

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
UNIDADE DE MACEIÓ - ALAGOAS

Carlos Eduardo Ávila Cabral

Contribuições especiais e a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Maceió/AL
2008

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

Contribuições especiais e a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Monografia que apresenta Carlos Eduardo Ávila Cabral como exigência para obtenção do Título de Pós-Graduação *lato sensu*, em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, sob coordenação do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Maceió/AL
2008

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (GÊNERO)	5
1.1 Conceito	5
1.2 Subclassificação	8
1.3 As Contribuições Especiais como espécie tributária após a Constituição de 1988.....	9
1.4 A determinação constitucional da vinculação da receita das contribuições especiais.....	10
1.5 A vinculação da receita como característica indispensável para definição das espécies tributárias, especificamente as Contribuições Especiais	13
2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT (Regra Geral).....	16
2.1 Alguns casos	18
2.1.1 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ	18
2.1.2 Imposto de Importação - II	18
2.1.3 ICMS Importação	19
3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	20
3.1 Alguns casos	20
3.1.1 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	20
3.1.2 Contribuição incidente sobre as importações	20
4 A CONFUSÃO ENTRE AS REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E DOS IMPOSTOS	21
5 A NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DO CONSEQUENTE DA RMIT DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	24
5.1 A adição do critério destinador	26
5.2 Exemplos da composição da RMIT das contribuições especiais	28
5.2.1 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	28
5.2.2 Contribuição incidente sobre as importações	28
CONCLUSÃO	30
BIBLIOGRAFIA	32

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso visa primordialmente abordar as características constitucionalmente definidas da espécie tributária contribuições especiais, abordando especificamente a destinação do produto da arrecadação, com o intuito de estabelecer os critérios que deverão compor sua regra-matriz de incidência tributária.

Para tanto, inicialmente, (a) será adotado um conceito, a nível constitucional, do que seja a espécie contribuições especiais; (b) será elaborado uma subclassificação dos seus tipos; (c) será explorada a definição, pós Constituição de 1988, das contribuições especiais como espécie tributária; (d) será efetuada uma investigação da determinação constitucional da vinculação da receitas das contribuições especiais; onde será concluída esta primeira fase com (e) um exame da destinação do produto da arrecadação como critério definidor da espécie tributária autônoma contribuições especiais.

Em um segundo momento, tendo em vista que o objetivo do trabalho é versar sobre as contribuições especiais e sua regra-matriz de incidência tributária - RMIT, indispensável se faz a abordagem do que seja a RMIT e a sua composição, onde será elaborada a RMIT de alguns casos (impostos e contribuições).

Logo após será feita uma comparação entre a composição das regras-matrizes de incidência tributária das contribuições especiais e dos impostos, momento em que será demonstrada a confusão existente em alguns casos.

Passando em seguida a concluir pela carência da RMIT, nos caso das contribuições especiais, em ver adicionado mais um critério ao seu conseqüente, como elemento indispensável a distinguir a espécie tributária contribuições especiais de outras, e assim externando, com alguns exemplos, a composição da RMIT das contribuições especiais, após a adição deste novo critério.

1 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (GÊNERO)

1.1 CONCEITO

Para que se adote um conceito do que venha a ser as contribuições especiais, indispensável e inevitável conceituar, inicialmente, tributo.

Posto que, partindo-se da premissa de que as contribuições especiais, após o advento da Carta Magna vigente, passaram a condição de tributo (o que será demonstrado logo mais), indissociável seria a concepção de tal instituto com a noção de tributo.

E, também tomando como ponto de início a condição das contribuições especiais como espécie tributária autônoma (o que também será abordado em ponto específico adiante), torna-se imperioso que a indicação do verdadeiro sentido das contribuições especiais descenda do conceito de tributo.

Para o ilustre Professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹, o vocábulo tributo apresenta seis distintas acepções, quais sejam, (a) tributo como quantia em dinheiro; (b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (d) tributo como sinônimo de relação jurídica tributária; (e) tributo como norma jurídica tributária; e por fim, (f) tributo como norma, fato e relação jurídica.

Apesar do papel de conceituar os institutos de direito pertencer à doutrina e não a lei, como bem definiu LUCIANO AMARO² e HUGO DE BRITO MACHADO³, o legislador, ao elaborar o Código Tributário Nacional, adotou, em seu art. 3º, o seguinte conceito de tributo:

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.

¹ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 17. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 19.

² DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 13. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19.

³ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 19. ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 50.

