir que a realidade atual talvez não ofereça regimes absolutamente perfeitos de Seguridade Social, inclusive porque, geralmente, ainda se conserva o sistema de contribuição obrigatória dos segurados-beneficiários." ("A Seguridade Social na Constituição de 1988", ed. Revista dos Tribunais, p. 51).

Considerando, assim, o sistema híbrido adotado pela Constituição de 1988 — que mescla previdência com seguridade —, fica evidente que, antes e depois da sua promulgação, permanece inalterada a necessidade de existir relação, ainda que indireta, entre o sujeito passivo (contribuinte) e o serviço prestado pelo Estado (de previdência) para que possa ter lugar a cobrança de contribuição previdenciária (agora designada contribuição social).

c) Vinculação do contribuinte ao serviço previdenciário

A unanimidade doutrinária e jurisprudencial acerca da necessidade de relação, ainda que indireta, entre sujeito passivo de contribuição e o serviço ou despesa correlatos bem demonstra as peculiaridades de sua base de cálculo, que há de refletir, como postula AIRES BARRETO, a dimensão das repercussões da atividade estatal sobre o obrigado.

A consideração sistemática do Texto Constitucional — mormente levando-se em conta a própria evolução legislativa — parece autorizar afirmação no sentido de que a Constituição adotou e acolheu, pelo menos, certas indicações da doutrina universal das contribuições, como aquela no sentido de que a *contribuição é uma prestação pecuniária exigida de pessoas que causam despesa especial ou recebem benefício especial de uma atuação estatal.*

Em outras palavras, o Texto Constitucional encampa peculiaridade consistente na circunscrição dos sujeitos passivos (contribuintes) ao círculo das pessoas que (a) recebem "especial" benefício da ação estatal ou (b) provocam tal ação, causando ao estado 'especial' despesa.

O sujeito passivo será, assim, (a) o beneficiário de algum efeito da ação estatal ou (b) seu provocador, porque a solicita, ou porque, de algum modo, desenvolve atividade que a exige, requer ou provoca. Nossa legislação tem exemplos típicos, harmônicos com a nova Constituição — nisso, tal legislação foi reputada 'recepcionada' — cuja rememoração é ilustrativa: contribuem para o I.A.A. os produtores de cana, açúcar e álcool; para o I.B.C. os produtores e comercializadores de café; para os sindicatos, os integrantes da categoria; para a O.A.B. os advogados; para o CREA os engenheiros; para o SENAI os industriais; para o SENAC os comerciantes e assim por diante (v. nosso *"Hipótese de incidência tributária"*, 4ª ed., págs. 195 e segs.).

Por imperativo do princípio constitucional de isonomia, é preciso que haja uma

correlação lógica entre os beneficiários dos recursos e os contribuintes, até porque é princípio expresso o da "eqüidade na participação no custeio" (art. 194, V). O sujeito passivo da contribuição ou é beneficiário da ação por ela custeada, ou de qualquer modo desempenha atividade que a requer — supõe, exige, provoca, etc. — embora imensurável o (i) benefício que ele extrai ou (ii) à medida que, individualmente, a exige.

d) Contribuição social e base de cálculo

Da necessária relação entre o sujeito passivo da contribuição e a atividade pública que a justifica decorre a fixação válida da sua base de cálculo, sempre que a significação financeira do tributo reflita uma e outra. Oportuna é a lição de Aires Barreto ("*Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*", editora Revista dos Tribunais, pág. 77):

"Já vimos que a hipótese de incidência das contribuições é o somatório de atuação estatal e circunstância intermediária que é o dado de conexão com o obrigado. *O liame entre atuação estatal e obrigado só se dá com o engaste, com o* elo da circunstância que entre eles se interpõe. *Dissemos, também, que não podemos cogitar da hipótese de incidência de contribuição se ausente estiver uma ou outra (circunstância ou atuação estatal). Dissemos, por fim, que ambas haverão de ter o mesmo relevo. Ambas coexistem, mas uma não subsiste sem a outra; é que, isolada, a circunstância, em si mesma, é (formalmente) hipótese de incidência de imposto; a atuação estatal, em si mesma, hipótese de incidência de taxa.*

Ora, se correto esse raciocínio, não seria possível concluir que o núcleo da hipótese de incidência (o seu critério dimensível) restringir-se-ia à mensuração da circunstância, porque essa medição da base de cálculo, conferidora, conforme Becker, da natureza jurídica do tributo, da sua especificidade, é representativa de medida de imposto. Não se quer dizer, com isso, que essa perspectiva estará na atuação estatal, porque aí estaríamos em face de hipótese de incidência de taxa.

Se a consistência da hipótese de incidência das contribuições, se o seu aspecto material, resulta do somatório (*circunstância* mais atuação estatal), *se é fruto de ambas, a perspectiva mensurável haverá de conjugar esses dois fatos, um particular, outro público.*"

Confirma essa colocação a consideração de WAGNER BALERA, quando extrema a contribuição exigível ao empregado, das taxas:

"*E a* ausência da relação entre o montante pago pelo trabalhador e aquilo *que lhe é devido — se e quando o mesmo vier a enquadrar-se em qualquer das contingências cobertas pela seguridade social — é* mais um argumento em favor da distinta natureza das contribuições quando cotejadas com o tributo denominado *taxa*".

