

**FACULDADE DE TECNOLOGIA EMPRESARIAL
INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
FUNDAÇÃO ORLANDO GOMES
Curso de Especialização *Lato Sensu* em Direito Tributário**

Alberto Nonô de Carvalho Lima Filho

**A NATUREZA TRIBUTÁRIA DOS ADICIONAIS A IMPOSTOS FINANCIADORES
DOS FUNDOS DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA**

SALVADOR
2007

Alberto Nonô de Carvalho Lima Filho

**A NATUREZA TRIBUTÁRIA DOS ADICIONAIS A IMPOSTOS FINANCIADORES
DOS FUNDOS DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA**

Monografia apresentada para a Faculdade de Tecnologia Empresarial e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em convênio com a Fundação Orlando Gomes, como requisito para obtenção do título de Especialista *Lato Sensu* em Direito Tributário.

SALVADOR
2007

Alberto Nonô de Carvalho Lima Filho

**A NATUREZA TRIBUTÁRIA DOS ADICIONAIS A IMPOSTOS FINANCIADORES
DOS FUNDOS DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA**

Monografia apresentada para a Faculdade de Tecnologia Empresarial e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em convênio com a Fundação Orlando Gomes, como requisito para obtenção do título de Especialista *Lato Sensu* em Direito Tributário.

Salvador-BA, ____ de _____ de 200__

Aprovação: _____

Banca Examinadora:

RESUMO

Nesta pesquisa demonstra-se a natureza tributária dos adicionais ao IPI, ICMS e ISS, criados pela Emenda Constitucional nº 31/2000, que introduz artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, outorgando competência para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal criarem os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza. Visa daí impulso ao estudo desses institutos tributários muito pouco debatidos, para entender seu conteúdo e natureza jurídica, classificação e dar tratamento adequado aos adicionais, inclusive facilitando a análise de constitucionalidade dos mesmos. Abordam-se questões relevantes à compreensão dos adicionais, como o estudo inicial do conceito, da motivação constitucional dos tributos, vinculação, dependência e autonomia dos adicionais frente aos tributos “adicionados”. Busca encontrar, dentre as diversas classificações tributárias existentes na doutrina, a mais adequada frente ao vigente sistema constitucional, considerando as diversas intervenções realizadas pelo poder constituinte derivado e descortinando numa nova realidade constitucional, que deve ser considerada e sintetizada para surgir uma classificação de espécies tributárias, integrada ao texto constitucional positivo para, ao final, realizar a caracterização dos adicionais em uma das espécies, em consonância com as características estudadas, contudo sem adentrar em questões outras que podem vir a abalar a constitucionalidade desses institutos.

Palavras-chave: Natureza tributária. Disposições constitucionais. Análise. Sistema constitucional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DOS ADICIONAIS	7
2 DAS ESPÉCIES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS	11
2.1 Das Previsões e Características Tributárias	
2.2 Da Vinculação da Hipótese de Incidência como Motivação Constitucional do Tributo	
2.3 Da Finalidade como Motivação Constitucional do Tributo	
3 DO PERFIL CONSTITUCIONAL DOS ADICIONAIS DE IPI, ICMS e ISS FINANCIADORES DOS FUNDOS DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA	18
3.1 Da Natureza de Tributo	
3.2 Da Característica, Vinculação e Autonomia dos Adicionais	
3.3 Da Motivação Constitucional dos Adicionais	
3.4 Da Natureza Tributária dos Adicionais	
CONCLUSÃO	26
REFERÊNCIAS	27

INTRODUÇÃO

Os adicionais ao IPI, ICMS e ISS, financiadores dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, tiveram sua previsão constitucional introduzidos pela Emenda Constitucional nº. 31/2000, como mais uma das formas de combate contra a pobreza e desigualdade social, porém sustentada pelo aumento da extorsiva carga tributária nacional.

Mesmo após mais de seis anos de seu surgimento, não foi matéria devidamente explorada pela doutrina e jurisprudência, sem levantar maior atenção aparentemente pelo fato de sua implantação concreta apresentar-se tímida e por tratar-se de tributo criado com discurso social para o combate de um dos maiores males da sociedade brasileira. Trata-se de tributo pacificamente aceito pelos administrados contribuintes que repassam seu ônus para a cadeia produtiva e para o consumidor final.

O sucinto estudo a seguir apresentado objetiva lançar análise inicial sobre os institutos dos adicionais, descortinando seu enquadramento no Sistema Tributário Constitucional através da descoberta de sua espécie tributária, passo inicial ao pleno entendimento dos referidos adicionais e tratamento adequado, como bem demonstra Geraldo Ataliba¹.

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária [natureza específica do tributo, conforme diz o art. 4º do CTN], dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

Importante salientar que não se pretende adentrar nas inúmeras possibilidades de inconstitucionalidade dos institutos, posto a restrita extensão deste trabalho, que se restringe a análise da natureza jurídico-tributária dos adicionais.

Para tanto, após rápida pincelada da previsão constitucional dos adicionais, delinea-se como premissa para o presente trabalho a classificação das espécies tributárias adotadas, citando num primeiro momento as classificações mais tradicionais, defendidas por Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Souza, dentre outros, relacionando ainda estudos mais recentes e inovadores como os de Nelson Trombini Junior,

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 123/124.

para então compreender a existência da abundante gama de classificações das espécies tributárias frente ao inquieto sistema constitucional brasileiro, para iniciar um exame do texto constitucional positivo, apontando as características eleitas como motivação constitucional dos tributos, encontrando uma classificação das espécies tributárias apropriadas ao direito positivo nacional.

