

ORIGEM E EVOLUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO E NA DOUTRINA

ORIGIN AND EVOLUTION OF SPECIAL CONTRIBUTIONS IN POSITIVE TAX LAW AND THE LEGAL EXPERTS OPINION

Paulo Roberto Lyrio Pimenta *

RESUMO: O presente artigo busca examinar a origem e a evolução das contribuições especiais nos planos normativo e doutrinário. Observar-se-á que esta espécie tributária surgiu no direito romano, desenvolvendo-se, posteriormente, no início do século XX no contexto do Estado Liberal. Todavia, foi o aparecimento do Estado Intervencionista que possibilitou a expansão na instituição de contribuições especiais com o propósito de financiar atividades que até então não pertenciam à esfera pública. Surge, nessa quadra, a parafiscalidade, como uma fórmula capaz de propiciar a arrecadação de receitas à margem do direito tributário e sem possibilidade de fiscalização. As contribuições especiais representaram o instrumento utilizado para a implementação dessa técnica. O trabalho irá examinar, também, a perspectiva teórica do aparecimento das contribuições em pauta. Neste particular, será estudada a obra que lançou as bases teóricas dessa figura, o trabalho do economista austríaco, Emil Sax. Ver-se-á, inicialmente, de que modo Sax entendia a atuação do Estado e o reflexo desta no âmbito dos grupos e dos indivíduos, firmando a premissa de que alguns auferem benefícios mais intensos da atividade estatal do que outros, que devem por isso ser ressarcidos. O imposto especial surge, assim, como o instrumental apto a possibilitar o financiamento desse tipo de atividade. Ao final do trabalho, desenvolvido por meio da pesquisa bibliográfica, serão apresentadas as conclusões acerca de um tema de grande relevância, tendo em vista a importância que as contribuições especiais representam em nosso sistema, sob o ponto de vista arrecadatário.

Palavras-chave: Contribuições especiais: Evolução: Textos normativos: Doutrina.

ABSTRACT: This article deals with the origin and evolution of special contributions at the normative and theoretical levels. It will be noted that this tax species emerged in Roman law, developing later on, in the early twentieth century in the context of the Liberal State. However, it was the appearance of the Interventionist State that made it possible to expand

Artigo recebido em 10 de março de 2021.

Artigo aceito em 04 de março de 2022.

* Pós-Doutorado na Universidade de Munique. Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor da UFBA e da UCSAL. Juiz Federal na Bahia. E-mail: p-pimenta@uol.com.br.

the institution of special contributions with the purpose of financing activities that until then did not belong to the public sphere. In this period, parafiscality appears, as a formula capable of providing revenue collection outside the tax law and without the possibility of inspection. Special contributions represented the instrument used to implement this technique. The work will also examine the theoretical perspective of the appearance of the contributions in question. In this regard, the work that laid the theoretical foundations for this figure will be studied, the work of the Austrian economist, Emil Sax. It will be seen, initially, how Sax understood the State's performance and its reflection in the scope of groups and individuals, establishing the premise that some enjoy more intense benefits from the state activity than others, who must therefore be compensated. The special tax thus appears as the instrument capable of enabling the financing of this type of activity. At the end of the work, developed by means of bibliographic research, the conclusions about a topic of great relevance will be presented, in view of the importance that special contributions represent in our system, from the collection point of view.

Keywords: Special contributions; Evolution; Normative texts; Legal experts opinion.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS. 3. O APARECIMENTO DE UMA DOUTRINA SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES: A OBRA DE EMIL SAX. 4. O CONTEXTO DE PROLIFERAÇÃO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS: A PARAFISCALIDADE. 5. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS. 6. AS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL: APARECIMENTO E EVOLUÇÃO. 6.1. A PARAFISCALIDADE CORPORATIVA. 6.2. A PARAFISCALIDADE SOCIAL. 7. CONCLUSÕES; 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

As contribuições especiais constituem a espécie tributária mais importante em nosso ordenamento, sob o ponto de vista arrecadatório. Isso porque a maioria das receitas tributárias arrecadadas pela União decorre da cobrança desse tipo de tributo.

Como surgiram as contribuições especiais? Como se relacionam com o aparecimento do Estado intervencionista? Como foi construída e desenvolvida uma doutrina acerca desse tributo? Seriam as contribuições uma solução para a consolidação da parafiscalidade? De que forma foram estruturadas em nosso ordenamento jurídico? Quais os pontos principais da doutrina de Emil Sax sobre tais contribuições?

Eis as principais questões a serem enfrentadas nesse estudo, que pretende, dessa forma, apresentar um fiel panorama do surgimento e do desenvolvimento dessa figura no âmbito do direito positivo tributário e na doutrina.

É importante esclarecer, como premissa teórica, que as contribuições especiais são tributos qualificados pela Constituição Federal pela finalidade, sendo previstas atualmente pelos arts. 149, 195, 212,§3º, 177,§4º, 239 e 240 do atual texto constitucional. Trata-se de um gênero, do qual as contribuições sociais (contribuições para a Seguridade Social, PIS, COFINS, Salário-Educação, contribuições para o sistema "S"), as interventivas e as profissionais são espécies.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Originariamente as contribuições apareceram com a denominação de "imposto especial", tendo por traço característico a destinação especial, ou seja, tributo arrecadado para custear um tipo específico de despesa.

As contribuições em estudo já existiam no direito romano. Em Roma, quem obtinha a isenção para a prestação do serviço militar ficava obrigado ao pagamento de um tributo especial, destinado à manutenção das tropas ou à alimentação dos cavalos, denominados, respectivamente, de "aes militari" e de "aes aequestri, aes hordecium", como relata Sylvio Faria.¹

No direito canônico também podem ser identificadas exigências que se assemelham às contribuições. A "Esmola de São Pedro", o "Cattedraticum dos Bispos" e a "Contribuição Anual" eram figuras que se aproximam das contribuições, por serem cobrados pela Igreja Católica com fins próprios: manutenção dos serviços religiosos.² Obviamente que tais figuras não podem ser qualificadas como tributos, porque não se tratavam de prestações exigidas pelo Estado.