Isto posto, retornemos à análise do tema, à luz da Constituição de 1988. Vejamos como nela se colocam as competências impositivas em matéria de tributação por meio de contribuições sociais, que são as pertinentes aos fatos objeto da consulta.

3. Contribuição social na Constituição de 1988

a) Normas constitucionais

Dispõe a Constituição:

"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 — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II — dos trabalhadores;

III — sobre a receita de concursos de prognósticos.

Mais adiante, no parágrafo 4º do mesmo artigo 195, está disposto que:

"parágrafo quarto — A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I".

O referido artigo 154 dispõe, por sua vez, que:

"A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; ..."

Vê-se que as contribuições, em geral — diferentemente do que ocorre com os impostos — têm sua instituição prevista na Constituição sem prefixação explícita das materialidades das respectivas hipóteses de incidência.

Limita-se o Texto a referir-se às finalidades específicas para as quais podem ser criadas (intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais, seguridade social — artigo 149), aos sujeitos elegíveis como contribuintes (relacionados, direta ou indiretamente, com o especial benefício ou despesa), tudo presidido pela necessária eqüidade na forma de participação no custeio (artigo 149, V), de forma tal que — sob pena de inconstitucionalidade — só podem ser chamadas a contribuir as pessoas que tiverem efetiva relação, ainda que indireta, com os já referidos benefícios ou despesas especiais (*benefícios* produzidos por atividade estatal, ou *despesas* ao estado, em razão de atos do contribuinte da contribuição).

No que diz respeito às contribuições sociais, a Constituição abre exceção à regra de conferir "liberdade" — sempre observados os mencionados pressupostos básicos do regime jurídico das contribuições — ao legislador ordinário, para eleição do elemento quantificador da obrigação (base de cálculo). É o que ocorre com a referência expressa feita, pelo artigo 195, I, à instituição de contribuição social cobrável dos empregadores e calculada sobre a "folha de salários, o faturamento e o lucro".

4. As chamadas "contribuições" atuais, com pretensa base o art. 195, I são tributos não vinculados: impostos

a) Classificação jurídica dos tributos

Os tributos podem ser classificados em *não vinculados e vinculados* a uma atuação do Estado (R. Gomes de Sousa, RDP. 17/309). A lei constrói as *hipóteses de incidência* dos tributos descrevendo, ou uma atuação do Estado — ou um efeito desta, ou uma relação fática qualquer desta com o obrigado — ou um outro fato lícito qualquer, que nenhuma relação guarda com atuação do Poder Público (embora sempre se refira ao obrigado).

Naquela primeira hipótese, diz-se que a lei vinculou o tributo a uma atuação do Estado; na segunda, o tributo é independente desta (portanto, não vinculado). A análise da hipótese de incidência apontará, então, se se trata de tributo vinculado ou não, como expôs RUBENS GOMES DE SOUSA (RDP 17/309).

A.D. Giannini, em seu clássico *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, deixou assentado que "*o imposto se vincula a uma situação de fato, que se constitui em objeto da imposição enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado, e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do Poder Público*" (ob. cit., pág. 103; vide nosso *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, t. 2, ed. R.T., 1978, S.P., págs. 55 a 94).

O art. 16 do c.t.n., por sua vez, define imposto com absoluta e rigorosa correção doutrinária.

b) Reconhecimento do imposto

Juridicamente, pois, reconhece-se o imposto pela circunstância de sua hipótese de incidência constituir-se simplesmente num fato lícito qualquer, indicador (ou revelador) de capacidade contributiva do obrigado.

Já, para que se configurem os tributos vinculados, é sempre necessária a presença de um *quid plus* — como fundamento da exigência de dinheiro — além da faculdade tributária do Estado; este *plus* é exatamente uma atuação do Estado (relacionada com o obrigado). Esta deverá estar na hipótese de incidência do tributo vinculado, além de guardar relação de pertinência com o elemento de quantificação a obrigação.

A conseqüência desta diversidade de modos do exercício da competência tributária é a diferença na configuração da *hipótese de incidência*, em cada caso; nos impostos, é um *fato qualquer*, não consistente em atuação do Poder Público; nos tributos vinculados, é sempre um fato consistente numa atuação do Poder Público, referida ao obrigado. Se diretamente, configura-se taxa; se indiretamente (mediata), haverá contribuição (também designada tributo especial, no direito italiano *contributo* ou *contributo speciale*).