E não fugindo do conceito legalmente traçado, apesar de tecer críticas a definição legal de tributo, LUCIANO AMARO, adotou o seguinte conceito:

Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei, e devida ao Estado ou a entidade não estatais de fins de interesse público.⁴

Já para GERALDO ATALIBA, tributo é desta forma definido:

Juridicamente se define tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei.⁵

Ou seja, é a obrigação de uma pessoa, física ou jurídica (sujeito passivo), em entregar uma prestação pecuniária (não se admite a prestação em bens ou serviços), ao poder público, União, Estados, Municípios ou Distrito Federal (sujeito ativo), tendo em vista a ocorrência de um fato determinado (fato gerador), previsto em lei, fato este não constitutivo de ato ilícito, com o fito de, nos dizeres de HUGO DE BRITO MACHADO⁶, “(...) assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos (...)”.

Além do conceito de tributo, é imprescindível, essencial, enunciar o conceito da palavra contribuição.

⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 13. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 25.

⁵ HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 26.

⁶ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 19. ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 51.

Para AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, contribuição, derivado do latim *contributione*, significa “1. Ato ou efeito de contribuir. 2. *Quinhão, cota, tributo*. 3. *Parte pertencente a cada um nas despesas do Estado ou uma despesa em comum.*”⁷

Contribuir, por sua vez, também seguindo o ilustre Membro da Academia Brasileira de Letras, advindo do latim *contribuere*, condiz com a noção de “1. *Cooperar, colaborar; concorrer (...)*”.⁸

Definido o que seria tributo e o sentido ontológico da palavra “contribuição” permite-se a análise do que seriam as contribuições especiais.

As contribuições especiais é uma das espécies tributárias que tem como característica principal a destinação do produto de sua arrecadação vinculado à atuação estatal em determinado setor.

É a espécie tributária utilizada pelo Estado como forma de intervir em estabelecida atividade, em certa área.

E tal propriedade distintiva fundamental é textualmente estabelecida pela Constituição Federal em seu art. 149. Eis o teor do dispositivo:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e II, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, citando pertinentemente GERALDO ATALIBA, deixa claro o caráter intervencionista das contribuições especiais ao consagrar que “(...) contribuição é o “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação

⁷ NOVO AURÉLIO SÉCULO XXI, 3. ed. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 546.

⁸ NOVO AURÉLIO SÉCULO XXI, 3. ed. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 546.

estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”⁹.

E corroborando tal entendimento, HUGO DE BRITO MACHADO analisa a função das contribuições da seguinte forma:

A função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros. Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função parafiscal, algumas, e extrafiscal, outras.¹⁰

Com isso, pode-se dizer que, contribuições especiais é espécie tributária (tributo), ou seja, prestação pecuniária obrigatória, instituída mediante lei, decorrente de ato lícito, que tem como traço distintivo a parafiscalidade, pois é meio de atuação do Estado em predefinida área e financiadora de específica atividade estatal, ou seja, objetiva a regulação da economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social.

1.2 SUBCLASSIFICAÇÃO

Ao analisar os dispositivos que atribuem competência para o Poder Público instituir as contribuições especiais, quais sejam, os arts. 149, 149-A, 195, chegaremos à seguinte classificação:

ART. 149	<ul style="list-style-type: none"> • contribuições sociais gerais; • contribuições de intervenção no domínio econômico • contribuições de interesse de categorias profissionais
ART. 149-A	<ul style="list-style-type: none"> • contribuição para custeio da iluminação pública

⁹ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 5. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

¹⁰ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 27. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 419.

ART. 195	<ul style="list-style-type: none">• contribuições destinadas a financiar a seguridade social
-----------------	--

1.3 AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988

Grande celeuma doutrinária foi travada, antes da promulgação da Constituição Federal vigente, quanto à natureza jurídica das contribuições especiais.

E todos os questionamentos pautados são decorrentes do que estabelece o art. 5º do Código Tributário Nacional, pois tal dispositivo, na época em que fora elaborado, não fez incluir como espécie de tributo as denominadas contribuições especiais. Eis a taxaço imposta pelo dispositivo citado:

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ocorre que, com o advento da Carta Magna de 1988, qualquer dúvida que viesse a ser provocada pela doutrina quanto à natureza jurídica das contribuições especiais seria desautorizada com uma simples leitura dos dispositivos constitucionais que lhes dão fundamento.

Primeiramente, tratando das contribuições sociais gerais, das de intervenção no domínio econômico, das de interesse de categorias profissionais e das de custeio da iluminação pública, basta ver que, os dispositivos que dão base a elas (arts. 149, 149-A), estão alocados dentro do Título VI, que trata da tributação e do orçamento, e mais especificamente inseridos no Capítulo I, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e tal posicionamento não fora feito por acaso.

Além do que, estes mesmos dispositivos que lhes dão guarida, determinam que estas espécies de contribuições especiais devem obediência ao que preceitua os arts. 146, inciso III e 150, incisos I e III, regras nitidamente destinadas à regular os tributos.