Na Idade Média podem, ainda, ser identificadas na Itália, França e Alemanha a presença dos impostos especiais. Como exemplo, pode-se citar o "Heersteuer", que era cobrado na Alemanha em períodos de guerra para equipar as tropas militares. Em Florença, no século XIII, existiam algumas contribuições. A Constituição Financeira Piemontesa e a Francesa do século XVII previam a possibilidade da cobrança de impostos especiais.³

No final do século XIX, na Itália, pode-se identificar legislação prevendo a cobrança de alguns impostos especiais: a contribuição instituída pela lei de 02 de novembro de 1901 e pelos arts. 158 e 159 da lei de 01 de agosto de 1907, exigida dos proprietários das áreas infestadas pela malária, com o propósito de cobrir os gastos com medicamentos; a contribuição criada pela Lei nº 1.939 de 08 de junho de 1874 e pela Lei nº 4.900, de 25 de maio de 1879, cobrada dos

¹ *Aspectos da Parafiscalidade*, Salvador, Livraria Progresso, 1955, p.25.

² Cf. Sylvio Santo Faria, op. cit., p.26.

³ Cf. Sylvio Santo Faria, idem, ibidem.

colégios de procuradores e de advogados, estabelecida para tutelar os interesses destes profissionais;⁴ o imposto cameral instituído pela Lei nº 121, de 20 de março de 1910, destinado à manutenção do funcionamento das câmaras de comércio e indústria, tendo os comerciantes e os industriais como contribuintes; a Lei de 31 de janeiro de 1901, criando uma contribuição paga pelos encarregados do transporte de emigrantes, destinada ao custeio do serviço de organização da emigração; uma contribuição anual de cinco libras, exigida dos médicos, cirurgiões, veterinários e farmacêuticos para manter o colégio para os órfãos do sanatório italiano de Perugia; taxa cobrada dos empregados civis e militares do Estado e professores do ensino elementar, equivalente a um dia de trabalho, para custear uma instituição criada em benefício dos seus órfãos (Lei nº 67, de 03 de março de 1904 e Lei nº 391, de 05 de julho de 1888 e a contribuição exigida dos membros da universidade israelita, criada pela Lei piemontesa nº 2.325 de 04 de julho de 1857, exigida dos judeus para custeio das despesas de culto e instrução religiosa.⁵

Nos fins do século XIX, na França, algumas contribuições foram instituídas. As Câmaras de Comércio e de Indústria eram autorizada a exigir um imposto adicional à contribuição de patentes pela Lei de 09 de abril de 1898, sendo destinada a estruturar e organizar o grupo de contribuintes beneficiado pela arrecadação desse tributo. De igual modo, as Câmaras de Agricultura tinham autorização legal para exigir contribuições de seus associados por uma lei editada em 30 de janeiro de 1924, mesma autorização que se aplicava às Câmaras de Profissões pela Lei de 26 de julho de 1925. Nesse contexto, diversas contribuições foram instituídas para financiar as atividades de corporações de ofício, visando à melhoria de sua organização e funcionamento.

Portanto, foi no Estado Liberal que as contribuições começaram a proliferar, todavia, de forma ainda tímida, devido à concepção de modelo de Estado então vigente. Como o Estado não interferia na cena econômica, não podia este instituir exações como forma de custeio de uma atividade que não lhe competia.

Nesse período inexistia uma teoria sobre o assunto, razão pela qual não havia um conceito acerca das contribuições especiais, então denominadas de "impostos especiais".

Convém observar, no entanto, que as contribuições epigrafadas apresentavam alguns traços que vieram a se consolidar posteriormente, pois eram impostos exigidos para satisfazer um interesse geral da sociedade ou de um grupo.

⁴ Essa figura se assemelha à atual contribuição corporativa.

⁵ Cf. Sylvio S. Faria, op. cit., p.27.

Com o aparecimento do Estado Intervencionista, no período posterior ao término da primeira Guerra Mundial, a criação e a exigência das contribuições especiais ganhou um impulso considerável, como será adiante examinado.

3. O APARECIMENTO DE UMA DOUTRINA SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES: A OBRA DE EMIL SAX

Emil Sax foi um economista austríaco, nascido em 1845, na cidade de Javornik, Austria e falecido em 25 de março de 1927, em Volosko, na Croácia.

Em 1887, publicou uma importante obra, intitulada "*Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*"⁶ (Fundamentos de Teoria de Economia do Estado), na qual apresentou uma importante contribuição à formação de uma teoria sobre as contribuições especiais, tributo que ele denomina de "*Specialsteuern*" (impostos especiais). Ao longo dessa obra essa é a única nomenclatura por ele utilizada. Jamais se refere a "*Sonderabgabe*" (contribuições especiais), denominação com a qual essa figura ficou consagrada na língua alemã.

A compreensão das idéias de Sax sobre os impostos especiais requer, em primeiro lugar, uma apresentação do seu trabalho, dividido em seis capítulos, os quais se encontram subdivididos em vários parágrafos, que correspondem às partes dos capítulos.