Como forma de contraste da aplicação prática desses critérios teóricos, recomenda-se, em casos de dificuldade, o *método da exclusão*. Verifica-se se se trata de hipótese de incidência de uma exação vinculada. Se não se tratar desta espécie, então o tributo não pode deixar de ser um imposto.

c) Indicações exegéticas

Partindo dessas premissas, é forçoso concluir que os tributos criados com pretenso fundamento no art. 195, I da Constituição, mas considerando isoladamente ca-

da conceito (folha de salários, faturamento e lucro), não revestem quer a natureza de taxa, quer a de contribuição. *Não são, assim, tributos vinculados*. Possuem, *nitidamente*, a natureza de impostos, como definido pelo art. 16 do c.t.n.: sua *hipótese de incidência* não consiste em nenhuma atuação estatal, mas, pelo contrário, em fatos inteiramente desvinculados, distantes e inconfundíveis com qualquer atuação do Poder Público.

Deveras, ter lucro, pagar salário ou faturar é fato que não consiste em nenhuma atuação do Poder Público referida ao obrigado (o contribuinte). São fatos absolutamente independentes, desligados, desvinculados de qualquer atividade do Poder Público. São fatos do particular, produzidos segundo o direito privado.

O STF disse, de modo categórico, que o dec. lei 1.940 cria um imposto (RTJ 116/1138). Pelos mesmos argumentos devemos entender que as atuais chamadas "contribuições sociais" têm a idêntica natureza.

Parece claro que o texto constitucional outorga competência à União para instituir *uma* contribuição dos empregadores, assim como *uma* contribuição dos trabalhadores e *uma* sobre a receita de concursos de prognósticos, exigível de quem os promove (qualquer acréscimo filiar-se-á ao parágrafo 4º do art. 195, que enseja exigência de imposto, para reforçar financiamento da seguridade).

Não parece próprio concluir que a União detém competência para instituir cinco contribuições (!): *uma* (1) sobre a folha de salários, *outra* (2) sobre o lucro, *outra* (3) sobre o faturamento, *outra* (4) sobre salários e *outra* (5) sobre movimento ou receita de concursos de prognósticos. Não faz sentido — infringe a sistemática constitucional — amontoarem-se três impostos (art. 195, I) e dar-lhes designação de contribuição.

Convém notar a circunstância — relevante, no caso, porque confirma a interpretação dogmático-jurídica e sistemática — de que o Texto Constitucional utiliza, no *caput* do art. 195, o vocábulo *contribuições* (no plural), pois que nos *seus três incisos, deveras*, arrola *mais de uma* contribuição (mas, exatamente, três).

Já no seu inciso I, utiliza o termo — "*incidente*" — no singular, implicando *um sujeito igualmente, obrigatoriamente, singular.*

Sua compreensão — sob o ângulo jurídico — exige mais do que uma simples leitura. Requer que se conheça como se entretecem as relações entre várias normas do sistema; vale dizer, se entre elas há vínculos de subordinação ou de coordenação; se os vocábulos dela constante estão a aludir a conceitos do mundo cultural ou fenomênico, ou conceitos do direito, etc. etc.. Impõe-se, enfim, manejar os instrumentos e métodos da *Ciência do Direito*. Só o jurista pode — pois só ele (é capaz de), sob o aspecto estritamente jurídico — interpretar a Constituição.

É equivocada a conclusão de que a Constituição prevê três distintas "contribuições" dos empregadores; isto refletiria leitura apressada e desconhecimento da sistemática jurídica. A interpretação jurídico-sistemática da Constituição desautoriza — por razões jurídicas — similar entendimento. Diga-se mesmo que sua admissão importaria afirmar-se inexistir um *sistema* tributário constitucional; implicaria negar a existência de um conjunto de normas constitucionais coordenadas entre si, de modo a formar um *sistema* coerente, consistente, harmônico e não contraditório.

d) Bases de cálculo do art. 195, I

O "faturamento", a "folha de salários" (montante global dos salários devidos pelos empregadores) e o "lucro" são — *isoladamente considerados* — fatos próprios, típicos da materialidade de hipótese de incidência de *imposto.*

São — *cada um desses fatos, per se* — fatos lícitos meramente expressivos de capacidade contributiva, não vinculados a nenhuma atuação estatal. O tributo que tome *um ou outro* deles como hipótese de incidência será tributo não-vinculado, é dizer, da espécie imposto (art. 16 do c.t.n.).

E mais, equivalerá o imposto sobre a atividade econômica a que corresponde o "faturamento" — e, nesse caso, *terá identidade com um dos impostos cuja competência a Constituição atribuiu aos Estados ou aos Municípios. Deveras, se, v.g., for incidente sobre o faturamento das "vendas de mercadorias" será i.c.m.s.; se incidente sobre o faturamento de "venda" de serviços será, conforme a natureza destes, i.s.s. ou i.c.m.s. etc. etc. (infringindo as competências privativas dos Estados ou Municípios, cf. arts. 155 e 156).*

e) Oneração do faturamento

Tributo que onera isoladamente o "faturamento" não satisfaz às exigências sistemáticas concernentes à contribuição, além de violar a isonomia. Dois contribuintes, com faturamentos iguais (e, portanto, com igual carga tributária, à luz dessa legislação) podem, nisso, revelar aptidões econômicas absolutamente opostas, variando entre 100% e 0,5%. Base de cálculo assim ampla e "complacente" é arbitrária e, pois, inconstitucional. Cabe demonstrá-lo.