Ao iniciar comentário diretamente sobre os adicionais de seu enquadramento no conceito de tributo, bem como da possibilidade de serem delegações complementares de competência, vislumbrar-se-á sua dependência, vinculação e autonomia sobre os tributos “adicionados”.

Ao final, com o conhecimento das características e firmadas as premissas necessárias apresenta-se a espécie tributária dos adicionais.

1 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DOS ADICIONAIS

A Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, introduziu a previsão dos fundos de combate e erradicação da pobreza nas esferas federal, estadual e municipal, outorgando competência para a criação desses pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, através da inclusão dos artigos 79 a 83, ao ADCT, os quais posteriormente sofreram pequena alteração, através da Emenda Constitucional 42/2003.

Para o financiamento dos referidos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, foram previstas diversas receitas, especificamente nos artigos 80, 81 e 82, do ADCT, dentre esses a delegação de competência para instituição de novas receitas tributárias intituladas como adicionais a impostos (IPI, ICMS e ISS), a serem criadas e regulamentadas por lei.

Visando um melhor entendimento da matéria, vejamos o teor dos dispositivos mencionados.

Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Parágrafo único. O Fundo previsto neste artigo terá Conselho Consultivo e de Acompanhamento que conte com a participação de representantes da sociedade civil, nos termos da lei.

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

I - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;

III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;

IV - dotações orçamentárias;

V - doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior;

VI - outras receitas, a serem definidas na regulamentação do referido Fundo.

§ 1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.

§ 2º A arrecadação decorrente do disposto no inciso I deste artigo, no período compreendido entre 18 de junho de 2000 e o início da vigência da

lei complementar a que se refere a art. 79, será integralmente repassada ao Fundo, preservado o seu valor real, em títulos públicos federais, progressivamente resgatáveis após 18 de junho de 2002, na forma da lei.

Art. 81. É instituído Fundo constituído pelos recursos recebidos pela União em decorrência da desestatização de sociedades de economia mista ou empresas públicas por ela controladas, direta ou indiretamente, quando a operação envolver a alienação do respectivo controle acionário a pessoa ou entidade não integrante da Administração Pública, ou de participação societária remanescente após a alienação, cujos rendimentos, gerados a partir de 18 de junho de 2002, reverterão ao Fundo de Combate e Erradicação de Pobreza.

§ 1º Caso o montante anual previsto nos rendimentos transferidos ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma deste artigo, não alcance o valor de quatro bilhões de reais, far-se-à complementação na forma do art. 80, inciso IV, do Ato das disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no § 1º, o Poder Executivo poderá destinar ao Fundo a que se refere este artigo outras receitas decorrentes da alienação de bens da União.

§ 3º A constituição do Fundo a que se refere o caput, a transferência de recursos ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e as demais disposições referentes ao § 1º deste artigo serão disciplinadas em lei, não se aplicando o disposto no art. 165, § 9º, inciso II, da Constituição.

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate á Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

§ 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

É certo que até o presente momento não se tem notícia de grandes pesquisas sobre a matéria, possivelmente por tais adicionais só terem se firmado na esfera dos estados, e ainda em parcela diminuta desses, a exemplo dos estados da Bahia¹, Rio de Janeiro², Sergipe³ e Alagoas⁴. Na esfera dos municípios não se tem notícia de sua implantação quanto a União, apesar da regulamentação do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, através da lei

¹ Lei estadual nº. 7.988/2001.

² Lei estadual nº. 4.056/2002.

³ Lei estadual nº. 4.731/2002.

⁴ Lei estadual nº. 6.558/2004.

complementar 111, de 06 de julho de 2001, onde prevê o adicional ao IPI, até o momento não foi efetivamente implantado.

Possivelmente a morosidade e o descompasso na criação dos referidos adicionais, seja decorrente da necessidade de definição legal dos produtos e serviços supérfluos, preocupação que restou demonstrada através da Emenda Constitucional nº. 42, ao modificar o artigo 83 ao ADCT, o qual previa expressamente a necessidade de lei federal, para definição dos produtos e serviço supérfluos, para os três adicionais, com a seguinte redação: Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§ 1º e 2º⁵, tendo a nova emenda retirado a necessidade desta definição em lei federal para o caso do adicional ao ICMS.

Vale destacar que com a nova redação do artigo 83, somente há necessidade de definição por lei federal dos produtos e serviços supérfluos referentes aos adicionais ao IPI e ao ISS deixando de fora os produtos e serviços supérfluos referentes ao adicional ao ICMS numa clara tentativa de constitucionalizar as legislações estaduais já promulgadas, em afronta a negligência e coerência, abrindo uma porta aos abusos fiscais dos Estados.

Contudo, observa-se que boa parte das leis estaduais, que criam os adicionais sobre o ICMS é de promulgação anterior à EC nº 42, logo não tendo sido criadas em observância a essa brecha legal, são claramente inválidas em seu nascedouro, por conflitar com o ordenamento constitucional no momento de sua criação, vício que não pode ser sanado pela mudança posterior da Constituição, pelo fato do ordenamento jurídico brasileiro não contemplar a constitucionalidade superveniente, conforme amplo entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal⁶.

A possibilidade de regulamentação distinta quanto aos produtos supérfluos, por cada estado da Federação, no caso do adicional ao ICMS, e da União para o adicional ao IPI e ISS, pode causar incongruências ao sistema, ocasionando a consideração de um mesmo produto supérfluo para a tributação do ICMS, e não supérfluo para o IPI e ISS, o que é no mínimo incoerente.

Contudo, o presente estudo não tem por escopo analisar a discutível constitucionalidade dos adicionais, ou mesmo dos Fundos de Combate e Erradicação da

⁵ Art. 83, do ADCT. Redação original, da E.C. 31/2000.