No capítulo V, intitulado "*Die collectivistischen Zwecksetzungen*" (A definição dos objetivos coletivos), o autor se ocupa do exame dos diferentes fins coletivos, separando-os em econômicos e não econômicos. A partir daí, concentra-se nas diferentes atuações coletivas, em especial as de caráter econômico, as quais têm o indivíduo como objeto. Sax avança no exame das finanças, nas relações entre as diversas áreas da economia estatal. Em seguida, começa a estudar as associações, tema que será adiante muito importante no exame dos impostos especiais, como será posteriormente investigado. Nessa parte, o autor defende a existência de diferenças nas atuações coletivas, no que se refere aos integrantes das associações. A tese aqui sustentada é que a repercussão de tais atuações não é uniforme em todos os indivíduos: alguns logram maiores benefícios do que os outros. Reside aqui um dos pontos mais importantes da teoria de Sax.

O parágrafo setenta, que é um item desse capítulo, tem por objeto as diferenças entre as atuações coletivas, no que diz respeito ao âmbito das participações dos integrantes das associações (*Unterschiede der*

⁶ *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Stuttgart: Dr. Müller, 1887.

Collectivthätigkeiten in Betreff des Masses der Participation seitens der Verbandsmitglieder).⁷

Sax inicia estabelecendo uma separação entre dois grupos. O primeiro é aquele em que os indivíduos aparecem como objeto das atividades coletivas, podendo ser individualizados. No segundo grupo localizam-se os integrantes das associações (*Verbändeglieder*), que não se diferenciam enquanto objeto das atividades coletivas. No primeiro caso, os indivíduos experimentam diretamente, imediatamente as atividades coletivas, sem interposição alguma, de acordo com as suas circunstâncias pessoais, condições de vida, etc. No segundo caso, localizam-se os efeitos das atuações coletivas diretamente nos membros da associação, de forma conjunta, como sujeitos de uma atividade econômica de caráter privado. Para Sax, o primeiro grupo pode ser denominado como atuações coletivas particulares (*particulare Collectivthätigkeiten*), enquanto o segundo se trata de atuações universais, eis que atingem o grupo como um todo, e não individualmente.⁸

No primeiro grupo uma parte dos integrantes da associação experimentam um maior fomento, um maior proveito do que os outros, em geral.

Nos casos do segundo grupo os efeitos subjetivos de uma atuação coletiva não são suscetíveis de serem separados, diferenciados.⁹ Todos são destinatários (*Empfänger*) dessas atividades.

Assim, ao lado das necessidades gerais, há outras específicas dos grupos (associações).

Sob o ponto de vista dos fins coletivos (*Collectivzwecke*), o autor em estudo defende, como conclusão, a existência dos seguintes casos: a) efeitos que se voltam para a totalidade, porém, de forma diferenciada para os indivíduos, casos em que existe uma compensação (*Ausgleichung*) pela participação individual; b) uma atuação universal que alcança os indivíduos na mesma medida, de forma imediata.¹⁰

Sax prossegue a sua análise, afirmando que há atividades estatais que não alcançam diretamente a coletividade, nem uma parte dos indivíduos; mas sim um grupo ou uma classe da população ou uma parte dos componentes da associação. Esse grupo pode estar constituído em forma de uma associação.

Essas diferenças produzem consequências, sob o ponto de vista da economia estatal.

⁷ Op. cit., p.429.

⁸ Idem, p.430.

⁹ Idem, p.431.

¹⁰ Idem, p.436.

No item setenta e um do capítulo em exame Sax discute a sequência de etapas do aparecimento dos grupos. Inicialmente, estabelece uma divisão entre dois tipos de atuações coletivas:¹¹ i) atividades coletivas particulares; ii) atividades coletivas universais, com a) direta ou indireta eliminável ou ineliminável participação de todos, que podem ou não ser separados; b) diferentes realizações para todos os integrantes do grupo ou indiretamente, para uma parte dos componentes.¹²

Passa Sax, então, a estudar, no capítulo VI os grupos de processos coletivos de apreciação, que ele equipara a princípios de finanças. É neste setor da obra que é delineada uma teoria sobre os impostos especiais. O parágrafo oitenta e cinco, que é uma subdivisão desse capítulo, é intitulado de "*Specialsteuern*", impostos especiais. Nele se localiza o núcleo das idéias do autor. Examinemos-lo, portanto.

O autor afirma, inicialmente, ter chegado o momento de analisar o tratamento das atividades coletivas universais, denominadas de especiais. Quais são as conseqüências que apresentam a circunstância de uma desigual participação dos integrantes do grupo, que pode ser percebida?

Aparecem aqui, para ele, os casos em que uma atividade coletiva junto à totalidade das associações alcança um grupo fechado, mas não de forma direta, como os indivíduos, nas atuações particulares.¹³ Trata-se nesses casos de uma "sub-associação" (*Unterverband*), ou seja, um grupo mais estreito de sujeitos, comparado com a totalidade dos membros da associação.

Essa utilização de bens para suprir necessidades coletivas, em um círculo estreito da coletividade, pode ser denominada de impostos especiais (*Specialsteuern*). Isso inclui todos os representantes especializados de certas profissões com suas atividades e seus custos. Isso beneficia especialmente os círculos relevantes, mas como um todo, sem possibilidade de separação de indivíduos, enquanto a associação geral, por sua vez, realiza atividades para aqueles grupos que geram custos a si mesma. A atividade dos órgãos representativos em questão é registrada como um propósito especial da classe, sendo tratada como uma necessidade coletiva dela.

Em outras palavras, os impostos especiais surgem em um contexto em que determinados sujeitos auferem das atividades prestadas pelo Estado para toda a coletividade um benefício maior. Com base nesse benefício, que vai implicar um maior consumo da atuação coletiva, o ente público exige dos

¹¹ Idem, p.439.

¹² Idem, p.439-440.

¹³ Idem, p.552.

beneficiados uma maior participação na respectiva despesa, uma contribuição financeira complementar. Eis o ponto central da doutrina em pauta.

Nesse contexto localiza-se a primeira modalidade de imposto especial: o corporativo. Aquele instituído em favor de grupos profissionais, que auferem um maior benefício das atuações coletivas universais.

