

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE DIREITO / PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

VALTER DE SOUZA LOBATO

**O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES  
DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL:  
A IMPORTÂNCIA BASILAR E ESTRUTURANTE DA FINALIDADE E  
OS DEMAIS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

BELO HORIZONTE

2014

VALTER DE SOUZA LOBATO

**O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES  
DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL:  
A IMPORTÂNCIA BASILAR E ESTRUTURANTE DA FINALIDADE E  
OS DEMAIS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Direito.

Área de concentração: Direito e Justiça.

Orientadora: Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi.

BELO HORIZONTE

2014

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Lobato, Valter de Souza.

O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2014.

365 f.

Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais. Faculdade de Direito.

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional. 3. Seguridade Social.

Nome: Lobato, Valter de Souza.

Título: O regime jurídico-constitucional das Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do título de Doutor em Direito.

Banca Examinadora

---

Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi (Orientadora)  
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

---

Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior  
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

---

Professor Doutor Werther Botelho Spagnol  
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

---

Professor Doutor Estevão Horvath  
Universidade de São Paulo (USP)

---

Professor Doutor Tácio Lacerda Gama  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

---

Professor Doutor Paulo Ayres Barreto  
Universidade de São Paulo (USP)

---

Professor Doutor Flávio Couto Bernardes  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG)

---

Professora Doutora Alessandra Machado Brandão Teixeira  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG)

Ao Matheus e à Roberta, razão maior da minha vida e da minha persistência na construção de um mundo mais justo.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu pai, meu exemplo constante dos bons valores que devem ser levados e ensinados; à minha mãe, que está sempre comigo; à Mariza, esposa e amiga, pelo amor incondicional e incentivo a todos os meus projetos; à Bete, pelos cafezinhos da madrugada, sinais de uma amizade construída ao longo de tantos anos.

Aos amigos Arnaldo Paiva, Fernando Moura, Juliana Calmon e Mônica de Barros, minha gratidão pela amizade, companheirismo e por me proporcionarem as ausências temporárias da advocacia.

Agradeço, ainda, aos amigos e familiares, pelos debates, pela motivação e pela confiança de que seria possível o meu retorno à Faculdade e a realização deste trabalho.

Simbolizo este agradecimento, em especial, ao Henrique Napoleão, meu amigo e companheiro, que tanto me apoiou, bem como aos jovens e promissores advogados Anita Pascali, Gerson de Freitas Júnior, Nayara Athayde e Rafael Caldeira, pelo suporte irrestrito e pelo orgulho de tê-los como amigos.

Minha permanente admiração e gratidão à Professora Misabel Derzi, pela profundidade e paciência na orientação. A ela e ao Professor Sacha Calmon, muito obrigado pelas lições diárias de Direito.

*“Lutar com palavras  
é a luta mais vã.  
Entanto lutamos  
mal rompe a manhã.  
São muitas, eu pouco.  
Algumas, tão fortes  
como o javali.  
Não me julgo louco.  
Se o fosse, teria  
poder de encantá-las.  
Mas lúcido e frio,  
apareço e tento  
apanhar algumas  
para meu sustento  
num dia de vida.  
[...]  
Insisto, solerte.  
Busco persuadi-las.  
Ser-lhes-ei escravo  
de rara humildade.  
[...]  
Palavra, palavra  
(digo exasperado),  
se me desafia,  
aceito o combate.”*

(Carlos Drummond de Andrade, “O Lutador”)



**RESUMO:** Nas complexas relações entre poder e direito, o sistema tributário nacional é parte de um desenho constitucional voltado à realização dos valores que fundam o Estado Democrático de Direito. Isso se reflete na afirmação de princípios e regras que limitam e condicionam o poder de tributar. Por meio de pesquisa teórica e bibliográfica de tipo jurídico-compreensivo e jurídico-dogmático, a presente tese busca reconstruir a centralidade da finalidade nas contribuições como instrumento de realização de segurança jurídica e fins sociais constitucionalmente postos. Neste sentido, após tratar dos problemas tributários e sociais que cercam as contribuições e assentar sua natureza tributária, a pesquisa aprofunda-se na classificação das espécies tributárias e na estrutura da norma jurídico-tributária para propor uma reinterpretação da finalidade e sua realização por meio de efetiva atuação estatal como pressuposto cogente da incidência, elemento de conexão das normas de competência e de incidência, bem como das dimensões da hipótese e da consequência endonormativas. Considerando que a finalidade (e sua realização) funciona como limite ao poder de tributar (e de destruir), mas que isso não encerra o regime jurídico que condiciona a instituição e cobrança de contribuições da seguridade social, a pesquisa se dedica também aos demais elementos jurídico-constitucionais relevantes ao objeto.

**Palavras-chave:** Estado Democrático de Direito; contribuições sociais; teoria da norma jurídica; limites ao poder de tributar.

**ABSTRACT:** In the complex relations between power and the law, the Brazilian tax law system is part of a constitutional design aimed at the construction and regulation of a truly democratic and social rule of law. Such aim is reflected by legal principles and rules that limit and constrain the institution of taxes. Through a theoretical and bibliographical research, the present thesis intends to reconstruct the importance of binding tax expenditure to social ends in the case of the so called “tax contributions” in light of legal certainty and social justice. In this sense, after the description of the legal and social problems related to tax contributions in Brazil and the reaffirmation of the tax law nature of such contributions (as they are truly a part of the tax law system of norms and bound by it), the doctoral research reexamines the literature on the classification of taxes and legal norm theory in order to present a reinterpretation of tax expenditure linking as a cogent requisite of legitimation. Given that such linkage is not the only constraint to the power to tax (and destroy), the research dedicates also to the other principles and rules applicable to tax contributions, particularly those related to social security.

**Keywords:** Democratic Welfare State; social tax contributions; legal norm theory; legal constraints of the power to tax.

**RESUMEN:** En las complejas relaciones entre el poder y el Derecho, el sistema tributario nacional es parte de un diseño constitucional orientado a la consecución de los valores del Estado democrático de derecho. Esto se refleja en la declaración de principios y reglas jurídicos que limitan y condicionan la competencia tributaria. Por medio de una investigación teórica y bibliográfica de tipo jurídico-comprensivo y jurídico-dogmático, esta tesis tiene como fin mayor reconstruir la centralidad de la finalidad en las contribuciones como un medio para el logro de la seguridad jurídica y de los fines sociales constitucionalmente asegurados. En este sentido, después de lidiar con las contribuciones y sus problemas jurídico-sociales, la investigación profundiza la clasificación fiscal de las especies y la estructura de las normas jurídicas para proponer una nueva interpretación de la finalidad y de su realización a través de acción estatal efectiva como contundente asunción de la propia incidencia tributaria, un verdadero elemento de conexión de las normas de competencia e incidencia, así como de las dimensiones de la hipótesis y de la consecuencia endonormativa. Considerando que la finalidad (y su realización) es solamente uno de los límites a la potestad tributaria, la investigación está también dedicada a los demás elementos jurídico-constitucionales de limitación de la potestad tributaria relevantes para el objeto.