O faturamento, em si mesmo, isoladamente considerado, não é critério confiável para fins tributários. Não pode ser, por si só, base de cálculo de nenhum tributo, por violar o art. 150, II. É que ele nada diz sobre a intimidade, perfil ou estrutura da materialidade da hipótese de incidência tributária. É sumamente grave e comprometedor de sua idoneidade — como base de cálculo — o não ensejar tributar desigualmente situações desiguais, como o exige o preceito do inciso II do art. 150.

Uma entidade pode converter em receita 100% do seu *faturamento* (ex.: escritório de consultoria econômica) e outra pode só realizar como receita 0,5% do *faturamento* (ex.: posto de gasolina). Tais são as arbitrárias, desiguais e aleatórias possibilidades, com uma base tão ampla, tão escancarada e tão insignificativa. Não é insólito haver *faturamento* e não haver lucro (mas, sim, prejuízo); na verdade, o vulto do faturamento nada tem a ver com a real capacidade econômica do contribuinte, nem guarda relação com a atividade estatal (no caso, seguridade) que vai custear.

Nenhum tributo — no estrito sistema constitucional brasileiro — pode ter por base de cálculo o *faturamento*, seja entendido como soma periódica de faturas, seja como conjunto de vendas, seja como "movimento" econômico-financeiro, etc.

Contribuição deve obedecer ao preceito do art. 150, II e imposto, no sistema brasileiro, não pode ter *faturamento* como base de cálculo, por infringência dos princípios dos arts. 145, parágrafo 1º e 150, inciso II. Contribuição social deve, além de tudo, rigorosa obediência ao prescrito no art. 195, V da Constituição.

Na verdade, até mesmo em matéria de contribuição (que não é informada pelo princípio da capacidade contributiva, que se restringe aos impostos, conforme o parágrafo 1º do art. 145) o faturamento somente pode servir de parâmetro se conjugado com lucro e folha de salários, para, harmonizados, comporem, *em conjunto*, a base da verdadeira (essa sim) "contribuição" a que se refere o art. 195, I.

Entretanto, não é essa a única característica do *faturamento* que o torna inidôneo, como base de qualquer tributo, no exigente e estrito sistema constitucional tributário brasileiro.

Aliás, tributo sobre *faturamento* — como demonstrado — configura imposto. E impostos destinados a custear seguridade só poderiam caber na competência residual (art. 154, I), que não admite que eles "tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição". Aí, também, harmonizam-se, sistematicamente, os arts. 195, I e 154, I da C.F.

Esta consideração reforça a repugnância pela inteligência segundo a qual a Constituição possa ter previsto três distintas "contribuições" dos empregadores (o que refletiria, simplesmente, má "interpretação literal"), com desprezo pela sistemática constitucional.

A interpretação jurídico-sistemática da Constituição desautoriza — pelas razões jurídicas expostas — similar inteligência. Diga-se mesmo que sua admissão importaria afirmar inexistir um *sistema* tributário constitucional; implicaria negar a existência de um conjunto de normas constitucionais coordenadas entre si, de modo a formar um *sistema* coerente, consistente, harmônico e não-contraditório.

Se fosse admitida a leitura segundo a qual o inciso I do art. 195 prevê três bases (e três impostos), o tributo criado incorreria em *todas as vedações que decorrem claramente da sistemática constitucional: (a) repartição de competência impositiva, (b) pertinência entre materialidade da hipótese de incidência e base de cálculo, (cf. art. 145, parágrafo 2º, e 154, I, da C.F.).*

É claro que a Constituição pode prever duplicações, sobreposições e conter outros defeitos de redação ou mesmo conceituais. Não é interpretação "inteligente", porém — como a postula MAXIMILIANO —, a que aponta a tal conclusão, sem, antes, pelo menos tentar outras fórmulas, principalmente se — como ocorre com a interpretação proposta — houver modo natural, lógico e objetivo de coadunar-se a exegese com as exigências sistemáticas, melhor revelando a harmonia e sistematicidade do texto. A frase "a lei é mais sábia que o legislador" sublinha que o jurista não busca a *intentio legislatoris*, mas, pesquisa — aí o lugar da ciência hermenêutica, culminância da ciência jurídica — a *intentio legis.*

Se o tributo for incidente sobre o "lucro", ter-se-á, inequivocamente, imposto sobre a renda do empregador, e não "contribuição social". É, deveras, impossível constituir um conceito legal de *lucro*, alheio aos princípios e regras constitucionais que servem de base à legislação informadora do imposto sobre a renda.

Finalmente, tributo sobre a "folha de salários", será, pelos mesmos fundamentos, imposto sobre montante de salários devidos pelos empregadores.