⁶ RE 390.840 / MG, Rel. Min. Marco Aurélio, J. 09.11.2005., Publicação DJ 15-08-2006 PP-00025; RE 346084 / PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, J. 09.11.2005., Publicação DJ 01-09-2006 PP-00019.

Pobreza e sim o estudo de sua natureza jurídico tributária, como novos elementos na previsão constitucional de tributos.

Os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza são criados na busca de alcançar alguns dos princípios constitucionais eleitos como fundamento da República Federativa do Brasil - dignidade da pessoa humana⁷ - como objetivo fundamental da República - erradicação da pobreza⁸ - e ainda como um meio de proporcionar as faixas sociais menos favorecidas o alcance aos direitos sociais⁹, que em quase duas décadas após a promulgação da carta constitucional de 1988 não conseguiu obter avanços significativos.

Para financiar as ações suplementares a cargo de Conselho Consultivo e entidades com participação da sociedade civil, gestores dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza foram destinadas parcelas da arrecadação de tributos, dotações orçamentárias, doações além dos adicionais ao IPI, ICMS e ISS, os quais se constituem como novas receitas tributárias para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Esses adicionais possuem características próprias que se afastam de seus tributos de origem, por não possuírem exatamente os mesmos fatos geradores, condições, destinação e finalidade dos impostos (IPI, ICMS e ISS) aos quais foram suplementados merecendo conhecimento mais apurado de suas características para descortinar sua espécie tributária.

⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;

⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁹ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

2 DAS ESPÉCIES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

A questão das espécies tributárias existentes, apesar de muito debatida, não encontrou lastro definitivo, tendo grandes autores apresentado classificações utilizando variáveis diversas, que rendem classificações variadas.

Das classificações mais estudadas e bem fundamentadas, cita-se Alfredo Augusto Becker, que classifica os tributos em duas espécies: impostos e taxas. Geraldo Ataliba, com seus tributos vinculados subdivididos em taxas e contribuições e tributos não vinculados constituídos pelos impostos.

Não menos festeja a classificação em três espécies, Rubens Gomes de Souza, que prevê os impostos, taxas e contribuições. Já para Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza e Sacha Calmon, as três espécies são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Tem-se ainda aqueles que encontram quatro espécies, como Luciano Amaro, que classifica em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Nelson Trombini Junior, por sua vez, em excelente trabalho, classifica os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições extraordinárias e contribuições ordinárias. Marcio Severo Marques vislumbra a existência de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Existem ainda outras correntes menos expressivas que vêm a classificar até sete espécies tributárias.

A quantificação dessas espécies vai variar pela quantidade de variáveis e características dos tributos tomadas por cada doutrinador para formar sua classificação; contudo, para uma classificação jurídica, coerente e útil, há que se restringir aos elementos caracterizadores que possibilitem a distinção das espécies tributárias, conforme as características impostas pelas normas jurídicas fundamentais do ordenamento jurídico, onde se encontram fincadas as características das espécies tributárias aplicáveis.

Logo, uma classificação subsistente deve fundar-se nas normas constitucionais que elegem determinadas características como motivação constitucional para a criação de cada espécie tributária. A Carta Constitucional de 1988 veio formar um sistema tributário bastante minucioso que incorporou alguns elementos anteriormente inexistentes à classificação dos tributos, adentrando em questões inicialmente exclusivas do direito financeiro para integrar questões tributárias, conforme restará demonstrado neste capítulo.

2.1 Das Previsões e Características Tributárias

Um dos grandes motivadores para a existência de abundante gama de classificações das espécies tributárias defendidas por autores de renome decore da habitual substituição e alteração dos textos constitucionais brasileiros, que servem de escopo para as classificações tributárias do direito positivo e, diante de novo ordenamento constitucional, as teorias anteriormente elaboradas se reformam guardando características da constituição vigente na época de sua elaboração.

É certo que o Código Tributário Nacional, assim como boa parte das classificações de espécies tributárias até hoje defendidas foram embrionados diante de sistemas constitucionais anteriores à Carta Constitucional de 1988, que por sua vez sofreu impensado bombardeio de alterações pelo poder constituinte derivado, os quais inegavelmente vêm criando novas características que devem ser avaliadas quando da classificação de tributos fundados no direito positivo, fato destacado por Nelson Trombini Junior em seu excelente estudo sobre a matéria.

Percebemos, entretanto, que a sucessão de textos constitucionais no Direito brasileiro provoca relevantes conseqüências sobre as teorias classificatórias elaboradas com fundamento num ordenamento jurídico revogado, abalando sua abrangência na medida em que novas competências tributárias são delineadas pelo legislador constituinte. Até mesmo modificações constitucionais introduzidas pela aprovação de emendas tendentes a ‘aprimorar’ o sistema tributário são capazes de ruir uma proposta classificatória dos tributos que se mostrava verdadeira perante a redação anterior. Tudo porque as espécies de tributos encontradas no Direito Positivo Brasileiro decorrem diretamente das competências tributárias atribuídas aos entes federativos pelo texto constitucional, que estabelece as condições par serem instituídas validamente¹⁰.

Valendo destacar que o advento do sistema constitucional de 1988 apresentou diversas inovações em seu detalhado Sistema Tributário Nacional, os quais introduziram de forma impositiva característica que influenciou a classificação das espécies tributárias, inclusive para garantir o enquadramento dos novos tributos introduzidos pelo constituinte originário e derivado, merecendo destaque o comentário de Arthur Maria Ferreira Neto.