Já no que atina as contribuições destinadas a financiar a seguridade social, apesar de estarem previstas no Título VIII – DA ORDEM SOCIAL, Capítulo II – DA SEGURIDADE SOCIAL, e assim não estarem juntamente com as outras espécies de contribuições especiais na parte da Constituição Federal que trata da tributação, o art. 195, em sua completude, determina que as contribuições ali previstas devam observar os preceitos e princípios constitucionais tributários.

Ademais, não bastassem as peculiaridades relatadas, todas as contribuições especiais em comento se enquadram perfeitamente no conceito de tributo definido legalmente, suficiente ver que todas as contribuições especiais cuidam de “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”¹¹.

Assim, não há como vislumbrar outra natureza jurídica para as contribuições especiais a não ser a natureza de tributo.

1.4 A DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DA VINCULAÇÃO DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Como fora definido no item 1.1, as contribuições especiais possuem a característica da parafiscalidade, pois foram constitucionalmente destinadas para a atuação do estado em pré-definida área e para o financiamento de uma ação estatal.

¹¹ Art. 3º, do Código Tributário Nacional.

E a vinculação da receita da arrecadação é imprescindível para que as contribuições especiais possam alcançar a finalidade para a qual foram constitucionalmente previstas.

O art. 149 da Carta Magna determina que as contribuições gerais, as contribuições de interesse de categorias profissionais e as de intervenção no domínio econômico são os meios de atuação do Estado nas respectivas áreas.

Já o art. 195 da Constituição da República é mais direto ao afirmar a vinculação da receita da arrecadação, pois é taxativo ao determinar que a Seguridade Social será financiada pelas contribuições ali previstas.

Como poderia o Estado atuar, como estabelece a Constituição Federal, na área econômica, nos interesses das categorias profissionais e na Seguridade Social, se não pudesse financiar os meio adequados? Como incentivar a economia, como regular os interesses das categorias profissionais sem os recursos necessários? Como será a Seguridade Social financiada como prevê o art. 195 da CF se o produto da arrecadação destas contribuições não estiver vinculado a esta finalidade?

Assim a vinculação da receita é determinada constitucionalmente no momento em que a Constituição Federal indica com precisão que as contribuições especiais são destinadas a atuação do Estado em determinadas áreas e a financiar a Seguridade Social.

Corroborando o entendimento acima referido, colha-se o pensamento do digníssimo Mestre MÁRCIO SEVERO MARQUES, ao tratar do art. 149 da Carta Magna:

Por outro lado, este dispositivo constitucional estabelece a finalidade para a qual autoriza a instituição das contribuições (especificando, assim, a destinação do produto de sua arrecadação), qual seja, como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas, o que implica exigência de destinação específica para o produto de sua arrecadação.¹²

¹² CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO: ESTUDOS ANALÍTICOS EM HOMENAGEM A PAULO DE BARROS CARVALHO. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 54.

LUCIANO AMARO, ao tratar das contribuições para intervenção no domínio econômico, mais especificamente quanto a sua finalidade, assim marca o seu entendimento:

Trata-se de contribuições que, à vista do próprio art. 149, só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes.¹³

E mais adiante, o ilustre tributarista, ao abordar as contribuições no interesse de categorias profissionais, é mais incisivo no que toca a destinação do produto da arrecadação desta espécie de contribuição especial:

(...) são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público.¹⁴

E HUGO DE BRITO MACHADO, citado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, quando atuava como magistrado de segundo grau perante o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, desta maneira asseverou:

É da essência do regime jurídico específico da contribuição para a Seguridade Social a sua destinação constitucional.¹⁵

Com isso, fica patente a previsão constitucional da vinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais, seja ao setor em que estará atuando ou intervindo o Estado, seja ao financiamento da Seguridade Social.

¹³ DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 13. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 54.

¹⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 13. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 55.

¹⁵ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 5. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

1.5 A VINCULAÇÃO DA RECEITA COMO CARACTERÍSTICA INDISPENSÁVEL PARA DEFINIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS, ESPECIFICAMENTE AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Por ser uma das principais, se não for a principal, característica das contribuições especiais a previsão constitucional da destinação do produto da arrecadação, imprescindível é a sua utilização como critério de distinção das espécies tributárias previstas no ordenamento brasileiro.

Basta ver que, as contribuições especiais diferem primordialmente dos impostos quanto à vinculação do produto da arrecadação de cada espécie.

Enquanto os impostos têm o produto da arrecadação desvinculado de qualquer atividade estatal, pois expressamente vedada a vinculação pela Constituição Federal, as contribuições especiais têm a vinculação da arrecadação definidas constitucionalmente.