Mas não se esgotariam aí as afrontas às exigências da Constituição. Contribuição criada para incidir, isoladamente, (a) sobre a folha de salários, ou (b) sobre o faturamento ou (c) sobre o lucro seria, inapelavelmente, inconstitucional por (também) ferir o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da C.F.).

A "contribuição social" incidente sobre *apenas* alguns desses fatos (faturamento, folha de salários, lucro) teria como base de cálculo grandezas que — isoladamente consideradas — por serem próprias de imposto, seriam inaptas para medir a "especial vantagem" que constitui a justificação jurídica da espécie tributária "contribuição".

f) Igualdade de tratamento das contribuições

Efetivamente, estar-se-ia dando ensejo a díspares situações, *relativas* aos obrigados (empregadores), em ofensa ao princípio da isonomia (art. 5º, I e 150, II) e ao princípio específico de eqüidade na forma de participar no custeio (art. 194, V), pois há os que têm (a) folha de salários muito alta, (b) expressivo faturamento, mas lucro reduzido; quanto a outros, poderão ter (a) folha de salários baixa (b) faturamento expressivo e (c) lucros altos; outros mais terão (a) folha de salários alta, (b) faturamento expressivo e (c) lucros altos, e, assim por diante, tantas quantas forem as combinações possíveis.

De tal modo que, tomar uma dessas grandezas — isoladamente considerada — como *base de cálculo* de "contribuição social", importará, inexoravelmente, tributar *desigualmente* situações *iguais*, vale dizer, impor tratamento tributário arbitrário, utilizando critério de discriminação que não guarda relação de pertinência lógica com a situação tributada (cf. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, "*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*", Ed. Rev. Trib.). Deveras, se puderem ser simplistamente manipuladas mediante mera justaposição aleatória essas *três* bases, haverá arbitrária e desigual tributação, sem guardar relação com a natureza de contribuição (*tertium genus*) do tributo.

Tal interpretação supõe, confusamente, que — na sistemática constitucional — contribuição pode ser a indiscriminada mistura de três figuras de imposto.

Ora, a teoria das contribuições — claramente prestigiada pela nova Constituição — induz a combinação harmônica dos três critérios, para formação de uma só base, de modo a mensurar (ainda que só indiretamente e de modo presuntivo) o benefício que o sujeito passivo extrai da ação previdenciária estatal *e/ou* a despesa que ele causa, com concomitante preservação absoluta das peremptórias exigências da isonomia (conforme não só o art. 5º, *caput* e seu inc. I, como o art. 150, II e o art. 194, V).

Em síntese, por todas essas agressões a *princípios constitucionais basilares informadores do regime tributário*, já se vê quão absurda, incoerente, inconsistente, contraditória — injurídica, enfim — é a inteligência que pretende sustentar ter a própria Constituição destruído o sistema que construiu, permitindo que a União possa instituir três espécies de "contribuições sociais" do empregador (que, na verdade, são três impostos, além do mais, agressivos da isonomia, se arbitrariamente justapostos).

5. Uma (só) contribuição exigível ao empredador

a) Base de cálculo

O jurista reconhecerá que a Constituição, no art. 195, I — interpretado sistematicamente, *à luz dos princípios e normas constitucionais* concernentes à exigência de

tributos —, outorga competência à União para instituir 1 (uma), e não mais do que uma, contribuição *social do empregador*, tomando como base de cálculo, conjugadamente, a folha de salários, o faturamento e o lucro (Aires Barreto).

Só com a conjugação desses três fatores ter-se-á atendido ao preceito constitucional do art. 195, I, e às demais exigências constitucionais. Só a combinação dessas grandezas (correspondentes à folha de salários, faturamento e lucro), *é capaz de espelhar a especial vantagem (constitucionalmente presumida) que, para o obrigado*, advém dos benefícios proporcionados pela previdência social e ou a especial despesa que a sua atuação provoca, com rigorosa eqüidade.

A contribuição social — instituída e exigida, insista-se, sob o pressuposto constitucionalmente previsto de proporcionar a prestação dos benefícios da seguridade social — é *tributo vinculado a uma atuação estatal*: a prestação desses benefícios, no desempenho das atividades previdenciárias e de seguridade social, como sublinha Aires Barreto (ob. cit.).

A contribuição, assim, há de ter — por exigência impostergável da própria Constituição — como base de cálculo, grandeza capaz de medir (mensurar) a especial vantagem que, para o obrigado (no caso, o empregador), advém de atuação estatal que é seu pressuposto (tal como constitucionalmente previsto, de modo expresso).

O benefício (vantagem) do empregador — reconhece-o a doutrina universal — está na segurança e tranqüilidade de seus empregados que, assim (com a garantia da existência da atividade previdenciária estatal), poderão dedicar-se inteiramente ao trabalho, à produção, na empresa. Tal é a razão matriz de, em todo o mundo ocidental, a previdência ser financiada por tributo da espécie contribuição (Wagner Ballera).

b) Conjugação harmônica

Nenhum dos três fatores (folha de salários, faturamento, lucro), isoladamente considerado, mede, mensura de forma equânime essa especial vantagem; sua conjugação é apta para tanto. Daí que a contribuição social — para ser instituída na conformidade da Constituição — deva ter por base de cálculo, sempre e só, a harmônica *conjunção* dos três fatores constitucionalmente apontados (folha de salários, faturamento e lucro), impondo ao legislador combiná-los para criação de uma única base de cálculo (AIRES BARRETO).