Sax afirma, nesse particular, que o imposto especial pode surgir em forma de aumento de impostos gerais que incidem sobre determinadas atividades, como um imposto independente, que atinge uma associação mais restrita. Pode ser cobrado como uma sobretaxa como também um imposto autônomo, separado, individualizado. De qualquer forma, as contribuições dos membros das associações, das corporações, são impostos especiais independentes, autônomos.¹⁴

Nos quadros de um Estado Federal, com administração própria, é mais complicada a tributação das associações mais restritas, para Sax.¹⁵

No que se refere à tributação especial, pode-se extrair uma conclusão, segundo o autor em pauta, no sentido de que não há diferença em relação à tributação em geral, no que diz respeito à determinação da quantidade de bens a serem utilizados pelos particulares para fins coletivos.¹⁶

Os impostos especiais apresentam um traço característico: alcançam um grupo de pessoas, isto é, são tributos setoriais.¹⁷ Eles são, também, para o autor, impostos finalísticos (*Zwecksteuern*).¹⁸

Embora estejam relacionados com atividades coletivas, não se equiparam às taxas (*Gebühren*), pois nestas a atuação coletiva particular pode ser individualizada, mensurada, enquanto nos impostos especiais a atuação coletiva alcança o interesse da associação e, de maneira reflexa, o dos indivíduos.¹⁹

Além do imposto corporativo, existe o imposto especial compensatório, que é aquele exigido para ajustar a maior utilização do serviço a uma receita com ele compatível, sendo instituído para satisfazer as necessidades de todos os indivíduos, embora de forma diferente.²⁰ Por fim, há o imposto especial consociativo,²¹ que é instituído com o propósito de manutenção de um serviço

¹⁴ Emil Sax, op. cit., p.554.

¹⁵ Idem, p.555.

¹⁶ Idem, p.556.

¹⁷ Idem, ibidem.

¹⁸ Idem, p.558.

¹⁹ Idem, p.559.

²⁰ O imposto especial compensatório se diferencia das demais espécies porque não diz respeito a um serviço criado para atender necessidades específicas de um grupo.

²¹ Na obra de Emil Sax não aparece uma nomenclatura acerca dos tipos de impostos especiais. Ele explica as modalidades, mas não as denomina. Parece que o responsável por tal

instituído com o propósito de atender às necessidades de determinados grupos.²²

As idéias de Sax demoraram para repercutir no âmbito das ciências das finanças. Apenas em 1915 foram trazidas à discussão por Vincenzo Tangorra, economista e financista italiano. Para ele, o imposto especial pode se manifestar em forma de duas modalidades: consociativo ou corporativo. Ambos são instituídos para atender a uma necessidade especial de um grupo. Tangorra recusa o atributo de especial ao imposto compensatório.²³

Outro financista italiano, Frederico Flora, ao examinar a matéria, aceita a utilização da denominação “imposto especial” apenas para aqueles exigidos pelas corporações públicas dos seus componentes, por delegação do Estado.²⁴

Já Augusto Graziani, qualifica o imposto especial como uma forma de delegação do Estado a um grupo ou uma corporação para cobrar um tributo, que representa um meio de cobrir as despesas resultantes dos benefícios proporcionados genericamente àquele grupo ou como uma renda suscetível de permitir a manutenção das atividades especiais daquele grupo.²⁵

Entre nós, a obra de Sax repercutiu em um dos primeiros estudos sobre o assunto, publicado em 1955, denominado “Aspectos da Parafiscalidade”, de autoria de Sylvio Santos Faria, Professor Titular de Direito Financeiro da UFBA, no qual o autor defende a existência de duas concepções acerca dos impostos especiais: a primeira defende que o imposto especial somente pode ser admitido quando resulta de uma necessidade de um grupo, genericamente sentida por seus integrantes e satisfeita por meio de um ônus incidente sobre todos os seus componentes. Ainda que o benefício seja sentido de forma individual, a necessidade é de todos os integrantes. O segundo posicionamento defende que basta que a exação incida sobre uma categoria definida de sujeitos para que possa ser qualificada como um imposto especial.²⁶

denominação foi Vincenzo Tangorra, como reconhece Sylvio S. Faria: “Tangorra, explicando o pensamento de Sax (6), conclui pela existência de três categorias de impostos especiais: impostos de perequação, impostos consociativos e impostos corporativos” (Op. cit., p.28).

²² Como explica A.Theodoro Nascimento, “também pode acontecer que, levando em conta determinadas necessidades especiais, não individualizáveis, experimentadas por grupos sociais de base territorial, o Estado organize e mantenha serviço que apenas aproveite a esses grupos, isso porque tais necessidades, não sendo sentidas pela coletividade inteira, mas por segmentos desta, não beneficia a todos. É justo que, em sendo assim, o Estado estabeleça tributo que alcance particularmente os que pertençam ao grupo que motivou a criação do serviço” (*Contribuições Especiais*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p.260).

²³ Sylvio S. Faria, op. cit., p.29.

²⁴ Cf.Sylvio S. Faria, op. cit., p.29.

²⁵ Idem, p.30.

²⁶ Cf. Sylvio S.Faria, op. cit., p.30-31.

Outro trabalho que merece ser examinado é de Antonio Theodoro Nascimento, publicado em 1986, intitulado "Contribuições Especiais". O autor, inspirado em Sax, sustenta que o imposto especial "alimenta serviço especial organizado e mantido para atender a necessidade experimentada por grupos sociais, profissionais, econômicos, dos quais o contribuinte participa".²⁷ O autor conclui afirmando que essa figura não se equipara ao imposto com destinação especial, que é um tipo de imposto geral, exigido de toda a coletividade, e não de um grupo, para atender a qualquer fim.²⁸ Ao nosso sentir, essa diferenciação não pode ser estabelecida, pois o traço característico da figura estudada é a destinação específica de receitas para atender determinadas finalidades.