São espécies totalmente opostas quanto ao aspecto da vinculação do produto da arrecadação, pois uma tem expressa vedação e a outra possui taxativa determinação em sentido contrário.

Só por tal conspecto seria suficiente ver que é essencial a destinação do produto da arrecadação como critério definidor das espécies tributárias.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, citando LUCIANO DA SILVA AMARO, acentua que:

(...) “há situações em que a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta com condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária”.¹⁶

¹⁶ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 5. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35.

Por ser requisito integrante do regime jurídico da espécie tributária contribuições especiais, a vinculação do produto da arrecadação é característica que distingue esta espécie tributária de outras.

E mais uma vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO proficientemente citando LUCIANO DA SILVA AMARO, arremata que:

(...) “a Constituição Federal caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 41), no setor da ordem social.”¹⁷

E a destinação do produto da arrecadação é a tal ponto definidor da espécie tributária contribuições especiais, que a sua não estipulação na lei que instituir a contribuição torna inválida a exação instituída.

Veja-se o ensinamento do Professor MÁRCIO SEVERO MARQUES:

(...) há exigência – constitucional – de destinação específica – legalmente prevista – para o produto da respectiva arrecadação, como condição de validade dessas espécies impositivas.¹⁸

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010-2 – Distrito Federal, sob a relatoria do Eminentíssimo Ministro CELSO DE MELLO, foi expresso ao consagrar, no caso da contribuição de seguridade social, a característica em realce. Colha-se:

¹⁷ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 5. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 36.

¹⁸ CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO: ESTUDOS ANALÍTICOS EM HOMENAGEM A PAULO DE BARROS CARVALHO. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 56.

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO.

- A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes.

.....

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.

- A contribuição social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional.¹⁹

E Ilustríssimo Ministro CELSO DE MELLO, em seu brilhante voto, assim se pronunciou:

Consideradas as razões expostas, tenho como expressivos, quanto ao art. 2º da Lei nº 9.783/99, os argumentos de inconstitucionalidade que se fundam, de um lado, na alegação de ocorrência de transgressão ao princípio da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição, e, de outro, na arguição de descaracterização da destinação constitucional específica da contribuição de seguridade social.²⁰

O Poder Público ao instituir uma contribuição especial poderá adotar a mesma materialidade de um imposto, pois não há qualquer vedação para tanto, assim a única distinção entre estas espécies será que a contribuição especial deverá necessariamente, sob pena de ter sua lei instituidora declarada inconstitucional, firmar que o produto de sua arrecadação deverá ter destinação específica vinculada ao setor em que o Estado estará atuando.

¹⁹ STF - ADI-MC 2010/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 30.09.1999 e publicado no Diário da Justiça edição de 12.04.2002, página 86.

²⁰ STF - ADI-MC 2010/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 30.09.1999 e publicado no Diário da Justiça edição de 12.04.2002, página 86.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT (Regra Geral).

A Regra-Matriz de Incidência Tributária, brilhantemente traduzida e capitaneada pelo Ilustre Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, aqui tida como um instrumento científico com finalidade de relatar as características primordiais e essenciais da norma geral e abstrata dos tributos, é uma das formas mais eficientes, nos dizeres do Eminentíssimo Professor referido, de “*identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária*”.²¹

Acrescenta, em seguida, o Insigne PAULO DE BARROS CARVALHO, ao analisar a utilidade na utilização da RMIT, que:

(...) experimentando o binômio *base de cálculo/hipótese de incidência*, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.

.....

É preciso ter presente, no entanto, que pressupõe uma tarefa de *desformalização*, que consiste em substituir os símbolos da hipótese e da consequência pelas palavras e expressões da lei que examinamos. É, portanto, um trabalho eminentemente semântico, pois se consubstancia na busca das acepções dos vocábulos que o legislador depositou nos textos do direito positivo, para descrever fatos e prescrever comportamentos.²²

A estrutura da RMIT é composta de um descritor e de um prescritor.

O descritor consiste na hipótese, onde se encontrará todos os critérios (critério material, espacial e temporal) que definirão a hipótese tributária, o suposto normativo, o antecedente, ou seja, a previsão de um fato.

Já o prescritor, que se traduz no consequente, é o local em que estarão todos os critérios (pessoal e quantitativo) que delimitarão a prescrição de uma determinada conduta,

²¹ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 17. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 350.

²² CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 17. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 350.

uma consequência tributária, uma proposição consequente, um prescritor normativo de uma obrigação.