A interpretação sistemática postula a consideração de todas as normas e princípios (contidos no "Capítulo I — Do Sistema Tributário Nacional", do "Título V", da Constituição) que — *vedando* a instituição de "contribuição" com hipótese de incidência e base de cálculo próprias dos impostos — impõem a repulsa a tal figura tributária híbrida, disforme e não-isonômica. Essa exegese sistemática do texto constitucional impõe a harmonização da competência contida no inciso I do art. 195 com o preceito do parágrafo 4º do mesmo art. 195. Aí, a Constituição — ao admitir a instituição de outras fontes tributárias, para cobrir essa finalidade — cuidou de explicitar que sua criação se vincula à observância do art. 154, I, *verbis*:

"Art. 154 — A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

Mas ainda que — *ad argumentandum* — fosse possível entender o contrário, a base da contribuição prevista no art. 195, I é uma *combinação da medida de três fatos, não podendo estar em qualquer deles isoladamente considerado.* A Constituição faz presumir que — da combinação dos três fatores quantitativos — emerge *uma* adequada medida, ainda que indireta, do benefício que o empregador tem com a existência da atividade previdenciária. Aliás, esta colocação é a que de modo mais completo dá eficácia ao princípio da igualdade tributária (art. 150, II) e, pois, satisfaz às exigências da isonomia (art. 5º, I e 150, II) e eqüidade nos encargos do custeio (art. 194, parágrafo único, V).

É, assim, das opções postas ao intérprete, a que deve prevalecer, porque melhor e mais completamente dá eficácia, harmonicamente, a todos os princípios constitucionais em jogo, especialmente o da "eqüidade na forma de participação no custeio" (art. 194, parágrafo único, V), claro e explícito objetivo constitucional, condicionador da interpretação do preceito do inciso I do art. 195.

c) Um caso exemplar: dec. lei 1.940/82 (Finsocial)

A partir da Constituição de 1988, o imposto (assim qualificado pelo S.T.F., cf. RTJ 116/1138) criado pelo dec. lei 1.940, devia ser substituído por contribuição submetida ao preceituado no seu art. 195, porque sua finalidade era *financiar a seguridade social*, matéria de que cuida esse artigo (195).

Para regular a transição do velho regime para o novo, o art. 56 do A.D.C.T. prorrogou esse dec. lei (1.940), com suas alterações, "até que" o Congresso editasse lei dispondo sobre a contribuição dos empregadores (art. 195, I).

Parece que o art. 54 do A.D.C.T. tem diversos significados: (a) deixar claro que o dec. lei 1.940 é incompatível com o novo sistema e (b) que era prorrogado "até que...", para não deixar subitamente sem essa receita a seguridade, e (c) ensejar tranqüila e meditada manifestação legislativa, já em consonância com o art. 195, I.

Evidente que tal sobrevida (do dec. lei 1.940) foi excepcional e transitória: isto é (a) se não fosse expressamente prevista, não seria possível — (o dec. lei não foi *recebido* pelo novo Texto) — e (b) só foi válida "até que ..."; portanto, foi precária, temporária. Temporária "*até que*" o Congresso fizesse lei com base no art. 195, I.

Ora, esse evento — previsto no art. 56 do A.D.C.T.: Congresso dispor com base no art. 195, I — ocorreu: edição da lei 7.689 de dezembro de 1988. Logo, desde essa data, foi satisfeito o requisito ("até que") constitucionalmente previsto, de forma transitória, para vigência excepcional do dec. lei 1.940.

Ao editar a lei 7.689 o Congresso, por provocação do Executivo (já que converteu medida provisória), cometeu duas irremissíveis inconstitucionalidades: (I) prorrogou o dec. lei 1.940, que o art. 56 do A.D.C.T. já tinha declarado incompatível com o sistema — e, pois, só aplicável "até que..." — (II) não exercitou a competência prevista no art. 195, I, em consonância com as exigências do sistema instaurado em 1988.

Deveras, só teve cabimento o art. 56 do A.D.C.T. (I) estabelecer a "sobrevida"

do dec. lei 1.940, porque o pressuposto era sua incompatibilidade (e, pois, não recepção) com o novo sistema.

6. Constituição de 1988 ordenou racionalmente as contribuições

Diante do caos e arbitrariedade do sistema anterior (quanto à oneração do empregador, nessa matéria), o constituinte reorganizou e deu sistematicidade e rigorosa organicidade aos tributos exigíveis do empregador, em matéria de seguridade.

Reuniu, numa só contribuição, todos os tributos exigíveis ao empregador. O preceito do art. 195, I, efetivamente, veio sistematizar com rigor o custeio da seguridade social, dispondo, peremptoriamente, (a) que haverá *um só* tributo a cargo do empregador e que (b) esse tributo será verdadeira contribuição (não será imposto e não será taxa).