4. O CONTEXTO DE PROLIFERAÇÃO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS: A PARAFISCALIDADE

As contribuições especiais nasceram antes do surgimento do Estado Intervencionista, como examinado anteriormente. Com o aparecimento desse modelo de organização estatal, proliferaram em face do aparecimento de um determinado fenômeno: a parafiscalidade.

Com efeito, os impostos especiais, estruturados no âmbito do Estado Liberal, incidiam sobre os membros do grupo beneficiado por uma atividade estatal. Nesse contexto, as contribuições (impostos) especiais apresentavam o caráter tributário. No Estado Intervencionista, com o aparecimento da parafiscalidade, tais contribuições foram afastadas do campo tributário.

As contribuições foram, desse modo, utilizadas como instrumento de interferência na ordem econômica e social, sem a necessidade de observância da legalidade. Surgiu, assim, a parafiscalidade²⁹ como uma técnica que buscava criar e utilizar receitas de aplicação específica em determinadas áreas, extra-orçamentárias, auferidas por órgãos corporativos, de previdência social ou até mesmo pelo próprio Estado.

O Estado Fascista foi um ambiente bastante adequado ao desenvolvimento da parafiscalidade, que aparece como uma técnica que

²⁷ Op. cit., p.28-29.

²⁸ Idem, p.29.

²⁹ A palavra parafiscalidade aparece em caráter pioneiro no famoso inventário elaborado na França, em 1946 pelo Ministro R. Shuman, que foi batizado com o seu nome. Esse documento englobava os encargos públicos em capítulos diversos. Um deles tinha a denominação de "parafiscalité", atingindo: i) encargos direcionados a determinadas repartições e estabelecimentos públicos financeiros autônomos; b) encargos sociais e iii) encargos profissionais. (Cf. Simone Lemos Fernandes, *Contribuições Neocorporativas*, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p.66; Sylvio Santos Faria, op. cit., p.38).

possibilitava a arrecadação de receitas fora do orçamento estatal, destinada ao custeio das categorias e de grupos sociais, das corporações. Sobre o assunto, Sylvo Santos Faria sustenta que “o regime fascista muito concorreu para o aumento do volume da parafiscalidade, embora a substância dessa nova finança pública não tenha se contaminado dos seus princípios anti-democráticos”.³⁰

Aliado a isso, as despesas causadas pelas duas grandes guerras impulsionaram a parafiscalidade. Para atender a despesas urgentes e não previstas, decorrentes dos graves danos causados pelas guerras, exigia-se uma forma rápida de geração de recursos e descentralização de métodos de arrecadação, para que pudessem ser aplicados em seus objetivos.³¹ A parafiscalidade surge, nesse contexto, como um instrumento apto ao alcance desses fins, estando situada à margem do direito tributário.³²

Nessa concepção de parafiscalidade, esta foi instrumentalizada por meio das contribuições sociais.³³ Posteriormente, passou a atingir, também, as relações com os sindicatos, os órgãos de fiscalização profissional e a intervenção do Estado no domínio econômico. Tais modalidades de parafiscalidade social, corporativa e econômica, tinham como principais traços: descentralização da arrecadação, da aplicação e do controle dos recursos arrecadados; urgência na criação das exações e a disponibilidade pelos setores por elas alcançados.³⁴

³⁰ Op. cit., p.32.

³¹ Gilberto de Ulhoa Canto explica as causas do aparecimento das contribuições parafiscais: “a sua origem foi a desorganização que as guerras causaram nas coletividades, pela perda de vidas, de bens materiais, de habitações e de empregos, pela dispersão de pessoas e famílias e a incerteza do seu futuro, principalmente na Europa. Para enfrentar as necessidades de alojamento, alimentação, assistência médica, o Estado teve, subitamente, sem tempo, vagar ou inspiração para qualquer planejamento, que atender a milhões de pessoas de algum modo atingidas. Os recursos necessários ao custeio das atividades resultantes dos danos de guerra não poderiam provir de dotações orçamentárias normais. Por isso, urgência e presteza exigiram geração pronta de recursos e descentralização de métodos para torná-los disponíveis e aplicáveis aos fins a que destinados” (*Contribuições Sociais*, p.27).

³² É preciosa a lição de Jean-Guy Mériçot em artigo publicado em 1949 sobre o assunto: “a parafiscalidade é, no plano financeiro, o reflexo ou, mesmo, a própria imagem de um intervencionismo crescente, feito de empirismo, de oportunismo e de ajustamentos parciais. Ela trai a hesitação do poderes públicos em promover a elaboração de um sistema fiscal coerente e de acordo com as novas tarefas que lhe incumbem doravante.” (*Elementos de uma teoria da parafiscalidade*, p.44)

³³ Convém reafirmar que as contribuições sociais são espécies de contribuições especiais em nosso atual sistema constitucional, sendo arrecadadas para o cumprimento de atividades estatais relacionadas à ordem social.

³⁴ Gilberto de Ulhoa Canto, op. cit., p.27-28.

Em um segundo momento, a parafiscalidade muda o seu contorno, progredindo consideravelmente, entre 1950 e 1975, na Europa, como uma fórmula utilizada pelos agentes econômicos para enfrentarem a concorrência estrangeira, podendo, assim, melhorar a qualidade e a padronização dos produtos comercializados.³⁵ Num terceiro momento, com a consolidação da União Européia, as contribuições especiais, instrumento adequado à parafiscalidade, acabam perdendo espaço.

5. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

A Constituição de 1891 estabelecia no art.7º ser da competência exclusiva da União decretar “impostos sobre a importação de procedência estrangeira” (item 1º), taxas de selo (item 3º) e taxas dos correios e telégrafos (item 4º). O art. 9º regulava a competência dos Estados, enquanto o parágrafo primeiro regulava a possibilidade de criação por estes entes de taxa de selo (item 1º) e de “contribuições concernentes aos telegraphos e correios” (item 2º).