**Palabras-clave:** Estado de derecho democrático, contribuciones sociales, teoría de la norma jurídica, límites a la potestad tributaria.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO 2: TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 3: SEGURIDADE SOCIAL – FUNDAMENTOS E PROBLEMAS.....</b>	<b>48</b>
3.1. Preliminarmente: a natureza tributária das contribuições.....	48
3.2. Dimensão constitucional e problemas fáticos.....	57
<b>CAPÍTULO 4: CONTRIBUIÇÕES E CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>80</b>
4.1. A importância da classificação das espécies tributárias.....	80
4.2. Classificação bipartida.....	83
4.3. Classificação tripartida.....	84
4.4. Classificação quadripartida.....	96
4.5. Classificação quinquipartida.....	98
4.6. Discussão pormenorizada.....	105
4.7. Observações conclusivas.....	118
<b>CAPÍTULO 5: A FINALIDADE COMO REGRA DE COMPETÊNCIA COM TRAÇOS PRINCÍPIOLÓGICOS CAROS AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>121</b>
5.1. O caráter finalístico e a norma de competência.....	121
5.2. A finalidade como regra e como princípio.....	131
<b>CAPÍTULO 6: LEVANDO A FINALIDADE A SÉRIO: CONTRIBUIÇÕES E A ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>140</b>
6.1. A teorização da norma jurídica no campo tributário: a contribuição de Paulo de Barros Carvalho.....	140
6.2. Os avanços preconizados por Sacha Calmon Navarro Coêlho na análise da estrutura da norma jurídico-tributária.....	142
6.3. O caráter finalístico das contribuições na estrutura normativa de incidência e a posição doutrinária.....	150
6.4. Uma premissa para o modelo a ser proposto: finalidade no direito administrativo e no direito tributário e a necessária conexão entre as normas de competência e incidência tributárias.....	169
6.5. A nossa proposta: uma tese forte da finalidade como pressuposto cogente da incidência tributária e constante do mandamento como legitimadora da atuação estatal.....	183
<b>CAPÍTULO 7: REPERCUSSÕES CONCRETAS DO MODELO NORMATIVO PROPOSTO NO ÂMBITO DAS TREDESTINAÇÕES.....</b>	<b>192</b>

<b>CAPÍTULO 8: LIMITAÇÕES ADICIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR PELA VIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....</b>	<b>217</b>
8.1. Considerações iniciais.....	217
8.2. As subespécies de contribuições especiais constantes do artigo 149 do Texto Constitucional.....	219
8.2.1. As contribuições sociais.....	219
8.2.2. As Contribuições de interesse de categorias profissionais econômicas.....	234
8.2.3. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.....	235
8.3. A parafiscalidade nas contribuições especiais.....	241
8.4. A referibilidade nas contribuições especiais.....	244
8.5. Outros princípios aplicáveis ao regime constitucional das contribuições especiais.....	250
8.6. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.....	263
8.6.1. Considerações propedêuticas.....	263
8.6.2. O Sistema de Seguridade Social brasileiro e seu custeio - a conjugação das fontes.....	270
8.6.3. A competência residual.....	279
8.6.4. Distinção de base de cálculo e alíquotas. Art. 195, §9º, CF/88.....	284
8.6.5. A não cumulatividade do artigo 195, §12, da Constituição.....	289
8.6.6. As materialidades do artigo 195: análise das fontes de custeio.....	297
8.6.6.1. Folha de Salários e demais rendimentos do trabalho.....	298
8.6.6.2. Lucro.....	304
8.6.6.3. Faturamento ou receitas.....	309
8.6.6.4. Importação de bens e serviços.....	316
<b>CAPÍTULO 9: CONCLUSÕES.....</b>	<b>327</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>337</b>

## CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO

A Seguridade Social tem sido alvo dos mais aprofundados estudos em todo o mundo, tanto nas reavaliações atuariais, com o aumento da expectativa de vida da população, quanto na implicação que essa Seguridade Social tem em dois fatores decisivos na atualidade: (i) a própria e já referida fiscalidade para fomentar o desenvolvimento – a tributação tradicional sobre a folha de salários tem sido questionada como um dos impeditivos de competitividade das empresas, em todos os países do mundo, assim, a Seguridade tem procurado fontes alternativas de custeio para que mantenha suas funções sociais primordiais e atinja os objetivos econômicos de uma tributação racional; e (ii) a inclusão social, pois neste mundo de exclusões sociais constantes, a globalização econômica e as enormes desigualdades sócio-econômicas buscam na Seguridade, no caráter assistencial do Estado, uma forma de amenizar tais diferenças ou, no mínimo, propiciar o valor mais caro e que deve ser o mais buscado pelos sistemas sociais (Direito, Economia, Sociologia etc.): a *dignidade humana*.

O Brasil se insere nesse contexto; primeiro, com um Texto Constitucional combatido, mas que desde a sua promulgação em 1988 mostrou-se atualizado com as discussões, nesse domínio, que rondam o mundo desenvolvido nos dias atuais; depois, com a ausência de uma força normativa desse Texto Constitucional, sendo desviado de seus rumos originais e emendado a todo custo, com consequências graves para o Direito e para a Sociedade e, finalmente, com o país sufragado por uma carga fiscal elevada, de

distribuição questionável, com um plano econômico de duvidosa capacidade de gerar crescimento ou reduzir as desigualdades<sup>1</sup>.

Com efeito, de *Seguridade Social* tem-se um conceito abrangente de múltiplas ações voltadas à garantia de mínimo acesso à saúde, previdência e assistência social. A Seguridade Social acautela os cidadãos dos riscos naturalmente surgidos da existência humana e da convivência social, ligando determinadas garantias e préstimos estatais a contingências que, verificadas, podem repercutir gravemente na qualidade de vida do indivíduo.

Submetida ao princípio da diversidade da base de financiamento (art. 194, inc. VI, da CR/88), a Seguridade Social é custeada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como por toda a sociedade, de forma direta ou indireta. Além das afetações orçamentárias promovidas pelos entes políticos, o custeio da Seguridade Social se dá principalmente pelos recursos hauridos com a imposição de tributos, sem prejuízo de outras receitas. A diversificação das fontes de custeio da Seguridade Social apresenta razão de ser. Além de desestimular a oneração demasiada de um setor econômico, pulveriza o risco de arrecadação aquém das expectativas, provocado por crises setoriais, garantindo um mínimo de estabilidade no pagamento dos benefícios sociais (direitos sociais), mesmo nos momentos mais difíceis da economia.

---

<sup>1</sup> Sacha Calmon sempre insistiu nesta questão e este artigo de 2004 demonstra a atualidade do tema e a contemporaneidade do autor: “O que nos resta, diante do mistério, senão a esperança? Assim se perguntava Claudel em face da vida e da morte, que a fé recorrentemente supera. Para os incrédulos, os mistérios de ser e deixar de ser são aterradores. Resta-lhes a desesperança, como coragem e conformação, no sentido que lhe empresta Comte-Sponville, professor de filosofia moral na Sorbonne. Topar de frente com o desastre [...] Como pode um país tão rico estar tão desgraçado? [...] É o que precisamos. Crescimento, emprego e renda. O paradigma neoliberal está falido. Persistir nele é caminhar para o desastre que já vitimou a Argentina. [...] É preciso crescer. É hora de pensar em projetos alternativos de governo. Há caminhos abertos e sendeiros a percorrer. Falta-nos apenas competência e vontade política. Quando as vozes do exterior se juntam às nossas para pedir crescimento econômico, seria salutar ao governo ouvir e agir. Falar de nada adianta. Os sinais que chegam do Ministério da Fazenda são claramente neoliberais, pouco importando os discursos escamoteadores. O povo quer o que lhe foi prometido: crescimento com estabilidade e não estabilidade sem crescimento”. (COÊLHO, 2004).

A Seguridade Social compreende o leque de ações estatais destinadas à garantia da assistência social, saúde e previdência social<sup>2</sup>, direitos sociais de primeira grandeza que devem ser garantidos pelo Estado Democrático de Direito.

A primeira referência feita pela Constituição da República de 1988 sobre a Seguridade Social se deu em seu art. 22, XXIII, que adjudicou à União Federal a competência exclusiva para legislar sobre a matéria, não cabendo, portanto, aos Estados e Municípios a sua regência, ressalvada a competência concorrente em tema de previdência social (art. 24, XII, da CR/88). Assim é que, excepcionalmente, Estados e Municípios podem instituir contribuições para constituir fundo previdenciário aos seus servidores (art. 149, §1º, da CR/88).

O art. 165, §5º, III, do Texto Constitucional, por sua vez, cuidou de determinar que a Lei Orçamentária Anual compreenda, além do orçamento fiscal e do orçamento das empresas estatais, “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”.