Na formação da hipótese, três critérios são necessários na construção da situação hipotética sujeita a incidência da norma tributária impositiva, quais sejam: (a) critério material (centro da descrição fática), que deverá ser construído sempre com um verbo pessoal e de predicação incompleta acompanhado do seu indispensável complemento; (b) critério espacial, que definirá o lugar em que deverá ocorrer o critério material; e (c) o critério temporal, que indicará a circunstância de tempo, o momento, da ocorrência da descrição fática do critério material.

Quanto a construção do consequente, é indispensável a adoção de dois critérios, assim definidos: (a) critério pessoal, que definirá os sujeitos da relação jurídica tributária e que é dividido em sujeição ativa (credor) e sujeição passiva (devedor); e (b) critério quantitativo, que será o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação e que é composto pela base de cálculo (grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico) e pela alíquota (fator que se conjuga à base de cálculo para determinação do valor do tributo).

Com o intuito de facilitar a compreensão da RMIT, colha-se o esquema realizado por PAULO DE BARROS CARVALHO²³:

$$\begin{array}{c}
 N_{jt} \left[\begin{array}{l}
 H_t \equiv C_{m(v \cdot c)} \cdot C_e \cdot C_t \\
 \downarrow DS_n \\
 C_{s_t} \equiv C_p(S_a \cdot S_p) \cdot C_q(b_c \cdot a_1)
 \end{array} \right.
 \end{array}
 \quad \begin{array}{c}
 \leftarrow DS_m \rightarrow
 \end{array}$$

²³ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 17. ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 348.

Njt – NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA					
Ht – HIPÓTESE TRIBUTÁRIA	Cst – CONSEQÜÊNCIA TRIBUTÁRIA				
Cm – Critério Material	Cp – Critério Pessoal				
<table border="1"> <tr> <td>V – Verbo</td> </tr> <tr> <td>C – Complemento do verbo</td> </tr> </table>	V – Verbo	C – Complemento do verbo	<table border="1"> <tr> <td>Sa – Sujeito Ativo</td> </tr> <tr> <td>Sp – Sujeito Passivo</td> </tr> </table>	Sa – Sujeito Ativo	Sp – Sujeito Passivo
V – Verbo					
C – Complemento do verbo					
Sa – Sujeito Ativo					
Sp – Sujeito Passivo					
Ce – Critério Espacial	Cq – Critério Quantitativo				
	<table border="1"> <tr> <td>Bc – Base de Cálculo</td> </tr> <tr> <td>Al - Alíquota</td> </tr> </table>	Bc – Base de Cálculo	Al - Alíquota		
Bc – Base de Cálculo					
Al - Alíquota					
Ct – Critério Temporal					
DSn – Deve-ser neutro. Significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a conseqüência.					
DSm – Deve-ser modalizado. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor.					

2.1 ALGUNS CASOS.

2.1.1 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Hipótese:

- Critério Material: AQUISIÇÃO E DISPONIBILIDADE JURÍDICA DE RENDA;
- Critério Espacial: TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: DIA 31 DE DEZEMBRO.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: PESSOA JURÍDICA;
- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: MONTANTE REAL, ARBITRADO OU PRESUMIDO, DA RENDA OU DOS PROVENTOS TRIBUTÁVEIS;
 - Alíquota: VARIÁVEL ENTRE 15% E 24,99%.

2.1.2 Imposto de Importação – II

Hipótese:

- Critério Material: IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS;
- Critério Espacial: FRONTEIRAS DO TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: ENTRADA NO TERRITÓRIO NACIONAL DA MERCADORIA IMPORTADA.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: IMPORTADOR;

- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: VALOR ADUANEIRO;
 - Alíquota: PREVISTA NO TEC.

2.1.3 ICMS Importação

Hipótese:

- Critério Material: ENTRADA DE MERCADORIA OU BEM IMPORTADAS DO EXTERIOR (alínea “a”, inciso IX, § 2º, art. 155, CF/88);
- Critério Espacial: FRONTEIRAS DO TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: ENTRADA NO TERRITÓRIO NACIONAL DA MERCADORIA IMPORTADA.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: ESTADO FEDERADO AO QUAL FOR DESTINADA A MERCADORIA OU BEM;
 - Sujeito Passivo: IMPORTADOR;
- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: VALOR ADUANEIRO;
 - Alíquota: VARIÁVEL DE ESTADO PARA ESTADO.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

3.1 ALGUNS CASOS

3.1.1 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Hipótese:

- Critério Material: LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS E EQUIPARADAS;
- Critério Espacial: TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: DIA 31 DE DEZEMBRO.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO PAÍS E AS QUE LHES SÃO EQUIPARADAS PELA LEGISLAÇÃO DO IRPJ;
- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: RESULTADO AJUSTADO, PRESUMIDO OU ARBITRADO, CORRESPONDENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO;
 - Alíquota: 9%.