A Constituição de 1934 manteve esse modelo (arts.6º e 8º), no entanto, desapareceu a referência à competência para instituir contribuições. Uma grande inovação foi a previsão da competência tributária dos municípios (art.13, §2º).

Com o advento da Carta de 1937, nenhuma mudança significativa foi efetuada, neste particular (arts. 20, 23, 24 e 28)

A Constituição de 1946, por seu turno, facultou aos entes tributantes a instituição de impostos, taxas e de contribuições de melhoria (arts.15,19 28,II, “a”, 29). Ao disciplinar a competência comum dos entes federados, o art. 30 previu a possibilidade de criação de contribuição de melhoria (inciso I), taxas (inciso II) e o inciso III de “quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços” (art.30, III).

Veio a lume, então, a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que promoveu uma verdadeira e única Reforma Tributária em nosso país. Em relação aos impostos, foi atribuída competência privativa aos entes federados, vedando-se a instituição de outros não previstos expressamente. Previu-se a possibilidade de criação de três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria (art.1º). Quanto às taxas e às contribuições de melhoria, foi mantida a competência comum dos entes tributantes. Facultou-se, por fim, à União, a possibilidade de instituir empréstimos compulsórios (art.4º). Nenhuma palavra foi dita a respeito das contribuições especiais.

O Relatório da Comissão encarregada de elaborar a proposta que resultou na mencionada Emenda esclareceu que foi deliberada a atitude de

³⁵ Simone Lemos Fernandes, p.45.

omitir as contribuições especiais, por entender que estas se ajustam aos impostos ou às taxas.³⁶

Essa sistemática foi mantida pela Constituição de 1967, a qual previu, entretanto, a competência impositiva residual da União, em relação aos impostos. O art.158, XVI previa como direito social a “previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para o seguro-desemprego, proteção da maternidade e nos casos de doença, velhice, invalidez e morte”. O parágrafo 2º esclarecia que “a parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei”.

Com o advento da Carta de 1969, apareceu uma significativa mudança, pois as contribuições especiais foram expressamente referidas pelo texto constitucional (art.21,§2º, I), prevendo-se a possibilidade de a União instituir “contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais”.

Em 1977 novas modificações foram inseridas pela Emenda Constitucional nº08, de 14/04/1977, a qual reduziu a possibilidade de instituição das contribuições em estudo. A primeira mudança efetuada por essa Emenda foi no art. 21, que passou a ser assim redigido:

Art. 21.....

.....

§2º- A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Além desta, outra mudança foi a inclusão do inciso X no art. 43, autorizando ao Congresso Nacional dispor sobre “contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, §1º, 175, §4º e 178”.

Essas mudanças repercutiram fortemente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, que passou a discutir se o deslocamento das contribuições para o item X do art. 43 tinha ou não retirado a natureza tributária desta figura. A Corte chegou à conclusão de que as contribuições dos empregados e dos empregadores para o custeio da previdência social haviam

³⁶ Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, op. cit., p.30.

perdido a natureza tributária, em face das modificações efetuadas pela Emenda nº 08.³⁷

Com a promulgação da Constituição de 1988, a matéria foi regulada de forma diversa, posto que todas as modalidades de contribuições especiais foram inseridas no Título destinado ao Sistema Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional nada dispôs sobre a matéria, seguramente por conta da influência da concepção adotada pela Emenda Constitucional nº 18/65. Entretanto, nessa época várias contribuições especiais já existiam e eram exigidas em nosso sistema, como será a seguir estudado. Para possibilitar a continuação da cobrança dessas figuras, editou-se o Decreto-Lei nº 27, de 14/11/1966, alterando o art. 218 do CTN, que passou a ser redigido da seguinte forma:

Art.218. As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17,74§2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da “contribuição sindical” denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e segs. da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II- das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 02 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III- da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;

IV- da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo artigo 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V- das contribuições enumeradas no §2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965 com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais, criadas por lei.

A doutrina diverge sobre os verdadeiros propósitos desse diploma normativo. Parte entende que o objetivo não foi o de legitimar a cobrança das contribuições por este mencionadas, pois estas já estavam autorizadas pela lei.

³⁷ STF, RE no. 86.595, Pleno, Rel. Min. Xavier Albuquerque, DJ 30/06/1978.

Buscou-se, em verdade, conferir natureza tributária a tais exações.³⁸ Já Antonio Theodoro Nascimento, defende que o Decreto-Lei em epígrafe buscou o contrário: afastar a natureza tributária das contribuições parafiscais que mencionou.³⁹

Inicialmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adotou a primeira opinião⁴⁰. Posteriormente, porém, reviu esse posicionamento, comungando com o segundo entendimento.⁴¹

6. AS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL: APARECIMENTO E EVOLUÇÃO

6.1. A PARAFISCALIDADE CORPORATIVA

A evolução da instituição das contribuições especiais como instrumento da parafiscalidade, no Brasil pode ser separado em duas fases: a) na primeira, a parafiscalidade apresenta o perfil de uma técnica voltada para a arrecadação de receitas sem natureza tributária em favor de pessoas jurídicas de direito privado ou de pessoas jurídicas de direito público; b) na segunda, na qual a parafiscalidade é incorporada ao Direito Tributário, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1946.

A parafiscalidade no Brasil surgiu na primeira metade do século XX, após a Revolução de 1930, que resultou na instalação de um Governo Provisório, instalado por força do Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930. Esse diploma normativo conferiu ao Governo Provisório funções tanto de Poder Executivo quanto de Poder Legislativo até que a Assembléia Constituinte promovesse uma reorganização em nosso sistema normativo.