A despeito de o princípio da unidade orçamentária recomendar, em um primeiro passo, a adoção de uma única peça legislativa veiculadora do orçamento, corporificada em um instrumento continente de todas as receitas e despesas incorridas pelo Estado, a necessidade de segmentação de determinados campos de ação estatal conduziu ao reconhecimento da

---

<sup>2</sup> A este respeito, Sérgio Pinto Martins afirma: “A Previdência Social vai abranger, em suma, a cobertura de contingências decorrentes de doença, invalidez, velhice, desemprego, morte e proteção à maternidade, mediante contribuição, concedendo aposentadorias, pensões etc. [...] A Assistência Social irá tratar de atender os hipossuficientes, destinando pequenos benefícios a pessoas que nunca contribuíram para o sistema (ex.: renda mensal vitalícia). [...] A Saúde pretende oferecer uma política social e econômica destinada a reduzir riscos de doenças e outros agravos, proporcionando ações e serviços para a proteção e recuperação do indivíduo.” (MARTINS, 2010, p. 22-23).



possibilidade de instrumentos distintos para o controle financeiro de cada uma das referidas frentes de ação estatal<sup>3</sup>.

Hoje, portanto, forte no art. 165, §5º, III, da Constituição, há uma peça orçamentária própria à Seguridade Social, mas ela, diferentemente de ser autônoma e bastante em si, deve se comunicar com as demais leis orçamentárias editadas pelo Estado Brasileiro, bem como se conformar às orientações políticas estabelecidas em Planos Econômicos, na Lei do Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Constituição de 1988 dedicou um capítulo completo à Seguridade Social, iniciado no art. 194 e concluído no art. 204, sendo que o artigo introdutório foi o responsável por fixar a definição constitucional de Seguridade Social.<sup>4</sup>

O art. 195, de sua parte, pode ser entendido como um dos mais importantes dispositivos constitucionais sobre a matéria, senão o mais importante, tanto por sua extensão quanto pelos pontos sensíveis que são por ele tangidos.

---

<sup>3</sup> A este respeito: “O princípio da unidade orçamentária, cuja observância é exigida pelo art. 2º da Lei n. 4320/64 preconizava, em sua acepção original, que o orçamento deveria ser uno, ou seja, que deveria existir somente um documento orçamentário, uma peça orçamentária única agrupando as receitas e despesas do Estado para um determinado exercício financeiro. A finalidade da regra seria evitar os orçamentos paralelos, visando a facilitar o controle da atividade financeira estatal. Atualmente, com a existência de três instrumentos normativos em matéria orçamentária (Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, esta, por seu turno, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social), o princípio da unidade não mais se preocupa com a unidade documental (formal), mas com a unidade de orientação política, passando a significar que os atos legislativos anteriormente referidos devem estar ‘integrados e harmonizados de acordo com os fins públicos propostos’.” (RAMOS FILHO, 2012, p. 152).

<sup>4</sup> “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

O *caput* do artigo determina que a Seguridade Social deverá ser financiada<sup>5</sup> pela sociedade como um todo, de forma direta e indireta, através de recursos da União e dos demais entes federados e, também, das contribuições sociais. Os incisos do mesmo art. 195<sup>6</sup> apontam os tributos que podem ser cobrados para o financiamento da Seguridade Social, sem prejuízo da competência residual para a instituição de novas contribuições, assim como os parágrafos regulam a instituição de tais tributos. Este, o objeto principal do presente trabalho.

Existem, ainda, outras fontes de custeio para a Seguridade Social para além dos tributos vinculados. A lei n.º 8.212 (art. 27) prevê outras fontes de financiamento da Seguridade Social, tais como: (i) as multas; (ii) os valores recolhidos em serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança; (iii) as receitas provenientes do fornecimento ou arrendamento de bens ou, ainda, da prestação de serviços diversos; (iv) as demais receitas patrimoniais; (v) as doações, legados e outras receitas eventuais; (vi) 50% dos valores obtidos das vendas de propriedades rurais onde forem constatados cultivos de plantas psicotrópicas; (vii) 40% dos valores auferidos em leilões realizados pela Receita Federal do Brasil. Está previsto, ademais, que seguradoras que possuem o seguro obrigatório de danos pessoais provenientes de veículos automotores deverão repassar 50% do valor total do prêmio ao SUS.

---

<sup>5</sup> “Na verdade, a Seguridade Social não será financiada, mas haverá seu custeio. Não se trata de financiamento, como se fosse um empréstimo bancário, em que haveria necessidade de devolver o valor com juros e correção monetária. Trata-se de custeio, o que é feito por meio de contribuição social” (MARTINS, 2010, p. 65).

<sup>6</sup> “Art. 195 [...] I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos; IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

No Sistema de Custeio definido pelo Texto Constitucional de 1988 para financiamento da Seguridade Social reside uma discussão aplicável a todo Sistema Tributário: o equilíbrio da tributação sobre consumo, salários e capital. E mais, nele se podem perceber toda a complexidade entre justiça tributária *versus* segurança jurídica, livre concorrência e proteção à iniciativa privada *versus* proteção de direitos sociais, crise do bem-estar causada pela guerra fiscal etc.

Apesar de um desenho constitucional arrojado no campo da seguridade social, tanto em relação ao sistema de custeio quanto no campo das amarras ao poder de tributar e aos aspectos sociais e valorativos da tributação, no plano fático prosperam os problemas.

De um lado, tem-se injustificada regressividade no campo da arrecadação (custeio), e até mesmo na esfera dos gastos públicos – o que ocorre, por exemplo, na atuação estatal previdenciária (cf., v.g., SILVEIRA, 2008); de outro, a pressão orçamentária exercida pelo endividamento público, associada a um federalismo roto, levam, a um só tempo, a uma hipertrofia tributária das contribuições e à trestinações ou desvios dos recursos arrecadados para outros fins alheios ao Texto Constitucional.

Tal estado de coisas não se deu sem a cumplicidade, em maior ou menor medida, da jurisprudência dos tribunais e da literatura jurídica. É aí que reside o tema-problema da presente tese: investigar as amarras jurídicas ao poder distributivo de tributar via contribuições.

Particularmente, a pesquisa prévia apontou para o necessário desenvolvimento e aprofundamento teórico de duas frentes principais de controle do arbítrio tributário: *primus*, o real papel da finalidade nas contribuições

sociais; *secundus*, os limites para a competência da União de instituir novas contribuições.

O enfrentamento dos problemas colocados desdobrou-se na investigação de temas específicos de grande complexidade: (i) a relação entre poder e direito e a centralidade da dignidade da pessoa humana como estruturante do Estado Democrático de Direito, com o exame dos impactos de tal conjectura no âmbito tributário geral, e no âmbito específico de análise; (ii) a natureza tributária das contribuições e sua posição dentro da reflexão maior, feita pela doutrina nacional e pelos tribunais, sobre a classificação das espécies tributárias; (iii) o papel da finalidade na caracterização das contribuições, suas características e a distinção entre a finalidade na seara tributária e aquela afeta ao Direito Administrativo; (iv) a proposta de uma tese forte de compreensão da finalidade como amarra ou limite ao poder de tributar e verdadeiro *pressuposto cogente* da própria incidência tributária, com repercussões muito significativas no próprio debate acerca dos modelos de estrutura da norma jurídico-tributária (tão marcante na doutrina nacional), sem prejuízo do aspecto finalístico constante do mandamento; (v) o necessário desenvolvimento das consequências lógicas da tese forte da finalidade nas discussões sobre os diferentes tipos de destinação e o tratamento jurídico adequado a cada um deles; (vi) o revisitar crítico das normas de competência e o reafirmar dos limites à competência-poder da União de instituir novos tributos pela via das contribuições.

O caminho percorrido enquadra-se metodologicamente na vertente jurídico-dogmática, por trabalhar com os elementos internos ao ordenamento jurídico “com vistas à compreensão das relações normativas nos vários campos do Direito com a avaliação das estruturas interiores ao ordenamento”, sem

deixar de pensar as relações normativas como parte do “mundo dos valores e relações da vida” (GUSTIN; DIAS, 2006, p.21).