Fora dessa hipótese — e só para o caso de ser insuficiente essa fonte de custeio — previu o parágrafo 4º do art. 195 "outras fontes" (que poderão ser verdadeiras contribuições ou impostos). Este preceito é excepcional. Foge ao padrão do inciso I do art. 195; e tem regime especial estrito (art. 154, I).

Não é possível tratar a sério do conteúdo do art. 195, I — entendido contextualmente como parte integrante essencial do sistema de normas concernentes à seguridade social, e seu financiamento — a partir da consideração isolada de preceitos legais avulsos, "pinçados" de legislação esparsa, tumultuária, fruto de erráticas incursões legislativas em episódicos momentos de queda de receita. Agride a Constituição o método, que vem sendo adotado, de pretender compreender a Constituição a partir da lei. Tanto mais grave é isso, quando essa legislação é mera prorrogação, ou extensão, ou continuidade das mazelas, aberrações, superposições e arbítrios que informaram o clima normativo anteriormente vigente, a que o Texto de 1988 veio por termo e paradeiro.

Esta postura — inadvertida (e impensada) — implica desvalorizar as novas disposições constitucionais, ignorar peremptória postura ordenadora do novo Texto.

Persistir na mesma postura exegética seria prosseguir e manter a balbúrdia que caracterizou a aplicação do sistema anterior. Pior; seria manter o mesmo clima já no sistema atual, ignorando o notável avanço representado pela organização harmônica e lógica que veio ordenar — repudiando o caos, gerador de insegurança — essa delicada matéria, de modo radicalmente inovador.

Manter o intérprete a mesma postura, diante da legislação (nova ou velha) com a mesma inspiração, seria prorrogar — além do desígnio constituinte, e contra sua lógica — o limitado e específico espírito do art. 56 do A.D.C.T., preceito de transição, que, *provisoriamente*, permitiu a sobrevivência precária do descalabro anterior, só "até que" o legislador viesse a dispor de modo a dar eficácia ao novo sistema (caracterizado por simplicidade, objetividade, sistematicidade e "eqüidade na forma de participação no custeio", cf. art. 194, V), substituindo a multiplicidade de impostos arbitrários por *uma* verdadeira e legítima contribuição.

c) O novo sistema (Constituição de 1988)

Veja-se, rapidamente, como foi disposta a matéria. Impõe-se detida consideração do novo sistema e seus princípios, porque tudo o mais é sua decorrência. Se ele — na sua singeleza — for entendido, tudo o mais passa a ficar claro.

O art. 195 — cuidando do financiamento da seguridade — classifica suas "formas" em diretas e indiretas. *Diretas* são as contribuições (I a III); *indiretas* as provenientes dos tesouros públicos (que se alimentam dos orçamentos públicos, nutridos pelos impostos previstos nos arts. 153 a 156).

Nesta seção do capítulo II (*da seguridade social*) do Título VIII (*da ordem social*) da Constituição, cuida-se das formas *diretas*, que são as contribuições sociais. Neste estudo, só cuidaremos da contribuição do empregador (art. 195, I).

A análise atenta da Constituição revela que a contribuição social dos empregadores — instituída com base no inciso I do art. 195, sob o pressuposto constitucional de possibilitar à União o financiamento da seguridade social — deve ter base tributável que decorra, necessariamente, da *conjugação de três elementos* (faturamento, lucro e folha de salários), única forma de assegurar o custeio *equânime* da seguridade social (art. 194, V, CF), a exata medida da "vantagem especial" — demonstrada por W. BALERA — oferecida pela previdência aos contribuintes (RDT 49/115), com concomitante observância das exigências de tratamento desigual de situações desiguais (art. 150, II).

A criação de plurais impostos incidentes sobre cada um desses fatos (faturamento, folha de salários, lucro) avulsamente considerados, implica adoção — como base de cálculo — de grandezas que (isoladas) são inaptas para medir o *benefício especial*, que constitui a nota típica da espécie tributária, "contribuição".

Vislumbrar três impostos — ao invés de *uma* contribuição — afronta o claro desígnio do art. 195, I; viola o princípio da igualdade de tratamento de situações iguais (art. 150, II) e tira toda significação à estrita disciplina prevista no seu parágrafo 4º (que faz remissão ao art. 154, I).

Deveras, tomar uma dessas grandezas, isoladamente considerada, como base de cálculo de "contribuição social", importa, inexoravelmente, tributar desigualmente, situações iguais; vale dizer, impor tratamento tributário arbitrário, utilizando critério de diferenciação que não guarda relação de pertinência lógica com a situação tributada. Implica manter arbítrio e desconcerto, exatamente onde a nova Constituição impôs rigorosas alterações sistematizadoras.