Surgiu nesse contexto o corporativismo,⁴² que foi implantado como uma solução para atender simultaneamente à crise de dominação das elites e promover a inclusão das classes trabalhadoras no centro de poder. Inclusive, os membros das organizações profissionais ganharam assento na Câmara dos Deputados, ao lado dos representantes escolhidos pelo sistema proporcional e sufrágio universal, por força de previsão no art. 23 da Constituição de 1934.

³⁸ Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, op. cit., p.31.

³⁹ *Preços, Taxas e Parafiscalidade*, p.432-433.

⁴⁰ STF, RE nº 86.595, Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 30/06/1978.

⁴¹ STF, RE nº 100.249, Pleno, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 01/07/1988.

⁴² Simone Lemos Fernandes conceitua o corporativismo, com base em determinada corrente doutrinária, como o “sistema de representação de interesses baseado nos grupos funcionais, representantes das diversas classes sociais, integrados numa organização não competitiva controlada e supervisionada pelo Estado” (Op. cit., p.103).

Nessa época os sindicatos se limitavam a algumas categorias, apresentando a natureza de pessoa jurídica de direito privado, que não sofriam interferência do Poder Público em sua criação e em seu funcionamento. O corporativismo permitiu a incorporação dos sindicatos ao centro de poder de forma passiva, possibilitando a existência de um sindicalismo participativo e não contestatório.⁴³

Essa idéia de corporativismo foi mantida pela Carta de 1934, que assegurou a liberdade sindical e possibilitou a intervenção do Estado na ordem econômica.

O corporativismo se fortaleceu com a outorga da Constituição de 1937, que estabeleceu em seu art. 140 que as entidades representativas das forças do trabalho nacional iriam exercer funções delegadas do Poder Público. Receberam, então, a faculdade de impor contribuições aos seus associados (art.138). Assistiu-se, assim, a um processo de transformação dos sindicatos em órgãos do Poder Executivo, ganhando a prerrogativa de criar contribuições parafiscais.

Nesse período surgiram, ligados aos sindicatos, os conselhos de fiscalização profissional, que foram criados como entidades representativas da classe operária para exercer funções delegadas do Poder Público. A ligação entre estes era tão forte que as primeiras diretorias de alguns conselhos foram eleitas pelos respectivos sindicatos.

Desse modo, o quadro da representação ficou delineado da seguinte forma: os sindicatos atuavam em favor das categorias profissional ou econômica, enquanto os Conselhos normatizavam regras de conduta e fiscalizavam o exercício da profissão.⁴⁴

Parcela significativa dos Conselhos foi criada com personalidade de direito público, a qual, inclusive, mantém-se até os dias atuais. Eram entidades autárquicas, que podiam, a exemplo dos sindicatos, criar e exigir contribuições dos profissionais registrados em seus quadros.

Foi nesse período que a parafiscalidade entre nós se expandiu consideravelmente, entretanto, as contribuições especiais instituídas (sindicais, corporativas e para os serviços sociais autônomos) não apresentavam a natureza tributária, pois as únicas figuras tributárias admitidas pela Carta de 1937 eram os impostos e as taxas, nas quais as contribuições em pauta não se enquadravam.

⁴³ Simone Lemos Fernandes, op. cit., p.105.

⁴⁴ Simone Lemos Fernandes, op. cit., p.108.

A contribuição sindical surgiu nessa quadra da história como a primeira forma de manifestação da parafiscalidade corporativa no Brasil,⁴⁵ autorizada pelo Decreto-Lei nº 1.402, de 05/07/1939 e pelo Decreto-Lei nº 2.37, de 08 de julho de 1940, disposições que foram posteriormente incorporadas pelo art. 578 da Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei nº 5.452/43.⁴⁶

Ainda nessa fase foram criadas as contribuições em benefício do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), do Serviço Social do Comércio (SESC), do Serviço Social da Indústria (SESI) e da Legião Brasileira de Assistência (LBA), que tinham as suas receitas direcionadas para atender aos benefícios assistenciais dos trabalhadores da indústria e do comércio.

A segunda fase da parafiscalidade surge com o advento da Constituição Federal de 1946, que autorizou, como acima mencionado, em seu art. 30, III a possibilidade de cobrança de outras rendas que pudessem provir do exercício das atribuições e da utilização de bens e serviços dos entes políticos. Embora houvesse oposição do Poder Executivo, no âmbito doutrinário predominou o entendimento de que tais figuras apresentavam a natureza tributária, havendo divergência quanto ao enquadramento ou não no âmbito dos impostos ou das taxas ou como figura autônoma. Esse período encerra-se com a promulgação da Carta de 1988, que disciplina de forma mais sistemática a matéria, afastando por inteiro as dúvidas acerca da natureza, das espécies e do regime jurídico dessas contribuições.

6.2. A PARAFISCALIDADE SOCIAL

Na análise da evolução das contribuições especiais merece lugar de destaque, ainda, as contribuições instituídas em favor da Previdência Social.

Nos anos vinte a Previdência Social em nosso país estava estruturada sob a forma privada, inclusive quanto ao financiamento. Não havia qualquer interferência do Estado na gestão do sistema. Todo o financiamento era de responsabilidade dos empregados e dos empregadores, que recolhiam "contribuições" sobre os vencimentos ou sobre a receita bruta, respectivamente (Decreto-Legislativo nº 4.682/23).

⁴⁵ Ao comentar o aparecimento da contribuição sindical, Simone Lemos Fernandes explica que "essa foi, sem dúvida, a primeira forma de manifestação da parafiscalidade corporativa no Brasil, mediante a criação de uma contribuição sem natureza tributária, típica de um Estado intervencionista, exigida por uma entidade delegatária de Poder Público federal". (Op. cit., p.115).