A maior complexidade adotada pelo atual Sistema Tributário é patente, caso seja ele comparado com os sistemas constitucionais passados. Não é difícil observar que a Constituição de 1988 assumiu como meta regular minuciosamente a matéria tributária no plano constitucional, descendo

¹⁰ TROMBINI JUNIOR, Nelson. As Espécies Tributárias na Constituição Federal de 1988. São Paulo: MP, 2006, p. 83.

inclusive a detalhes (tal como vemos na especificidade com que a norma de competência do ICMS foi estabelecida no § 2º do art. 155). Aliás, a cada reforma constitucional vemos os dispositivos constitucionais que tratam de questões tributárias receberem ainda mais detalhamentos. A Constituição de 1988 foi a primeira a dedicar um Título próprio à Tributação (VI). A Constituição de 1946 estabeleceu seu sistema tributário apenas em 1965, através da Emenda nº 18, enquanto, na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional nº 1/69, os respectivos sistemas tributários encontravam-se presente em um capítulo do Título I, dedicado genericamente à Organização Nacional. É verdade que todos os sistemas tributários do passado continham um elenco dos tributos passíveis de cobrança, uma sucinta discriminação de competências tributárias e um rol de garantias mínimas dos contribuintes, mas em nenhuma destas hipóteses tais regramentos chegaram à extensão adotada pelo Diploma Constitucional de 1988¹¹.

Para constatar uma classificação científica e aplicável ao direito positivo das espécies tributárias, deve-se efetuar estudo minudente do texto constitucional em vigor, elegendo as características de maior importância que permitam o enquadramento de todos os tributos previstos no ordenamento das classes eleitas.

O capítulo do sistema tributário nacional inicia-se pelo artigo 145, no qual prescreve os tributos a serem instituídos pelos entes federados: impostos, taxas e contribuições de melhoria, aparentemente numa descrição precisa das espécies tributárias previstas a Constituição, contudo essa primeira impressão será desfeita ao descrever as competências tributárias da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, quando se vislumbra que as espécies citadas são as de competência comum entre os entes federados.

No artigo 148, encontra-se prevista a competência para instituição dos empréstimos compulsórios. No artigo 149, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, das categorias profissionais e em seu § 1º as contribuições previdenciárias para os regimes de previdência própria dos estados e municípios. Já o artigo 149-A, introduzido pela Emenda Constitucional nº. 39/2002, faz a delegação de competência para a contribuição de iluminação pública, além dos impostos declinados nos artigos 153, 155 e 156, respectivamente de competência da União, Estados e Municípios.

Não esquecendo dos impostos residuais e extraordinários, previstos no artigo 154 e seus incisos e da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), introduzida pelo artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)

¹¹ FERREIRA NETO, Arthur Maria. Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988. São Paulo: MP, 2006, p. 77. (nota de rodapé).

através da Emenda Constitucional nº. 12/1996 e dos adicionais a impostos (IPI, ISS e ICMS), objeto deste estudo e também introduzido por emenda constitucional ao ADCT.

Cada um desses tributos possui características próprias que permitem sua distinção, contudo para a classificação devem-se eleger as principais características que dão suporte constitucional ao tributo, a exemplo da vinculação da hipótese de incidência em determinada atividade estatal e a finalidade para a qual o tributo foi criado, posto que as normas constitucionais que fazem menção a cada tributo elegem um desses dois aspectos para a caracterização do tributo. A seguir o comentário de Nelson Trombini Junior sobre o tema.

Assim sendo, após perpassar por todas as normas de estrutura que atribuem competência tributária às pessoas políticas e perquirir sobre os diversos limites formais e materiais condicionantes das normas de tributação, constatamos que todos os tributos ou se justificam em razão da ocorrência de determinado fato ou situação, ou para atender determinada finalidade. O importante é reconhecer que tanto os fatos, ou situações, como as finalidades devem estar precisamente previstos no texto constitucional para validar a norma de comportamento tendente a criar um a modalidade tributária¹².

Logo, existindo na Constituição brasileira o apontamento de uma dessas características (hipótese e incidência vinculada ou não à atividade estatal ou finalidade específica do tributo) utilizar-se-á esses com os elementos constitucionais definidores das espécies tributárias. Inicialmente serão estudados cada um dos elementos, identificando-os nas normas constitucionais.

2.2 Da Vinculação da Hipótese de Incidência como Motivação Constitucional do Tributo

A vinculação do fato previsto hipoteticamente de incidência da norma a uma atuação estatal é elemento clássico tomado como base para a classificação das espécies tributárias em vinculadas e não vinculadas.

É certo que a hipótese de incidência constitui a materialidade que dá corpo ao tributo, permitindo sua visualização com maior substância, sendo este um dos caracteres eleitos por normas constitucionais como definidoras do tributo, elegendo fato vinculado ou não à atividade estatal.

¹² Op. cit., p. 93.

Esse é o elemento caracterizador das espécies tributárias segundo os ensinamentos do saudoso mestre Geraldo Ataliba, que por sua clareza e objetividade nos socorremos para um melhor entendimento do tema.

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

(...)

52.9 Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São Tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal¹³.

Pois bem, a Constituição Federal fez a previsão de materialidade de diversos tributos, definindo as linhas gerais de sua hipótese de incidência, os quais podem ser distintos entre os tributos vinculados (taxas) e os não vinculados (impostos).

Os artigos 153, 155, 156, 145, 150, inciso V, fazem a previsão constitucional de alguns tributos através da definição base de sua hipótese de incidência, ao prever os fatos que darão ensejo à exigência do tributo, sendo esses não vinculados (e.g.: exportação, operação de circulação de mercadorias, propriedade urbana) ou vinculados a uma atuação estatal direta (exercício do poder de polícia, obra pública, conservação de vias).