Por envolver, principalmente, o reexame crítico da literatura jurídico-tributária e de decisões judiciais relevantes com vistas a propor novas abordagens e soluções, a pesquisa assim se enquadra, quanto aos chamados tipos genéricos de investigações jurídicas: (i) tipo jurídico-descritivo e jurídico-compreensivo, por ter sido, em última instância, um procedimento analítico de decomposição de problemas afetos ao regime jurídico das contribuições; (ii) tipo jurídico-propositivo, em especial por apresentar novos modelos explicativos acerca da estrutura da norma jurídico-tributária e do papel da finalidade; (iii) tipo jurídico-comparativo, particularmente quando cuida da finalidade nos campos do Direito Tributário e do Direito Administrativo (cf. GUSTIN; DIAS, 2006, p.26-30).

Antes de finalizarmos o capítulo introdutório, cumpre-nos traçar duas advertências importantes. Em primeiro lugar, a tese cuida de temas que têm sido objeto de estudo desde o Mestrado do pesquisador, concluído quase dez anos atrás, e busca realizar a missão naturalmente animadora de superar a dissertação de então (LOBATO, 2004), da qual se beneficia enormemente como etapa prévia de amadurecimento acadêmico. O pesquisador nunca deixou de refletir sobre os temas aqui abordados, e não pretende deixar. Por isso, pode-se dizer dos estudos empreendidos como inacabados, porque permanentes.

Isso nos leva à segunda advertência: se por um lado a tese deve ser lida como um relatório do ponto atual de reflexões do seu autor, por outro, ela procura dar sua parcela de contribuição *inovadora* à doutrina tributária – tarefa difícil, mas adequada ao doutoramento. Se acaso logra realizar o intento

progressista anunciado, oxalá em alguma medida, o faz porque concebida de pé, sobre o ombro de gigantes do Direito Tributário nacional.

## CAPÍTULO 2: TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Vivemos em uma era de incertezas, angústias e, principalmente, de profunda desconfiança.<sup>7</sup> A esperança reside na humanidade tomar ciência de suas imperfeições e permanecer na luta para criar limitações a qualquer forma de poder (econômico, social, político ou jurídico).

As experiências históricas demonstraram que o poder pode ser a mais perigosa arma contra a humanidade. Quanto mais concentrado o poder, mais abatido o Direito, menor a possibilidade de garantir direitos fundamentais como a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento.

Os sistemas políticos são questionados a todo momento, desde a crise do Poder Legislativo, que não reflete mais a representatividade desejada da sociedade, até o próprio sistema capitalista que, numa crise recente (2008), teve que se reinventar para que o Estado fizesse uma intervenção em um mercado que estava a ruir por suas próprias decisões. Para além disso, o modelo democrático atualmente vigente não tem a velocidade e a técnica adequada para lidar com problemas complexos.

Os tempos atuais são ricos em fatos sociais e complexos em sua análise, bastando ver que, diante da crise econômica, antigos direitos

---

<sup>7</sup> Neste sentido, vale a leitura de Sigmund Freud (1997, p. 131-194) e as lições de Luís Roberto Barroso (2001): “Planeta Terra. Início do século XXI. Ainda sem contato com outros mundos habitados. Entre luz e sombra, descortina-se a pós-modernidade. O rótulo genérico abriga a mistura de estilos, a descrença no poder absoluto da razão, o desprestígio do Estado. A era da velocidade. A imagem acima do conteúdo. O efêmero e o volátil parecem derrotar o permanente e essencial. Vive-se a angústia do que não pôde ser e a perplexidade de um tempo sem verdades seguras. Uma época aparentemente pós-tudo; pós-marxista; pós-kelsiana; pós-freudiana”.

consagrados em países desenvolvidos estão sendo mitigados, a bem da sobrevivência do Estado e de suas funções<sup>8</sup>.

Questiona-se até se a democracia representativa, por vezes, pode ser a única a direcionar os nossos passos ou se caberia ao Poder Judiciário interceder a favor de minorias ou valores constitucionais tidos como caros.

E qual papel pode caber ao Direito?

Seguramente, o de colocar as amarras no poder e gerar os instrumentos hábeis a garantir os direitos sociais e individuais que caracterizam um Estado Democrático de Direito.

Com efeito, o poder distribuído, limitado e cercado pelo Direito, pode propiciar meios para legitimar cidadãos em torno de uma relação jurídica, pois se o Sistema garantiu os direitos e garantias individuais e sociais, cabe a ele buscar, dentro de sua própria estrutura, formas de efetivá-los ou preservá-los.

Mas o Direito, em sua faceta técnica<sup>9</sup>, assegura a aplicabilidade do direito positivo e aquilo que foi obtido no Sistema Político como conquista ou manipulação da verdade pelo Poder<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> A este respeito, recente notícia sobre a questão do custeio de benefícios em Portugal: “O governo português planeja novo imposto que afetará pensionistas dos setores público e privado. Especialistas calculam que a perda real das aposentadorias nos últimos dois anos variou entre 9% e 25%. Após o Tribunal Constitucional de Portugal ter declarado inconstitucionais partes do orçamento público, no mês passado, o governo português passou a buscar novas formas de reduzir o déficit estatal. (...) A troca formada pela União Europeia (UE), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Central Europeu (BCE) insistiu particularmente nos cortes das pensões de ex-funcionários públicos. Portugal gasta atualmente mais dinheiro com as aposentadorias do que a maioria dos países da União Europeia. O Estado português disponibiliza benefícios previdenciários para 3,5 milhões de habitantes. As diferenças entre as pensões são bastante elevadas. Enquanto a maioria dos antigos funcionários públicos recebe uma aposentadoria de mais de mil euros por mês, 85% dos aposentados pelo setor privado ganham menos de 500 euros. O primeiro-ministro português, Pedro Passos Coelho, propôs agora a introdução de um novo imposto, que deverá afetar tanto os aposentados do setor privado quanto os do setor público. A cobrança sobre as aposentadorias, no entanto, ainda é motivo de controvérsia dentro da coalizão de centro-direita. E sua implantação vai depender de Portugal conseguir ou não reduzir seu déficit orçamentário para abaixo dos 5% até o fim do ano.” (DEUTSCHE WELLE, 2013).

<sup>9</sup> Nas palavras de Sacha Calmon: “O Direito, enquanto ordem positiva, reflete, tem refletido, o que lhe vai pela base. Ele é a prova acabada da nossa imperfeição. Instrumento de disciplina das coletividades, através da planificação prévia dos comportamentos desejáveis, tanto tem



No campo do Direito Tributário não é diferente; o Estado designa o âmbito de competência da tributação e, num segundo momento, desenha as normas de incidência dos tributos, dentro de tais competências para, enfim, abastecer os cofres públicos dos recursos necessários à execução de seus fins<sup>11</sup>.

Destarte, como instrumento puramente técnico, o Direito visa determinar as normas de conduta e a organização como o *Estado* deseja a sociedade. Mas o Sistema do Direito, como ensina Sacha Calmon (COÊLHO, s.d.), não se esconde no tecnicismo positivista e se vê eivado de valores. Se assim o é, o Direito deve ser instrumento para aplicar os valores ditados pelo Estado, que, de forma ideal, devem coincidir com os valores da própria sociedade, para, ao fim e ao cabo, este Direito Instrumental ser o próprio valor buscado. O Direito nasce da Sociedade e a ela serve, assim como o Estado, portanto ele não perde seu caráter instrumental, mas será instrumento da Sociedade, pelo menos em um regime que pressupõe ser de Estado Democrático de Direito.

A interpretação e integração dos diversos princípios que regem o Sistema do Direito são instrumentos hábeis a buscar o maior desafio da Ciência

---

servido a Agostinho e a sua Civitas Dei quanto a Hitler e o seu Reich de mil anos com igual eficácia" (COÊLHO, 2010, p.6)

<sup>10</sup> "Que teríamos feito sem os juristas alemães? Desde 1923, percorri, na legalidade e lealmente, a longa via que leva ao poder. Coberto juridicamente, eleito de forma democrática. Mas o futuro teria de se realizar. Foi o incorruptível jurista germânico, o honesto, o cheio de consciência, o escrupuloso universitário e cidadão, que acabou o trabalho de me legalizar, fazendo a triagem de minhas idéias. Ele criou para mim uma lei segundo o meu gosto e a ela me ative. Suas leis fundaram minhas ações no Direito" (Saudação feita por Hitler e transcrita por ROMANO, 1996, p.13).