⁴⁶ A nomenclatura utilizada era de "imposto sindical", que foi intitulado como contribuição sindical pelo art. 217, I do CTN.

Os valores devidos eram recolhidos diretamente pelas empresas para as Caixas de Aposentadoria e Pensões, sem nenhuma ingerência estatal.

Em 1931, o Decreto nº 20.465, de 01/10/1931, estendeu o regime das Caixas de Aposentadoria e Pensões para outras categorias de servidores e promoveu uma unificação de toda a legislação a respeito do tema, passando as receitas a serem regidas pelo disposto no art. 8º. A novidade foi a criação de uma "contribuição" para o Estado, que nada mais era do que um dever de natureza não tributária, "proveniente de aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa", cujo valor não podia ser inferior ao da contribuição desta. O art. 10 estabelecia que essa contribuição seria exigida com a denominação de "quota de previdência".

A sistemática de arrecadação era prevista pelo art. 13 desse Decreto. Toda a arrecadação era promovida pelas empresas, que deveriam recolher a sua parcela e aquela descontada dos seus empregados, depositando-as no Banco do Brasil.

A partir dos anos trinta essa idéia de caixas de previdência social junto a determinadas empresas foi abandonada, sendo substituída pela criação de institutos especializados, em razão da atividade profissional de seus segurados: os Institutos de Aposentadoria e Pensões. Esses Institutos foram criados com a personalidade de pessoa jurídica de direito público. O Decreto nº 22.872 de 29 de junho de 1933, que instituiu o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, primeira instituição brasileira de previdência social de âmbito nacional, era expresso neste sentido, ao vincular esse Instituto ao Ministério do Trabalho. Além disso, o art.11, ao disciplinar a receita dessa entidade, estabelecia as contribuições devidas pelos associados e pelas empresas. Já o art. 12 estabelecia a participação financeira do Estado, que era denominada de "quota de previdência".

Sendo assim, o perfil da Previdência foi alterado. Anteriormente, com as caixas de aposentadoria e pensões, estas eram pessoas jurídicas de direito privado, agora o regime jurídico foi modificado para o de direito público.

Por conseguinte, os empregados e empregadores passaram a contribuir não para uma entidade civil, de direito privado, e sim para uma autarquia. Tais contribuições perderam a natureza de prestações de direito privado, submetendo-se ao regime de direito público. Nasceu, assim, a parafiscalidade social, com a exigência de prestações de direito público, ainda fora do direito tributário, para o financiamento da previdência social. A natureza não era tributária, por vários motivos: a) primeiro, esta receita não integrava o

orçamento da União, b) não se submetia ao controle orçamentário; c) falta de previsão constitucional.⁴⁷

Esse modelo foi sufragado mais tarde com a edição da Carta de 1934 (art.121, "h"), sendo mantido pelo Decreto nº 35.448, de 01/05/1954, que aprovou o Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões.

7. CONCLUSÕES

a) As contribuições especiais surgiram originariamente no direito romano, estando presentes, também na Idade Média;

b) Foi no Estado Liberal que as contribuições começaram a proliferar, todavia, de forma ainda tímida, devido à concepção de modelo de Estado então vigente;

c) Na doutrina de Sax os impostos especiais surgem em um contexto em que determinados sujeitos auferem das atividades prestadas pelo Estado para toda a coletividade um benefício maior;

d) Para Sax, Os impostos especiais apresentam um traço característico: alcançam um grupo de pessoas, isto é, são tributos setoriais e, também, impostos finalísticos (*Zwecksteuern*).

e) As contribuições especiais nasceram antes do surgimento do Estado Intervencionista. Com o aparecimento desse modelo de organização estatal, proliferaram em face do aparecimento de um determinado fenômeno: a parafiscalidade.

f) A parafiscalidade foi instrumentalizada por meio das contribuições especiais. Posteriormente, passou a atingir, também, as relações com os sindicatos, os órgãos de fiscalização profissional e a intervenção do Estado no domínio econômico.

g) Tais modalidades de parafiscalidade social, corporativa e econômica, tinham como principais traços: descentralização da arrecadação, da aplicação e do controle dos recursos arrecadados; urgência na criação das exações e a disponibilidade pelos setores por elas alcançados.

h) A primeira Constituição a fazer referência expressa à possibilidade de cobrança das contribuições foi a de 1946;

i) A evolução da instituição das contribuições especiais como instrumento da parafiscalidade, no Brasil pode ser separado em duas fases: a) na primeira, a parafiscalidade apresenta o perfil de uma técnica voltada para a arrecadação de receitas sem natureza tributária em favor de pessoas jurídicas de direito privado ou de pessoas jurídicas de direito público; b) na segunda, a

⁴⁷ A propósito, naquela época não era possível falar ainda na existência de um sistema constitucional tributário.

parafiscalidade é incorporada ao Direito Tributário, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1946.

j)A contribuição sindical foi a primeira forma de manifestação da parafiscalidade corporativa no Brasil:

l)Com o Decreto nº 22.872 de 29 de junho de 1933, que instituiu o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, primeira instituição brasileira de previdência social de âmbito nacional, aparece entre nós a parafiscalidade social, com a possibilidade de cobrança das empresas e dos empregados de prestações de caráter público para o financiamento de benefícios previdenciários.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANTO, Gilberto de Ulhoa; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; FONSECA, Marcelo Beltrão da. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 17. São Paulo, Resenha Tributária, 1992, p.25-67.

FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Livraria Progresso, 1955.

FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições Neocorporativas*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MÉRIGOT, Jean-Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, v.34, p.49-65, out./dez 1953.

NASCIMENTO. Antonio Theodoro do. *Contribuições Especiais*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Preços, Taxas e Parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

SAX, Emil. *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*. Dr. Müller: Stuttgart, 1887.