Logo, esses tributos podem ser divididos em duas espécies, chamadas por alguns de vinculados, os quais denominam-se taxas, incluindo as tradicionais taxas, pedágios e contribuições de melhoria; e os não vinculados, denominados de impostos.

2.3 Da Finalidade como Motivação Constitucional do Tributo

Além das hipóteses em que o texto constitucional indica qual a materialidade que deve constituir a hipótese de incidência dos tributos, também elegeu em alguns casos a finalidade como caráter constitucional marcante, de alguns outros tributos, como observado com maestria por Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

¹³ Op. cit., p. 130/131.

Para os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, a Carta Magna previu a materialidade possível (pressuposto de fato) do tributo (CF, arts. 145, II, III, 153, 155 e 156). Em relação às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, contentou-se a norma de outorga de competência tributária em indicar o objetivo a ser alcançado com a instituição do tributo, a fim de realizar determinados valores constitucionais¹⁴.

Esse elemento caracterizador foi introduzido pela Constituição de 1988, e ainda valendo destacar que aqui não se trata da destinação do produto da arrecadação, questão de direito administrativo e financeiro, mas sim da finalidade de criação do tributo.

Existe certa resistência na aplicação da finalidade como elemento distintivo de espécies tributárias, em especial por confundir tal elemento com a destinação; este sim, não deve ser utilizado como parâmetro de classificação jurídica, posto que a constituição apesar de fazer referência à destinação de parcela das arrecadações de alguns tributos, normalmente não vinculados, não o faz como elemento caracterizador do tributo, mas sim como norma financeira impondo à administração a repartição das verbas.

No caso da previsão de finalidade como elemento caracterizador do tributo, está diretamente ligado à validade constitucional deste, não podendo ser exigido se não observada a finalidade do mesmo, sendo esses tributos finalísticos.

Deve-se distinguir a finalidade constitucionalmente prevista da destinação indicada pela constituição às verbas provenientes da arrecadação de alguns tributos, observado o limite de cada campo do direito, como destacado por Roque Carrazza.

Resumindo, o direito tributário cuida do fenômeno da tributação desde o momento em que é disciplinado, ainda que a traços largos, pela Constituição até o instante em que o tributo deixa de existir [graças ao pagamento ou à ocorrência de qualquer outra causa extintiva do crédito tributário]. Dessa explanação podemos concluir que, efetuando o pagamento do tributo, o que vai acontecer com o dinheiro arrecadado interessa não ao direito tributário, mas ao direito financeiro, ao direito administrativo e, eventualmente, ao direito penal [se houver peculato, emprego irregular de rendas públicas, excesso de exação etc.]. Realmente, como já estudamos no item 3.1.2.4, a destinação do produto da arrecadação do tributo não modifica sua natureza jurídica e, por isso mesmo, não é objeto das preocupações do direito tributário¹⁵.

Quando a Constituição de 1988 elegeu a finalidade como elemento constitucional definidor de alguns tributos, não fazendo a previsão da materialidade da hipótese de

¹⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, ago. 2003, p. 100.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 651.

incidência, constituiu como principal elemento caracterizador do tributo a finalidade e não mais a hipótese de incidência e sua vinculação ou não à atividade estatal.

É certo que a previsão de finalidade pressupõe a aplicação de suas receitas na finalidade prevista, contudo a destinação inadequada não invalida constitucionalmente o tributo, podendo trazer conseqüências administrativas ou penais.

Pode-se observar claramente o caráter finalístico imposto pela Constituição na previsão do artigo 149, ao indicar a finalidade de atuação social, de intervenção no domínio econômico, de categorias profissionais, no artigo 149-A, com a finalidade específica de custear a iluminação pública, no artigo 148, para custear despesas extraordinárias, investimento público de caráter relevante, dentre outros exemplos que podem ser extraídos do texto constitucional.

Nesses exemplos pode ser constatado que a Constituição não dá indicativo basilar da materialidade do fato que deve ser eleito como hipótese de incidência a ser concretizado para a incidência do tributo, elegendo em seu lugar a finalidade para que o tributo possa ser criado, fazendo essa previsão de forma cristalina em uma de suas emendas (nº 39/2002) que retira quaisquer dúvidas ao afirmar que “poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública” sem que esclareça qual o fato necessário para sua incidência.

Apesar das diversas discussões sobre a legalidade e mesmo constitucionalidade da contribuição de iluminação pública – as quais atacam quase que unicamente a hipótese de incidência definida na legislação infraconstitucional – esse serve de exemplo mais cristalino da vontade constitucional em atribuir a previsão de tributos por sua finalidade e não pela materialidade da hipótese de incidência.

Os tributos finalísticos, em decorrência da sua especificidade e nomenclatura comumente aplicada no texto constitucional pode ser denominado como contribuições, nessas inclusos os tradicionais empréstimos compulsórios.

3 DO PERFIL CONSTITUCIONAL DOS ADICIONAIS DE IPI, ICMS e ISS FINANCIADORES DOS FUNDOS DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA

Bem estudados os elementos constitucionalmente eleitos como definidores basilares das espécies tributárias, pode-se passar ao estudo específico da natureza jurídica dos adicionais enxertados ao texto constitucional pela Emenda de número 31, de 14 de dezembro de 2000.

Primeiramente, tem-se que constatar se as figuras jurídicas previstas nos artigos 80, inciso II, 82, §1º e §2º do ADCT são impostos e, em sendo, se esses são mera delegação complementar de competência ampliando o alcance da competência constitucional outorgada no corpo do Sistema Constitucional Tributário à União (IPI), Estados (ICMS), Municípios (ISS) e Distrito Federal (ICMS e ISS) – como a nomenclatura dada pela redação dos artigos deixa a entender – ou se são novos tributos, vinculados e/ou autônomos estudando suas características próprias, como a temporariedade – no caso do adicional ao IPI – e outorga de competência no corpo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a exemplo da “eterna” provisória CPMF.