3.1.2 Contribuição incidente sobre as importações

Hipótese:

- Critério Material: IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS OU SERVIÇOS;
- Critério Espacial: FRONTEIRAS DO TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE BENS SUBMETIDOS A DESPACHO PARA CONSUMO.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR, OU DE QUEM A LEI A ELE EQUIPARAR;
- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: VALOR ADUANEIRO;
 - Alíquota: 1,65 % PARA O PIS/PASEP 7,6 % PARA A COFINS.

4 A CONFUSÃO ENTRE AS REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAS E DOS IMPOSTOS

Ao serem confrontadas as Regras-matrizes de incidência de alguns impostos e de algumas contribuições especiais, nos depararemos com uma situação inusitada de confusão.

Em alguns casos a confusão é tamanha que todos os critérios, tanto da hipótese, quanto do conseqüente se misturam.

Nestes casos, em face da similitude das regras-matrizes, o aplicador do direito ao ser colocado em confronto com as regras postas não poderá discernir sobre qual espécie tributária estará a tratar cada regra-matriz.

E a confusão se torna mais comprometedora no momento em que há o embaraço quanto aos critérios material e quantitativo (especificamente o item base de cálculo), na medida em que são os critérios que compõem o binômio fato gerador/base de cálculo.

Pois é este binômio que a Constituição Federal, ao tratar da competência residual da União Federal, adotou como base para impedir que sejam instituídos novos impostos que tenham estes mesmos critérios (material e quantitativo/base de cálculo) em sua regra-matriz.

Leia-se o disposto no inciso I do art. 155 da CF:

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;

Assim, o aplicador do direito, ao analisar a RMIT de uma contribuição especial e a de um imposto, que tenham o mesmo critério material e quantitativo/base de cálculo, poderá

concluir que o caso se trata de *bis in idem* ou de bitributação, e que o legislador pátrio estaria infringindo a limitação constitucional de tributar prevista no dispositivo acima invocado.

E tal constatação pode ser facilmente verificada nos casos exemplificados nos itens 2.1 e 3.1.

Num primeiro momento, ao ser feito o cotejo analítico da RMIT do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da RMIT da CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, perceber-se-á que quase a totalidade dos critérios, tanto da hipótese, quanto do conseqüente, se confundem.

Apesar de nos casos da RMIT do IRPJ e da CSLL os critérios material e quantitativo/base de cálculo serem textualmente divergentes, tanto o imposto quanto a contribuição incidem sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo.

E a respeito do supradito, o Ilustre Ministro ILMAR GALVÃO, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733, assim expôs:

Por fim, não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição sob análise ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos do Imposto de Renda e do PIS.²⁴

Com isso, o aplicador do direito, quando da análise das regras referidas, concluirá que o caso será de *bis in idem*, pois configurada se encontra a situação fática de um mesmo ente federado, União Federal, cobrar mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador e que tem a mesma base de cálculo.

²⁴ STF - RE 146.733/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro MOREIRA ALVES, julgado em 29.06.1992 e publicado no Diário da Justiça edição de 06.11.1992, página 20110.

Além de ocasionar a configuração do *bis in idem*, a confusão percebida nas RMIT poderá dar ensejo à ocorrência do caso de bitributação, na medida em que a mistura das regras poderá ser realizada entre tributos de competência distinta.

Basta ver a situação do Imposto de Importação, do ICMS - importação e das contribuições sociais incidentes sobre a importação, pois de acordo com a RMIT destas exações, todas têm os mesmos critérios material e quantitativo/base de cálculo (critério material – importação de produtos e serviços estrangeiros e critério quantitativo/base de cálculo – valor aduaneiro), e entes federativos distintos.

Com isso, fica patente a necessidade de se adotar alguma medida que faça com que possa se distinguir as RMIT das contribuições especiais e das demais espécies tributárias.

5 A NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DO CONSEQUENTE DA RMIT DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais, devido a sua característica principal (vinculação do produto da arrecadação), necessitam de uma estrutura própria da regra-matriz de incidência tributária.

E a primeira necessidade é decorrente da confusão anteriormente demonstrada existente entre as regras de alguns impostos com as de alguns dos tipos de contribuições especiais.

No momento em que for adotado algum tipo de critério distintivo entre os impostos e as contribuições especiais, a confusão apresentada deixará de existir.

E o Ilustre LUCIANO DA SILVA AMARO, ao ser citado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, consagrou que a destinação é indispensável para distinguir as contribuições especiais de outras espécies tributárias. Registre-se:

O que se afirma é que a destinação, quando valorizada pela norma constitucional, como nota integrante do desenho de certa figura tributária, representa critério hábil para distinguir essa figura de outras, cujo perfil não apresente semelhante especificidade.²⁵

Além da necessidade prática de distinguir algumas contribuições especiais de alguns tipos de impostos, a adoção de uma regra-matriz de incidência tributária específica para as contribuições especiais tornará a investigação da norma geral e abstrata mais fácil no momento em que deverá abranger todas as características indispensáveis para a formação da RMIT das contribuições especiais.