<sup>11</sup> "Assim, o estado usa o instrumento 'direito', em um primeiro momento, fixando o que é válido, o que não é válido e quais são as fórmulas que devem ser obedecidas e observadas por ele e pelas pessoas que com ele entram em relação; num segundo momento, o Estado pratica atos, também jurídicos, decorrentes e subordinados às normas que traçou e que se constituem na aplicação concreta daquelas normas que foram traçadas de maneira genérica e abstrata. Aí está o tributo como um instrumento jurídico, instrumento de satisfação de um desígnio que nada tem de jurídico, que é o abastecimento dos cofres públicos". (ATALIBA, 1978, p. 21).

do Direito: manter-se como Ciência, sem perder a atualidade do Fato Social. É preciso conceber um modelo de sistema com aberturas para acompanhar a evolução social, cuidando-se para que tais entradas não sejam grandes a ponto de fazê-lo desmoronar.

Mas como tratar tais fatores, não tornando o Direito excessivamente defasado em relação ao fato social, preservando seu caráter sistemático?

Esse questionamento, entre outros, levou o positivismo puro à insuficiência, não mais abarcando os anseios sociais e a constatação de que a Sociedade não se movia em torno do Direito, sendo este apenas mais um elemento das intrincadas relações sociais. Dessa preocupação de inserção social do Direito, nascem as mais recentes teorias. O desafio atual do Direito, nos parece, é a convivência que deve ter com a realidade social e como essa realidade deve ser introjetada no sistema, sem a perda do seu caráter científico, enfim, como não misturar os sistemas sociais.

Geraldo Ataliba (2008, p.9-19), que tanta falta faz ao Direito Tributário, já alertava, anos atrás, que o grande desafio na luta pela autonomia do Direito Tributário não foi sua separação de outros ramos do Direito, mas a autonomia do jurídico relativamente ao pré-jurídico.

Enfim, a modernidade aprendeu que o Direito não pode se abster da comunicação com o Sistema Social, pois dele é parte integrante, mas também deve respeitar seu caráter normativo, abstraindo-se de conceitos “pré-jurídicos”, sob pena de não se produzir ciência e do conhecimento não ser algo consistente e sim uma série de dados perdidos no espaço, sem qualquer liame.

Relembra a Professora Juliana Neuenschwander Magalhães (1999, p. 429-445) que, para Kelsen, o momento da interpretação poderia constranger a

Ciência do Direito a lançar seu olhar sobre esses fatores extrajurídicos que interferem na produção do Direito. Na teoria de Kelsen, portanto, cabe ao cientista do Direito apenas focar sua ciência a partir de um ponto de vista externo, descrevendo aquilo que lhe é dado na forma de um Direito posto.

Contudo, o isolamento dos fatos sociais leva ao distanciamento da Sociedade que legitima o Direito, portanto, o Direito precisa se comunicar com os fatos sociais.

A questão é: não há como isolar o Direito da sociedade, portanto, ao Direito cabe buscar a melhor forma de integração, de enfrentamento dos seus problemas, sem receio da complexidade e dos riscos que o esperam, com amarras apenas para evitar que seja tão aberto a ponto de tornar-se um não sistema, um meio estéril para a produção de conhecimento.

A partir de uma dogmática jurídica segura e bem estruturada, o sistema jurídico poderá estabelecer canais de comunicação com o ambiente, abrindo-se para a axiologia e para os elementos fáticos, sem incorrer no risco de perder a identidade que o singulariza.

Aqui um adendo: tão grave quanto o isolamento do Direito dos fatos sociais é o isolamento recíproco dos ramos do Direito. Não se pode analisar o Direito Tributário sem a análise das suas conexões com o Direito Constitucional e o Direito Administrativo, sem prejuízo de outros ramos do conhecimento jurídico, na medida em que o Direito Tributário é um ramo de superposição permeado por direitos e garantias fundamentais e limitações ao poder estatal, em que as funções dos partícipes da relação jurídica que é objeto do seu estudo são conformadas por outras disciplinas jurídicas. Então, como regular a relação

tributária sem que se defina com exatidão os sujeitos envolvidos, os papéis de cada sujeito e os valores para os quais a norma está destinada?

Niklas Luhmann traz uma formulação para o Direito, com a ressalva de que não se trata de uma novidade. Na síntese de um dos seus estudiosos (BASTOS, s.d.), para Luhmann o direito “sempre já se apresentava como dado, na essência das associações humanas”, sendo “imaneente à sua natureza e indissoluvelmente enredado com outros traços característicos da sociedade, com a proximidade social (amizade) e com as relações de hierarquia (dominação)”. Assim, Luhmann inseriu na sua análise o Direito em ordem de igual hierarquia aos demais nichos sociais, verificando-o enquanto ação social, colocando novamente o magistrado (e os procedimentos) como forma adequada de inserir e conectar o Direito com a Ordem Social.<sup>12</sup>

Também dissertando sobre Luhmann, Juliana Neuenschwander Magalhães (1999, p. 429-445) demonstra que, no campo da interpretação do Direito, o sociólogo distingue o que seria interpretação (posição isolada de um leitor individual) e argumentação jurídica, esta sim uma operação interna do sistema do Direito e diferenciada da interpretação pelo seu teor comunicativo. Diz, ainda, que a questão passa pela “consistência das decisões” e não mais pela fundamentação, pois esta abre espaço ao fracasso, enquanto aquela – se realmente consistente – sobrevive a testes.

---

<sup>12</sup> Conforme ressaltado por Wander Aurélio Bastos (s.d.), Luhmann estuda o Direito não como uma ordem hierárquica, mas um sistema com regras funcionais que se estabelecem num ambiente de relações sistêmicas. O Sistema Jurídico atua dentro do Sistema Social Global, onde exerce influências de controle e comportamento. Assim, para Luhmann, o estudo do Direito deve partir do Direito como estrutura para regular sistemas complexos e simples, sendo que a complexidade ou a simplicidade são contingenciais. Assim, em ambientes complexos, o Direito deve adquirir uma elasticidade conceitual visando abranger situações heterogêneas, sempre através de decisões que se positivam. Se o Direito não reage aos ambientes complexos se desconecta da realidade e pode provocar crises sociais agudas.

Para Luhmann, o Direito se transforma com base em decisões, sejam elas legislativas ou judiciárias. Novamente a Professora Neuenschwander (MAGALHÃES, 1999, p. 429-445) ensina que cada operação realizada no interior do sistema jurídico, cada observação feita com base no código do legal e do ilegal modifica o próprio Direito, daí a relevância de tais decisões.

O Direito pode ser criado e orientado a partir de suas próprias consequências? Quanto a esta questão, Luhmann demonstra que, dentro da sociedade, existem diversos sistemas autopoieticos, cada qual em seu nicho, fechado e com determinadas funções. Assim, o sistema político, mesmo utilizando-se de instrumentos idênticos ao sistema do Direito, e ambos sendo Sistemas Sociais, no Político sempre haverá o “poder” como meio para tornar as decisões *vinculantes, mesmo na ausência de consenso*, instrumento que não cabe no Sistema do Direito.

Conforme ensina a Professora Misabel Derzi (2004, p.65-80), a Teoria dos Sistemas de Luhmann veio como uma reação ao “vale-tudo”, fechando os Sistemas como única forma de gerar conhecimento, ou seja, reconhece-se o Direito como Sistema integrado e inerente ao Fato Social, mas somente seu fechamento permitirá gerar o conhecimento – mesmo que distante do fato real – permitindo a diferenciação dentro dele mesmo.