Restando demonstrada a existência de características próprias de um tributo próprio para encontrar a natureza tributária própria desses, necessário estudar as características constitucionais de sua criação, identificando qual a motivação constitucional dos tributos em estudo, se a materialidade da hipótese de incidência ou a finalidade para qual o tributo pode ser criado, enquadrando-os em uma das espécies já identificadas ou, se for o caso, como uma nova espécie tributária.

De plano, tem-se a característica especial da outorga, ou ampliação de competência dos adicionais encontrar-se fora do Sistema Constitucional Tributário, sendo inserto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o que pode parecer estranho, mas por seu caráter temporário, no caso do adicional ao IPI, não se constitui de logo como novidade no ordenamento brasileiro, em especial pelo poder constituinte derivado já ter utilizado desse artifício quando da emenda número 12, de 15/08/1996, a qual introduz a atual CPMF, através do o artigo 74 ao ADCT, e posteriormente com a constante prorrogação de seus efeitos com as Emendas Constitucionais n.º 21, de 18/03/1999, n.º 37, de 12/06/2002 e n.º 42, de 19/12/2003, atualmente em vias de serem novamente prorrogadas através da Proposta de Emenda Constitucional 50/2007 demonstrando a voracidade arrecadatória da

União, que eterniza uma “contribuição” que deveria perdurar por apenas dois anos e já se prolonga mais de dez anos.

Por fim, o capítulo demonstra a espécie tributária em que se enquadram os adicionais em análise, considerando os elementos constitucionais de sua motivação e as características próprias destes.

3.1 Da Natureza de Tributo

Como dito, deve-se inicialmente estudar o enquadramento dos adicionais em estudo como modalidades de tributo. Somente dessa forma pode-se retratar a natureza tributária desses; caso contrário poder-se-ia estar cometendo o erro de tentar encontrar espécie tributária para relação jurídica não tributária.

Apesar de a definição de institutos ser tarefa da doutrina, não devendo o legislador tornar os conceitos estáticos através do ditame legal a Constituição de 1988, recepcionou tradição contida no Código Tributário Nacional, de definir institutos, através do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF ao estabelecer que cabe à lei complementar estabelecer “definição de tributo”.

Logo, para o enquadramento jurídico positivo de determinado instituto como tributo, resta imperiosa a consulta ao Código Tributário Nacional, apesar de ser certo que cientificamente não deve ser ocupação própria das leis definirem ou conceituar institutos jurídicos.

O Código Tributário Nacional apresenta a seguinte definição de tributo, em seu artigo 3º, o qual, apesar de apresentar falhas técnicas, serve como ponto de partida para a definição de tributo dos principais autores nacionais.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Destaca o CTN as seguintes características, “prestação pecuniária”, “compulsória”, “em moeda”, “não constitua sanção de ato ilícito”, “instituída em lei” e

“cobrada mediante atividade administrativa” o que afigura a pouca objetividade e técnica do legislador, porém delinea as principais características próprias para se reconhecer um tributo.

Primando por melhor técnica e objetividade, Luciano Amaro, tomando por alicerce o ditame do artigo 3º, supra transcrito, realiza críticas a esse e demonstra a redundância de algumas características expressas, chegando a uma definição mais técnica, sem excluir propriamente nenhuma das características contidas no artigo 3º, contudo mais clara, pelo que se prefere adotá-la, *in verbis*. “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”¹⁶.

Portanto, o autor referenciado encontra quatro características para o instituto do tributo: tratar-se de prestações pecuniárias, não sancionatórias, instituídas por lei e devidas ao Estado.

Passar-se-á então ao estudo dos adicionais ao IPI, ICMS e ISS para constatar sua natureza como tributos, tendo por enquadramento as quatro características acima.

Ser prestação pecuniária resta indubitável diante da forma de recolhimento vinculado ao IPI, ICMS e ISS, e em especial por destinar os recursos a composição de um fundo (*caput* dos artigos 80¹⁷ e 82¹⁸ do ADCT) pressupondo o recebimento em pecúnia.

O caráter não sancionatório também resta evidenciado na medida em que não é criado como pena a ocorrência de conduta ilegal.

A instituição por lei está clara diante da previsão constitucional contida nos artigos 80, inciso II, 82, §1º e §2º do ADCT e ainda pela necessidade de regulamentação por lei própria, da União, Estados e Municípios constituindo os adicionais em cada um dos entes federados, nos termos da competência recebida.

A última característica, de ser devido ao Estado, demonstra-se mais uma vez pela destinação a um fundo gerido por entidade estatal e ainda pelo fato de a competência para sua instituição ter-se dado a cada um dos entes federados: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25.

¹⁷ Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

¹⁸ Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contêm com a participação da sociedade civil.

Logo, os adicionais ao IPI, ICMS e ISS, financiadores dos fundos de combate e erradicação da pobreza possuem natureza jurídica de tributo, restando perfeitamente inclusos no conceito legal e doutrinário desse.

3.2 Da Característica, Vinculação e Autonomia dos Adicionais

Demonstrada a natureza jurídica de tributo dos adicionais, pode-se pensar que estes são simplesmente parte complementar dos impostos (IPI, ICMS e ISS), o que não se coaduna com a previsão dos adicionais em comparação com a dos impostos “adicionados”, posto que possuem características próprias e diametralmente distintas, apesar de guardar forte vínculo.