É que somente com a *conjugação* desses três fatores (faturamento, lucro e folha de salários) ter-se-á atendido o preceito constitucional do art. 195, I, concomitantemente com as demais exigências constitucionais. Só a *combinação* destas grandezas é capaz de espelhar (ainda que indiretamente e de modo presuntivo) a especial vantagem que, para o obrigado, advém dos *benefícios* proporcionados pela previdência social ou a especial *despesa* que a sua atuação provoca, com a rigorosa eqüidade e isonomia exigidas pela Constituição (art. 194, I, art. 5º, I; art. 150, II e art. 194, V).

Deveras, é desafiadora e delicada a tarefa atribuída pelo Texto Constitucional ao legislador: estruturar essa contribuição, sem agravos às exigências da isonomia e obediente, concomitantemente, a tantos imperativos constitucionais, dentre os quais avultam as vedações a que se crie superposições violadoras dos campos materiais cobertos pelos arts. 153, 155 e 156 da própria Constituição.

Entretanto, o desafio maior está na categórica exigência de se observar o perfil da espécie contribuição e, concomitantemente, atender às categóricas exigências da isonomia e da eqüidade, que — além de informarem todo o sistema — são especificamente instantes no que concerne aos encargos tributários para a seguridade (art. 194, V).

Por todas essas razões sistemáticas, só se terá implementado o art. 195, I, com a criação de *uma única* contribuição a cargo do empregador.

7. Síntese conclusiva

Estamos convictos de que as considerações anteriores permitem ratificar as afirmações inaugurais para concluir incisivamente que:

(I) Contribuição é tributo;

(II) Mas não da espécie taxa nem da espécie imposto;

(II.1.) Não é imposto, porque a sua h.i. não é simplesmente um fato qualquer, da esfera jurídica do contribuinte;

(II.2.) Não é taxa, porque a sua h.i. não é simplesmente uma atividade estatal diretamente referida ao contribuinte;

(III) É *tertium genus*, porque sua h.i. é uma atividade estatal conjugada com sua conseqüência ou causa;

(III.1.) Daí que sua *base de cálculo* não seja nem só ação estatal, nem só sua causa ou conseqüência, mas sim, a *combinação* (conjugação) de ambas;

(IV) Sujeitos passivos serão, destarte, os integrantes de um círculo *especial* de pessoas que têm conexão com a causa ou efeito (que estabelecem a relação entre a ação estatal e cada integrante desse círculo);

(V) O produto da arrecadação é antecipadamente destinado a custear a atuação pública que justificou juridicamente a contribuição;

(VI) A contribuição social —, prevista no art. 195, I, da Constituição — deve ter por base de cálculo, sempre e só, a harmônica *conjunção* dos três fatores constitucionalmente apontados (folha de salários, faturamento e lucro);

(VI.1.) Impõe-se ao legislador combinar esses três fatores, para a criação de uma única base de cálculo;

(VI.2.) Só assim se assegura o custeio *eqüânime* de seguridade social (art. 194, V, CF), a exata medida da "vantagem especial" e a isonomia (art. 150, II);

(VII) A criação de plurais impostos sobre cada um desses fatos (faturamento, folha de salários, lucro) avulsamente considerados, implica adoção — como base de cálculo — de grandezas que (isoladas) são inaptas para medir o *benefício especial*;

(VIII) Vislumbrar três impostos — ao invés de *uma* contribuição — afronta o claro desígnio do art. 195, I;

(VIII.1.) Viola o princípio da igualdade de tratamento de situações iguais (art. 150, II) e

(VIII.2.) Subtrai toda significação à estrita disciplina prevista no seu parágrafo 4º (que faz remissão ao art. 154, I);

(IX) Só com a *conjugação* desses três fatores (faturamento, lucro e folha de salários) ter-se-á atendido o preceito constitucional do art. 195, I, concomitantemente com as demais exigências constitucionais;

(IX.1) Só a *combinação* destas grandezas é capaz de espelhar (ainda que indiretamente e de modo presuntivo) a especial vantagem que, para o obrigado, advém dos *benefícios* proporcionados pela previdência social ou a especial *despesa* que a sua atuação provoca, com a rigorosa eqüidade e isonomia exigidas pela Constituição (art. 194, I, art. 5º, I; art. 150, II e art. 194, V);

(X) Em suma, só com a criação de *uma* única contribuição a cargo do empregador se terá implementado o art. 195, I.

Por tais razões, é incompatível com a Constituição a legislação vigente. Só lei consoante com as exigências — aqui expostas — do art. 195, I será obrigatória para os empregadores.



CONTRATO DE CÂMBIO E EXPORTAÇÃO EM JUÍZO

Fernando G. M. Cavalcanti

Obra indispensável para todos que militam na área de exportação, o autor, de forma didática torna comum as complexas relações que envolvem o comércio exportador. No mais completo trabalho, analisando com segurança, método e de forma igualmente didática as conseqüências da inadimplência dos contratos de câmbio, preenchendo um vazio de que se ressentiam os interessados e facilitando sobremodo a vida dos profissionais da área.

Ref. 0017 — Brochura. 242 págs. Form. 14x21