Novamente devem ser enfrentados os fatores sociais que convivem com o Direito (alimentando-o), bem como a intoxicação deste por aqueles, com potenciais prejuízos à segurança jurídica, na medida em que não se podem estabelecer conceitos (conhecimentos) ou parâmetros de análise para a comparabilidade de diversos fatores sem o fechamento e a racionalização de

como lidar com os mesmos. Como bem esclarece a professora Misabel Derzi (2004), forte em Luhmann:

Uma tal mudança tem amplas consequências, atualmente ainda não de todo visíveis. Ela conduz a teoria do conhecimento para a tese construtivista radical, segundo a qual o conhecimento só é possível se e porque os sistemas se fecham operacionalmente ao nível de seu diferenciar e designar, tornando-se deste modo indiferentes frente àquilo que, com isto, é excluído como ambiente. A concepção de que o conhecimento só é alcançável através da ruptura de relações operacionais com o mundo externo, nem por isso significa que o conhecimento não seja algo real ou não designe algo real; ela apenas indica que, para as operações, com as quais um sistema de conhecimento se diferencia, não pode existir no ambiente nenhum equivalente, porque se assim o fosse, o sistema se dissolveria, continuamente, no seu ambiente, tornando, com isso, o conhecimento impossível.

Destarte, a Teoria dos Sistemas Autopoiéticos de Luhmann demonstra que o Direito, para gerar conhecimento e atender às expectativas sociais, deve se fechar enquanto sistema, não admitindo interferências externas que não sejam processadas internamente. Mas para não se perder ou tornar-se defasado frente à velocidade das mudanças implementadas pelos fatos sociais, o Direito torna-se um sistema normativo fechado, mas “cognitivamente” aberto, assimilando os fatores do meio ambiente social, de acordo com seus critérios de percepção. Assim, o conhecimento é gerado pelo fechamento normativo, enquanto que a reciclagem advém da possibilidade de alteração do Direito pela dimensão cognitiva, adaptando-o à velocidade e complexidade da Sociedade Moderna. A Justiça e a Segurança advém da análise do sistema fechado e normativo, mas sua legitimação, como vimos anteriormente, advém da argumentação, que abre espaço à dimensão cognitiva.

No âmbito legislativo, tarefa das mais árduas é a separação das funções do sistema do direito e do sistema político (poder), pois ambos geram as normas que são regentes do sistema social. Essa separação se faz necessária,

sob pena da perda do poder normativo do Direito, com a sua função de planificar os comportamentos sociais.

Que legitimidade poderá advir de um Direito cuja origem será sempre a de atender aos interesses dos poderosos? Como poderemos admitir a legitimidade de uma norma que se utiliza de princípios valiosos para consagrar privilégios sem finalidade sistêmica? A professora Misabel Derzi (2005) expõe que:

A era moderna tinha reforçado profundamente a crença nas virtudes da razão, no universalismo dos modelos (em especial ocidentais), a fé no direito, no progresso e no homem. A. J. ARNAUD destaca oito marcantes implicações do pensamento moderno, como “a abstração, o subjetivismo, o universalismo, a unidade da razão, a axiomatização, a simplicidade, a dicotomia estado/sociedade civil, a segurança”. (Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'État”. LGTJ. *'Droit et Société'*, 1998, p. 153).

A crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e de regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista, passa a ser denominada “crise da modernidade jurídica” (DERZI, 2005). Como matriz e consequência do Fato Social, o Direito carrega suas qualidades, defeitos e contradições. Portanto, a descrença não está no Direito, mas na própria sociedade, cabendo-se buscar caminhos que não eliminem tais paradoxos – pois da natureza humana –, mas que possam conviver com eles.

O Direito não se isola da sociedade; tem nela a sua origem e é necessário ao fato social<sup>13</sup>, cujos valores deve refletir, dentro de um contexto sistêmico, em que cabe a procura dos mecanismos corretos de sua legitimação

---

<sup>13</sup> “O Direito, portanto, faz parte do estofado da história, é história. É igualmente, um produto social” (COÊLHO, 2010).

frente à evolução social: processo argumentativo na visão de Luhmann ou faticidade e validade nas palavras de Habermas.

A Teoria de Luhmann serve com exatidão para analisar as inter-relações do sistema jurídico com os fatos sociais, mas forma apenas o esqueleto do Sistema, detalhando a sua roupagem e as engrenagens que o movem. Contudo, falta a essa teoria um norte. Significa dizer: Luhmann propaga que a Teoria dos Sistemas pode ser a grande engrenagem do Direito e de outros tantos sistemas sociais, mas para que lado deverá essa engrenagem se mover, quais os destinos, valores e objetivos não nos parece constar da Teoria do renomado sociólogo.

Não parece haver na Teoria de Luhmann o caráter valorativo, enfim, a constatação de que mesmo no código binário do que é lícito ou ilícito é sempre necessário sopesar ou se ter como norte os fins pretendidos. A segurança, como se verá adiante deve ser instrumento da missão determinada pelo Texto Constitucional, a transformação da sociedade em uma sociedade livre, justa e solidária.

O caráter instrumental do Direito nos faz estudar as normas jurídicas que regem o sistema e, enquanto fenômeno social, impõe um estudo dos valores que cercam este Sistema Jurídico para verificação de sua legitimidade perante a sociedade. Justiça<sup>14</sup> e Segurança Jurídica<sup>15</sup>.

O fundamental é que a doutrina jamais poderá desistir do progresso do conhecimento, sistematizando e diferenciando a abordagem jurídica das demais, mesmo no plano lógico-normativo, e apontando os

---

<sup>14</sup> Justiça” tem dois significados principais: (i) conformidade da conduta a uma norma; (ii) eficiência de uma norma ou sistema normativo, entendida como capacidade de tornar possíveis as relações entre os homens. Cf. ABBAGNANO, 1982, p.565.

<sup>15</sup> “O conceito de ‘segurança jurídica’ é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos do cidadão podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas” (STEIN, 2000).



equivalentes, os operadores e os critérios de seleção (modificadores, em substância, limitativos ou ampliativos dos valores e princípios colhidos à ciência econômica ou social) com que a destinação dos recursos é introjetada para dentro da norma tributária. (DERZI, 2004)

Portanto, visando verificar exatamente como deve se mover o Estado – e aqui especificamente dentro do Direito Tributário – é preciso verificar quais são os reais pressupostos do Estado Democrático de Direito.

Em um ambiente de Estado, de Democracia e de Direito, com os três elementos conjugados, a sociedade dita os valores (máximo grau de abstração), ao passo que estes devem ser implementados no sistema pelos princípios (fluidos para que acompanhem a evolução de tais valores), que, em vista de sua função interpretativa, auxiliarão na leitura das normas de todo o Ordenamento Jurídico.

Como princípios fundantes de nosso Texto Constitucional, despontam com relevância o ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, a REPÚBLICA e o FEDERALISMO. São formas estruturantes do poder a ser instalado no país, mas também formas de controle para que, uma vez instalado, seja contingenciado, para que não deságue em abuso ou descontrole. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e a participação dos valores sociais<sup>16</sup>.

Usando expressão de Bobbio, não se trata de um jogo de palavras, mas constatação do real escopo do Estado de Direito e, por mais óbvio que possa parecer, vale a repetição de que neste Estado de Direito somente

---

<sup>16</sup> Norberto Bobbio demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica: “É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos” (BOBBIO, 1992).

podemos estar tratando de relações jurídicas, sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico.

A relação jurídica (e aqui o enfoque na tributária) se estabelece pelo modelo de Estado implementado. Por isso, alterada a relação jurídica (tributária) para uma relação de poder<sup>17</sup>, as consequências são mais graves ao Sistema, pois se está mexendo na estrutura constitucional do Estado, enfraquecendo o Texto Maior e, por consequência, o próprio Estado de Direito.

Retornando a Luhmann e com base nos ensinamentos da Professora Misabel Derzi, o fechamento operacional do Direito (enquanto sistema) é essencial para garantir a segurança jurídica acima retratada, e corolário lógico do Estado Democrático de Direito:

Importa dizer ser essencial que o sistema jurídico se torne autopoietico, auto-referencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas [...]. (DERZI, 2009, p.380)

O Sistema Jurídico, dentro das regras postas, se presta a fornecer estabilidade (segurança jurídica), preencher as expectativas criadas, senão – novamente – estará fadado ao insucesso e à sua mistura aos demais Sistemas Sociais, não servindo mais como pacificador do comportamento humano: afinal, “[o] conhecimento jurídico somente é possível a partir desse fechamento e exatamente em razão dele, como quer Luhmann” (DERZI, 2009).