Conforme já pincelado, os adicionais possuem como particularidade a previsão de competência no corpo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fato que apesar de não ser inovador, pelo precedente da E.C. nº 12/1996, mostra-se impróprio em especial na outorga de competência aos adicionais ao ICMS e ISS, que não encontram limite de temporariedade no texto constitucional.

No caso do adicional ao IPI, o qual possui vigor temporário, até 2010¹⁹, característica própria desse adicional, tem-se por justificada sua previsão no corpo do ADCT, pela vigência limitada no tempo, que restaria letra morta no corpo da constituição quando expirada sua vigência, contudo inadequada a delegação de competência para formalizar tributos permanentes inclusos nas disposições transitórias da Constituição.

No caso do IPI, ICMS e ISS, sua previsão e outorga de competência encontram-se no corpo do Sistema Constitucional Tributário, mais especificamente nos artigos 153, inciso IV, 155, inciso II e 156, III da CF, sem qualquer limite temporal de sua vigência, demonstrando uma distinção meramente formal dos adicionais estudados. Até aqui não se demonstram as características próprias que distinguem os impostos de seus adicionais com tributos com características próprias.

Questão central para a distinção entre os tributos é a análise se o imposto “adicionado” e o adicional possuem exatamente a mesma hipótese de incidência, ou apenas hipóteses de incidência semelhantes e ou parcialmente coincidentes, questão que pode vir a

¹⁹ Art. 79 caput, do ADCT.

demonstrar a inconstitucionalidade dos adicionais, análise, porém que este exíguo trabalho não se propõe a esclarecer.

Nos artigos 153, inciso IV, 155, inciso II e 156, III da CF tem-se a previsão básica da hipótese de incidência do IPI, ICMS e ISS, dado que a materialidade foi a motivação constitucional dos impostos, como sendo respectivamente “produtos industrializados”, “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” e “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

No caso dos adicionais, a referência à hipótese de incidência é reflexa, na medida em que não é diretamente prevista, existindo um indicativo ao instituir uma alíquota máxima suplementar ao IPI, ICMS e ISS; contudo, restringe o objeto de incidência dos adicionais apenas aos produtos e serviços supérfluos, a serem definidos por lei.

Logo, as hipóteses de incidência dos adicionais conseqüentemente são as mesmas dos referidos impostos, porém em um campo de incidência mais restrito incidem exclusivamente sobre negócios e operações que relacionem produtos, mercadorias e serviços supérfluos.

Vale destacar que não se tem mera identidade na hipótese de incidência, mas identidade parcial onde, toda vez que incidir os adicionais, incide também o imposto, salvo nos casos de benefícios fiscais, onde a incidência vai depender de lei própria. Contudo, o que se vê é a incidência do adicional, mesmo nesses casos, não sendo considerados os benefícios fiscais conferidos aos impostos “adicionados”, a exemplo da Lei nº. 6.558/2004²⁰, do estado de Alagoas.

Não se pode considerar simples adicional quando esse possui um campo de incidência mais restrito e em especial quando esse imposto principal, supostamente adicionado, não incide e seu adicional sim, inimaginável algo adicional e, por conseguinte, acessório persistir quando inexistente o principal. Sendo assim, na realidade não se está diante de adicionais, mas sim de três novos tributos autônomos, apesar de vinculados aos clássicos IPI, ICMS e ISS.

²⁰ Art. 3º...

§ 2º A parcela adicional do ICMS, a que se refere este artigo, não poderá ser utilizada nem considerada para efeito do cálculo de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais, nem daqueles previstos na Lei Estadual nº 5.671, de 1º de fevereiro de 1995, e alterações posteriores.

Outra característica própria dos adicionais e que demonstra sua autonomia dos impostos “adicionados” é o fato de que a principal motivação constitucional desses é sua finalidade, qual seja: prover de recursos os Fundos de Combate à Pobreza nas esferas federal, estaduais, municipais e distrital. Justamente essa característica faz surgir outro diferencial entre os adicionais e os impostos supostamente “adicionados”, que é a destinação diversa das receitas onde as regras de um tributo são integralmente distintas das regras dos outros.

No caso dos impostos “adicionados”, como não poderia ser diferente a regra geral é o descomprometimento do produto de sua arrecadação, sendo esses aplicados para as despesas gerais do Estado, apesar de existir regras do direito financeiro que garantem uma repartição da arrecadação entre os entes federados, a exemplo do artigo 159, inciso II da CF²¹ para o IPI e do artigo 158, inciso IV da CF²² para o ICMS, porém essas regras não são aplicáveis aos adicionais²³, posto que esses devem ser integralmente destinados a seus respectivos fundos.

Vale lembrar neste momento a vedação da receita dos impostos, serem destinadas a fundos nos termos do art. 167, IV da CF²⁴, é certo que essa vedação encontra-se excepcionada pelo artigo 80, § 1º, do ADCT no caso do adicional sobre o IPI, não tendo previsão de inaplicabilidade para os adicionais ao ICMS e ISS, o que causaria uma clara inconstitucionalidade desses dois últimos adicionais, no caso de serem impostos, já que sua previsão finalística é justamente o financiamento dos fundos estaduais, municipais e distrital.

Restando demonstradas as características próprias dos adicionais, conclui-se que não são mera delegação complementar de competência ampliando o alcance constitucional outorgada no corpo do Sistema Constitucional Tributário à União (IPI), Estados (ICMS), Municípios (ISS) e Distrito Federal (ICMS e ISS), são na realidade novos tributos, que apesar de guardar estrito vínculo com os impostos “adicionados”, são autônomos com características próprias e desvinculação de suas receitas incompatível com os impostos.

²¹ “do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações e dos produtos industrializados”.