²⁵ CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO, 5. ed. – São Paulo: Malheiros, 2006, p. 92.

Tendo em vista que a determinação da destinação do produto da arrecadação é vital quando da instituição das contribuições especiais, chegando ao ponto das leis que instituírem as contribuições sejam consideradas inconstitucionais caso não esteja prevista a destinação, torna-se imprescindível a exibição na RMIT deste traço característico das contribuições especiais.

E em brilhante voto, o Digníssimo Ministro CARLOS VELLOSO, acentua a obrigatoriedade da determinação da destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais:

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (C.F., art. 148). Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que a “Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário.” E acrescenta a ilustre professora da UFMG, que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.” (Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de “Limitações Constitucionais do Poder de Tributar”, de Aliomar Baleeiro, 7ª. edição, 1977, págs. 598-599).²⁶

²⁶ STF - RE 183.906/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, julgado em 18.09.1997 e publicado no Diário da Justiça edição de 30.04.1998, página 18.

Assim, a RMIT das contribuições especiais apenas estaria completa, com a exibição de todas as características desta espécie tributária, caso fosse contemplada com um critério que identificasse a destinação do produto da arrecadação.

5.1 A ADIÇÃO DO CRITÉRIO DESTINADOR

A complementação da RMIT das contribuições especiais deverá ser feita com a adição de um novo critério, qual seja, o critério destinador.

Em tal critério será demonstrado o que determina a norma que instituiu determinada contribuição especial, indicando de forma precisa a qual setor de atuação estatal deverá ser dedicada a arrecadação deste tributo.

Com a adição deste novo critério, o interprete do direito poderá analisar com mais proficiência a legalidade da norma geral e abstrata das contribuições especiais, pois além dos critérios material, espacial e temporal da hipótese, e dos critérios que compõem o consequente da RMIT, que são considerados indispensáveis para a instituição de um tributo no caso das contribuições especiais, a destinação do produto da arrecadação é tão obrigatório quanto a determinação, por exemplo, do fato gerador.

Uma RMIT que não contempla de forma precisa o critério material, ou que não especifica o conteúdo econômico mensurador do tributo, tornará a lei instituidora inconstitucional, vez que esta não fora elaborada como determina a Constituição Federal.

No caso das contribuições especiais, como dito acima, a clara e precisa estipulação da destinação do produto da arrecadação é tão importante quanto qualquer outro critério que compõe a regra-matriz de incidência tributária, na medida em que é da essência desta espécie tributária, como preceitua a Constituição Federal, a destinação vinculada do produto da arrecadação.

E sobre tal prisma, anote-se a lição de LUCIANO AMARO, ao tratar da destinação e do regime jurídico do tributo:

Ademais, há situações em que a *destinação* do tributo é *prevista pela Constituição* como aspecto integrante do *regime jurídico da figura tributária*, na medida em que apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada.

Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, *sempre e apenas*, de uma questão *meramente financeira*), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo *mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária*.²⁷

Com isso, se faz necessário a complementação da RMIT das contribuições especiais no tocante a revelação da destinação do tributo arrecadado.

A implementação deste novo critério deverá ser feita no conseqüente da regra-matriz, pois é no conseqüente que se encontra a conseqüência tributária, ou seja, a proposição de uma obrigação, de uma determinada conduta.

A RMIT das contribuições especiais passaria a contar com mais um critério em seu conseqüente, qual seja, o critério destinador, passando assim o prescritor a ser composto pelos critérios pessoal, quantitativo e destinador.

Desta forma, a regra-matriz de incidência tributária das contribuições especiais, tendo em vista seu traço característico definido constitucionalmente, passaria a ser estruturada da seguinte forma:

Hipótese:

- **Critério Material;**
- **Critério Espacial;**
- **Critério Temporal.**

²⁷ DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2007, p. 77.