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional. A

---

<sup>17</sup> “Considero imprescindível a qualquer discurso, nos quadros do Estado-de-Direito, a conciliação entre dois valores: justiça e eficácia. Só a justiça é eficaz, e não há ‘eficácia’ ‘injusta’ que seja ‘eficaz’. As normas assentes na violência acabam por produzir resultados contrários àqueles que visam. Além de serem totalmente indignas do Estado-de-direito. Só são efectivas, só são eficazes, normas que sejam justas. Sem essa justiça cai-se na dialéctica injustiça-evasão-injustiça.” (CAMPOS, 2002, p. 133).

Professora Misabel<sup>18</sup> ainda lembra Mattern, para quem Estado de Direito não é apenas Estado das leis, já que “administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça” (DERZI, 2009, p.377).

Nesse compasso, conforme ensinamentos da Professora Misabel (DERZI, 2009, p.326), a teoria de Luhmann centra-se na confiança sistêmica: “Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo”, não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia.

Nos ensinamentos de Luhmann (1996, p.21), na busca de redução da complexidade do mundo real e planificação de comportamentos previsíveis e desejáveis, a confiança “deve reduzir o futuro, de modo que se iguale com o presente, isto é, reduza a complexidade”, enfim, a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo a valor presente.

Por isso, a confiança sistêmica é cara ao modelo desenhado por Luhmann, pois através dela se permite a redução da complexidade e das expectativas que possam ser criadas. A antecipação do futuro, enfim, permite que não se trabalhe mais com um ambiente em que o Direito não possa ser eficaz.

A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há confiança há aumento de possibilidades para a experiência e a ação;

---

<sup>18</sup> Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado, *op. cit.*, p. 377.

há possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade (LUHMANN, 1996, p.14).

Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo (LUHMANN, 1996, p.103).

Como visto, o núcleo do sistema fechado do Direito de Luhmann está no uso do princípio da proteção da confiança, bem mais abrangente que a boa-fé, sendo tal princípio derivado do Estado Democrático de Direito, por meio do valor segurança jurídica.

Conforme exposto pela professora Misabel Derzi (2009, p. 380), Kreibich desenha um elucidativo quadro, como resultado da comparação entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé:

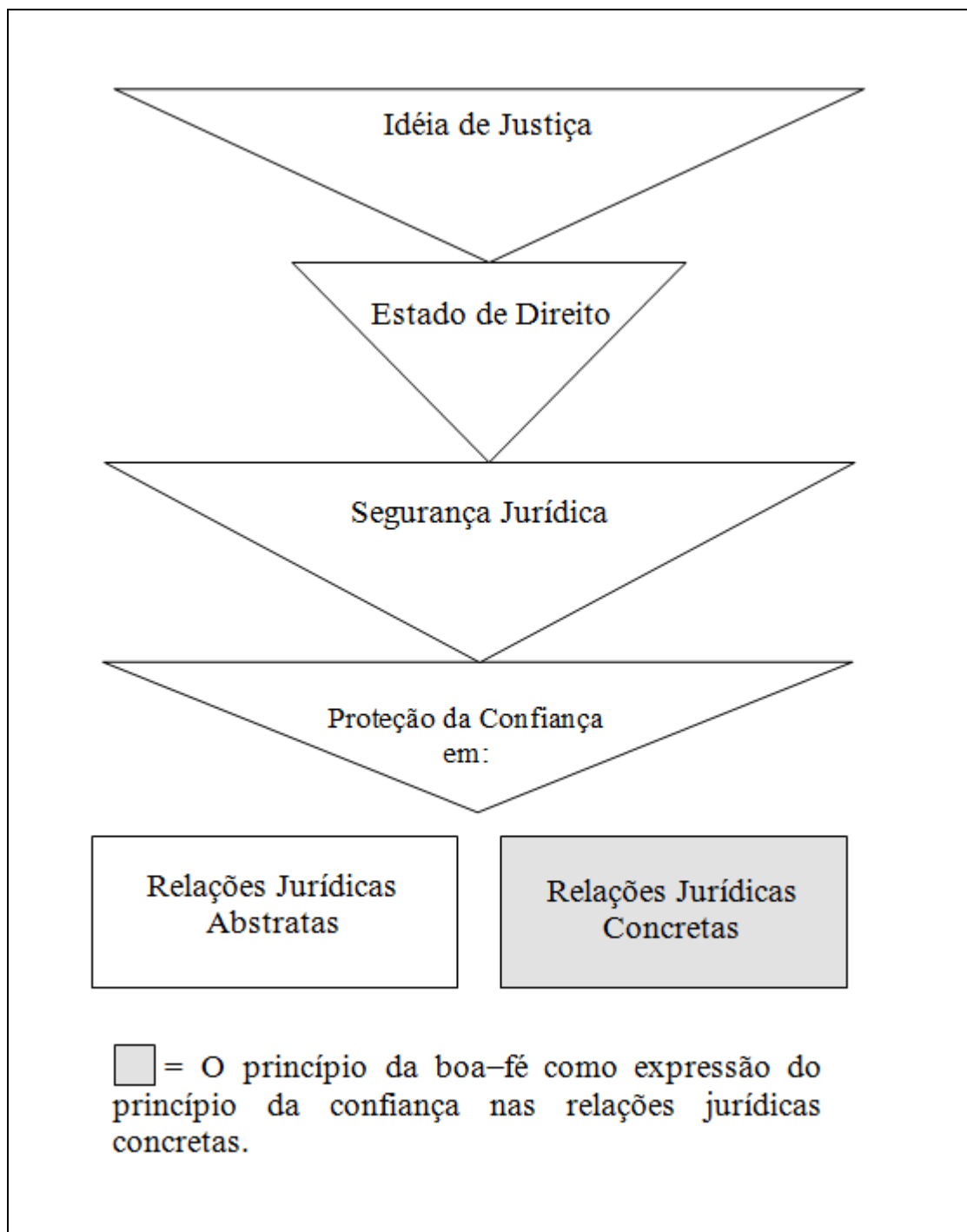


Figura 01: “Justiça, segurança jurídica e proteção da confiança”.  
Fonte: DERZI, 2009, p.380.

Como conclusão, Kreibich expõe - ao que aqui interessa - que a ideia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da ideia de justiça, que lhe determinam o sentido.

Neste caso, e adentrando no campo do Direito Tributário, como podem ser vistas as relações jurídicas entre Estado e Contribuintes? Uma relação ditada pelos valores fundamentais (Justiça e Segurança). A premissa é a previsibilidade e a transparência das ações do Estado. A base desta relação jurídica que é a Norma Constitucional (COÊLHO, 2012, p.34-35).

Alguns elementos podem ser invocados para a efetivação do Direito Tributário ou preenchimento das expectativas neste ramo do Direito:

- Previsibilidade das ações estatais para os contribuintes, respeito aos princípios da legalidade, irretroatividade, bem como ao desenho sistemático do Direito feito pelo Texto Constitucional (Supremacia da Norma Constitucional).

- Correta destinação dos recursos públicos. Satisfação aos cidadãos e não somente aos contribuintes.

- Inversão da lógica atual de desconfiança mútua, ou seja, é preciso reinstalar a presunção da boa-fé de ambos os lados;

- Redução, ao máximo possível, das presunções e ficções *iure et iure*, que distanciam a norma tributária da realidade do contribuinte.

- Perda do receio de aumentar a complexidade da norma, o que tem gerado a falta de correspondência dos contribuintes com os fatos por ela descritos, isto é, a generalização dos casos em grau excessivo leva à suposta simplificação da norma, sem cuidados para setores específicos, que devem ser tratados segundo suas peculiaridades (pequenas e médias empresas, cooperativas, previdência privada, setor financeiro, setor industrial, setor de serviços etc.).

- Império da legalidade, no seu sentido formal e material.

- Melhoria da efetivação do direito: maior celeridade e previsibilidade das decisões administrativas, legislativas e judiciais.

O que se extrai, ainda, dos ensinamentos acima, é que a legalidade e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro.