²² “vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”

²³ Artigos 80, §1º e 82, §1º do ADCT.

²⁴ “Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receitas de impostos a órgãos, fundo ou despesa...”

3.3 Da Motivação Constitucional dos Adicionais

Ante a forma em que a emenda constitucional número 31/2000, fora elaborada, “introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza”²⁵ promove os meios de custeio do citado fundo, dentre os quais os adicionais ao IPI, ICMS e ISS.

Ora, a criação de novas espécies tributárias nesse contexto demonstra claramente a intenção finalística dos novos tributos adicionais, ficando evidente no teor dos parágrafos primeiro e segundo do artigo 82 do ADCT, ao instituir os adicionais ao ICMS e ISS “para o financiamento dos Fundos”²⁶, o que demonstra a finalidade dos tributos, característica essa também aplicável ao adicional ao IPI – apesar que de forma menos evidente do que nos outros dois adicionais – conforme evidenciado pelo contexto geral de sua criação.

Conforme demonstrado no item 3.2, quando o texto constitucional apresenta os novos tributos como adicionais ao IPI, ICMS e ISS, realiza uma indicação reflexa da materialidade da hipótese de incidência, se bem que, mais restrita que a dos tributos “adicionados” não sendo a mesma, porém é o suficiente para constatar que se está diante de tributos não vinculados.

Peculiaridade para a constituição brasileira é a indicação, mesmo que reflexa, da materialidade da hipótese de incidência e a finalidade de um mesmo tributo, certamente ocorrido por tratar-se de dispositivo incluso pelo poder constituinte derivado, que com suas constantes interferências no texto constitucional cria deformidades no sistema posto.

Contudo, mesmo diante da transversa indicação da hipótese de incidência dos adicionais, tem-se que a motivação constitucional dos adicionais é sua finalidade.

3.4 Da Natureza Tributária dos Adicionais

Como visto, no caso dos adicionais ora estudados, não se tem meros complementos a impostos já existentes, e sim novos tributos, tendo a constituição indicado como elementos constituidores tanto a finalidade, quanto a materialidade dos tributos, essa

²⁵ Ementa da Emenda Constitucional 31/2000.

²⁶ Trecho inicial dos §§ 1º e 2º do artigo 82 do ADCT.

última de forma reflexa, mas de observância obrigatória sob pena de inconstitucionalidade da legislação instituidora do tributo.

Outrossim, a motivação constitucional dos adicionais é o financiamento dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza; logo, está-se diante de tributos finalísticos e não esquecendo de sua materialidade, tem-se a negociação de produtos industrializados, as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, todos atos desvinculados da atuação estatal, sendo os adicionais tributos não vinculados.

Logo, não se pode considerar os adicionais como novos impostos, posto que essa espécie tributária não possui finalidade específica; também não se pode enquadrá-los como taxas, espécie tributária vinculada, restando as contribuições como espécie tributária não vinculada e finalística, recepcionando perfeitamente os adicionais ao IPI, ICMS e ISS.

O enquadramento como contribuição é o mais correto, apesar de guardar algumas características próprias como estudado alhures, mas em nada ofendendo ou modificando a espécie tributária das contribuições.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, inicialmente foi traçado como premissa para esse trabalho as características tomadas como parâmetro de distinção das espécies tributárias, chegando a uma classificação fundada no texto constitucional que transparece a motivação para a instituição de cada tributo.

Como demonstrado, a Constituição, ao outorgar a competência tributária, elege como elemento fundamental ou o fato constitutivo da hipótese de incidência ou a finalidade para a qual o tributo foi instituído, porém, com a constante alteração do texto constitucional sua lógica e características estão sendo desorganizadas e modificadas, criando novas conjunturas que devem ser consideradas no estudo de uma classificação fundada no direito positivo.

A classificação adotada levou em consideração o texto constitucional vigente com todas as emendas, para eleger como elementos classificatórios a vinculação ou não à atividade estatal, do fato constitutivo da hipótese de incidência, e a existência ou não de finalidade específica na criação do tributo, visando encontrar a correta espécie tributária dos adicionais, que surgem de emenda constitucional e não do poder constituinte originário.

Rememorando o conceito de tributo e após estudo atento das características, particularidades e autonomia dos adicionais perante os tributos “adicionados”, foi possível concluir que os adicionais ao IPI, ICMS e ISS possuem natureza jurídica de tributo, e apesar de guardar vínculo com os tributos “adicionados”, são autônomos e possuem características próprias, sendo não vinculados e finalísticos.

Concluindo que os adicionais ao IPI, ICMS e ISS, financiadores dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza possuem natureza tributária de contribuições, conclusão essencial para aprofundar o conhecimento e estudo dessas figuras peculiares criadas pelo inventivo poder constituinte derivado.

Certo é que as contribuições denominadas de adicionais ao IPI, ICMS e ISS carecem de maior atenção pela doutrina e tribunais pátrios, sendo questionável sua persistência, caso esmiuçadas por um sério controle de constitucionalidade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRITTO, Márcio Maia de. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública: natureza jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 113, fev. 2005, pp. 72-80.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário atual: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Natureza jurídica das contribuições da Constituição de 1988**. São Paulo: MP, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Parecer: tarifas aeroportuárias. Natureza tributária. Adicional de tarifas aeroportuárias. Cide. Inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 119, ago. 2005, pp. 80-119.

MARTINS, Ives Granda. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional**: comentários, doutrina, jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 95, ago. 2003, pp. 100-108.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1999.

SOARES, José Ronald Cavalcante. (Org.). **Estudos de direito constitucional**: homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: LTR, 2001.

TROMBINI JUNIOR, Nelson. **As espécies tributárias na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: MP, 2006.