Conseqüente:

- **Critério Pessoal:**
 - **Sujeito Ativo;**
 - **Sujeito Passivo;**
- **Critério Quantitativo:**
 - **Base de Cálculo;**
 - **Alíquota: 0,1 %;**
- **Critério Destinador.**

5.2 EXEMPLOS DA COMPOSIÇÃO DA RMIT DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**5.2.1 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL****Hipótese:**

- Critério Material: LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS E EQUIPARADAS;
- Critério Espacial: TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: DIA 31 DE DEZEMBRO.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO PAÍS E AS QUE LHES SÃO EQUIPARADAS PELA LEGISLAÇÃO DO IRPJ;
- Critério Quantitativo:
 - Base de Cálculo: RESULTADO AJUSTADO, PRESUMIDO OU ARBITRADO, CORRESPONDENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO;
 - Alíquota: 9%.
- Critério Destinador: FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

5.2.2 Contribuição incidente sobre as importações**Hipótese:**

- Critério Material: IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS OU SERVIÇOS;
- Critério Espacial: FRONTEIRAS DO TERRITÓRIO BRASILEIRO;
- Critério Temporal: DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE BENS SUBMETIDOS A DESPACHO PARA CONSUMO.

Conseqüente:

- Critério Pessoal:
 - Sujeito Ativo: UNIÃO FEDERAL;
 - Sujeito Passivo: IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR, OU DE QUEM A LEI A ELE EQUIPARAR;
- Critério Quantitativo:

- Base de Cálculo: VALOR ADUANEIRO;
 - Alíquota: 1,65 % PARA O PIS/PASEP 7,6 % PARA A COFINS.
- Critério Destinador: FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

CONCLUSÃO

As contribuições especiais, espécie tributária autônoma, são tributos com finalidades parafiscais ou extrafiscais, pois foram instrumentos criados pela Constituição Federal para o Estado poder atuar em determinado setor, ou poder financiar específica área de atuação.

Após a vigente Carta Magna, todas as discussões travadas em torno da natureza jurídica das contribuições especiais foram postas de lado, pelo fato do Constituinte de 1988 ter estabelecido, de forma clara, a natureza jurídica tributária desta exação fiscal.

E o fez, quanto às contribuições sociais gerais, às de intervenção no domínio econômico e às de interesse de categorias profissionais, ao alocá-las no capítulo próprio que cuida do Sistema Tributário Nacional, e ao prescrever a necessária observância, na instituição destas figuras tributárias, às normas gerais em matéria tributária e às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Também o fez, no tocante as contribuições sociais do art. 195, no momento em que determinou também a observância às normas gerais em matéria tributária.

Além de por fim aos debates acerca de sua natureza jurídica, a Constituição de 1988 também alçou as contribuições especiais à espécie tributária autônoma, colocando-as como um dos tipos de tributos e fazendo com que fosse levado ao nada o disposto no art. 5º do Código Tributário Nacional.

A Regra-matriz de incidência tributária, instrumento criado pela doutrina com o intuito de se investigar a composição da norma geral e abstrata em matéria tributária, é utensílio de grande valia para se analisar os contornos de uma imposição tributária.

Traduz de forma bastante clara, no caso dos impostos, as propriedades desta exação, determinando prontamente todos os pontos indispensáveis para a formação de sua norma geral e abstrata.

Quanto a sua utilidade para as contribuições especiais, não se pode dizer o mesmo, pois insuficiente é a sua formação, no momento em que não trouxe um critério que relatasse o principal ponto de distinção existente em relação aos impostos.

E a especificação na composição da RMIT da destinação do produto da arrecadação é indispensável, posto que é um dos detalhes obrigatórios para o exame da legitimidade e constitucionalidade das contribuições especiais.

Assim, além da obrigatória previsão legal da destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, esta determinação há de estar em total compatibilidade com a norma constitucional que autoriza a criação da contribuição. Ou seja, a lei instituidora de uma contribuição de interesse de uma categoria profissional, por exemplo, sob pena de vir a ser declarada inconstitucional, jamais poderá prever uma destinação que não seja para o órgão que fiscaliza e controla aquela categoria profissional beneficiada.

E muito menos ser destinada para outra finalidade que não seja a fiscalização e o controle de uma categoria profissional.

Sendo assim, afirma-se a necessidade em possuir, as contribuições especiais, um esquema próprio em nível de RMIT, posto que é indispensável para a instituição e cobrança de uma contribuição especial a previsão expressa e condizente com os mandamentos constitucionais da vinculação do produto da arrecadação.

E com o intuito de ver solucionado este problema, propõe-se a adição no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária de um critério destinador, no qual deverá ser relatada a previsão legal da destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, com o objetivo de facilitar a investigação da legalidade e/ou constitucionalidade da norma geral e abstrata de uma contribuição especial.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. Direito Tributário – Sistema Tributário Nacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

Presidência da República – www.presidencia.gov.br

Receita Federal – www.receita.fazenda.gov.br

SOUZA, Hamilton Dias de. Curso de Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

STF - Supremo Tribunal Federal – www.stf.gov.br

STJ - Superior Tribunal de Justiça – www.stj.gov.br

_____ Revista Dialética de Direito Tributário, n. 58. São Paulo: Dialética, 2000.