Portanto, em síntese, a confiança agiria como uma espécie de catalizador social, reduzindo as possibilidades futuras e, com isso, propiciando ao Direito dar uma satisfação à Sociedade dentro da linha do esperado. Criar expectativas previsíveis (não estáticas) acaba por reduzir a complexidade na ordem social. E aqui é preciso dizer que não se trata de uma confiança pessoal, mas sistêmica, gerada através de símbolos, onde o processo de aprendizagem pelas experiências vividas fica mais fácil. Não significa que os perigos do futuro estão eliminados, mas o norte estará delineado pela confiança depositada no sistema. A Professora Misabel Derzi deixa evidente os caminhos a serem tomados (2009, p.338):

(1) A confiança não significa mera esperança. Ela implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia;

(2) A confiança supõe uma certa exposição ao risco, uma certa relação de dependência daquele que confia. Onde há supremacia sobre os eventos/acontecimentos, a confiança não é necessária, nem a sua proteção. Começam neste ponto as razões pelas quais, nas relações tributárias, o Estado não ocupa a posição daquele que confia, e que, por isso, mereça proteção, mas a ele poderá ser imputada a responsabilidade pela confiança gerada. O Estado é que tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos, pois fabrica as leis, promove as cobranças de tributos e, ao mesmo tempo, julga os conflitos, jamais o contribuinte (pelo menos diretamente). As leis são fruto do processo democrático, em que o interesse de todos deve ou deveria ser considerado, ou pelo menos, posto no espaço público. Na realidade pública brasileira, no entanto, a supremacia sobre os eventos/acontecimentos se faz de forma aguda: as iniciativas das leis tributárias, altamente técnicas e inacessíveis em sua inteligência ao contribuinte médio, as medidas provisórias, fertilíssimas em matéria tributária e elaboradas no silêncio palaciano dos governos, as maiorias

mantidas no Congresso por meio de trocas de cargos e favores constantemente noticiados pela mídia, tudo isso nos assegura que, efetivamente, essa dependência do contribuinte às ações do Estado e a supremacia estatal sobre os acontecimentos são fatos irrefutáveis;

(3) Dentre as condições para se outorgar confiança, a saber: a deficiência informativa (em que o risco existente ainda permanece); as estruturas motivadoras e impulsivas do processo de se gerar confiança, como as leis e normas em geral; e os mecanismos de comunicação, a lei será apenas uma delas, por isso mesmo a legalidade não esgota a riqueza e a extensão da confiança, que a transborda em seu estado latente;

(4) A confiança expande os tempos de um sistema, permite o resgate do passado e a antecipação do futuro;

(5) A reflexividade é fator de aumento da confiança e, pois, da redução do risco e da complexidade, daí resultando a confiança na confiança como valor. Com isso, podemos falar que o sistema convive com confiança latente e confiança, em grande parte, “percebida”;

(6) Também a desconfiança, sempre latente como a confiança, é poderosa redutora de complexidade mas, por sua capacidade destrutiva, tem necessariamente de ser combatida e limitada.

Faceta similar tem a desconfiança (equivalente funcional da confiança), contudo, ela traz junto com a redução da complexidade, sua capacidade destrutiva. A desconfiança tem também a função de fundamentar técnicas de simplificação das relações internas no Sistema do Direito, contudo, carrega consigo uma carga de desvantagens que pode colocar o sistema em risco, pois aparentemente legitima a desconfiança dos demais agentes, e requer um volume maior de informações<sup>19</sup>, como no chamado *jogo dos delitos e penas*, nas palavras da Professora Misabel.

A Professora demonstra que a desconfiança manifesta-se mais claramente no Direito Tributário pela imposição de uma série de regras de controle, obrigações acessórias, declarações, registros contábeis, além de regras de simplificação, com as presunções e pautas de valores. Mas adverte que apesar da desconfiança ser técnica redutora da complexidade e da

---

<sup>19</sup> Nas palavras de Luhmann (1996, p.14), “la desconfianza también logra la simplificación, a menudo una simplificación drástica. Una persona que desconfía necesita tanto de más información como al mismo tiempo limita la información en la que se siente seguro que puede confiar”.



contingência, pode ser, de igual forma, um instrumento destrutivo e pode gerar a desconfiança sistêmica, com acentuação da *praticidade*.<sup>20</sup>

Como vimos, para a dogmática o Estado de Direito significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé deste Estado para tratar seus cidadãos contribuintes de forma segura (previsível, certa, limitada) e justa (porque certa, previsível, limitada)<sup>21</sup>.

Em recentes estudos sobre a segurança e Estado Democrático de Direito, Heleno Torres e Humberto Ávila também colocam a segurança jurídica, a previsibilidade e a confiança como pilares do Estado Democrático de Direito.

Quanto aos seus aspectos funcionais, a segurança jurídica concorre para o aperfeiçoamento permanente do Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, para a efetividade do Sistema Constitucional Tributário, na medida em que a segurança jurídica tem por finalidade reduzir as incertezas decorrentes do ordenamento e preservar a confiança gerada sobre seu bom funcionamento, sem concessões para subjetivismos e tratamentos diferenciados, exceto nos casos autorizados pela Constituição.

Para os fins deste estudo, define-se o princípio da segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, como garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na aplicação do Sistema Constitucional Tributário e na efetividade de direitos e liberdades fundamentais, assegurada como direito público fundamental. (TÔRRES, 2012)

---

<sup>20</sup> Mais recentemente, Scott Shapiro, em sua obra “Legality”, elabora uma economia da confiança como base de sua teoria sobre o direito.

<sup>21</sup> “O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. No entanto, se tais intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. Esse princípio é frequentemente denominado ‘princípio da proporcionalidade’. Para proteger os direitos do indivíduo, o princípio da segurança jurídica começa a atuar já quando dessa avaliação do bem estar público e do interesse do particular, exigindo-se antes de mais nada que essa intervenção do Estado seja previsível pelo cidadão. Portanto, a ação estatal deve estar sujeita a determinadas regras. Somente assim, o particular pode adequar sua conduta dentro do Estado, de modo a prever as intervenções ou atenuá-las. [...] A segurança jurídica como tal é um princípio constitucional não-escrito, derivado do princípio do Estado de Direito. Já que a segurança jurídica deve tornar-se previsível a atuação estatal para o particular, essa atuação deve estar sujeita a regras fixas. A limitação do poder do Estado por essas regras, isto é, por essas leis, cuja observância é vigiada pela justiça, é o conteúdo especial do princípio do Estado de Direito” (STEIN, 2000).

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro (ÁVILA, 2011, p. 282-283).

A tributação, como mero instrumento de manutenção do Estado, não deve seguir caminhos diferentes. O patrimônio e os direitos do contribuinte devem ser mantidos, as regras devem ser claras e as expectativas protegidas, mas não podem ser discutidos, por exemplo, benefícios fiscais ou mesmo técnicas de arrecadação (não cumulatividade, substituição tributária) sem se ter em vista o Estado que se deseja e os valores que a sociedade busca realizar.

Basta a leitura dos arts. 1º a 3º do Texto Constitucional para entender os caminhos que devem ser seguidos na compreensão do Sistema, ou seja, não há Sistema Tributário que prevaleça se ele não respeitar a República Federativa do Brasil, não criar condições para a indissolubilidade da união entre os entes políticos (pacto federativo), ou mesmo não lutar pela concretização do paradigma do Estado Democrático de Direito.

Todas essas forças devem, ainda, estar voltadas para alguns fundamentos primordiais: *soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana,*

*valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, pluralismo político* (art. 1º, incisos, CF/88). Neste espaço democrático devem prevalecer, também, independência e separação de poderes, como forma de manter o equilíbrio do poder e os objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, combater a pobreza e as desigualdades, promover a dignidade humana, sem qualquer distinção ou discriminação (arts. 2º e 3º da CF/88).

Os valores mencionados devem pautar a aplicação dos princípios, encontrando neles os valores fundantes do Texto Constitucional, em menor ou maior escala. Assim, o princípio da legalidade deve deter todos os princípios citados, respeitar a República, o Federalismo, retratar a igualdade e equilibrar a liberdade com a solidariedade, buscando trazer ao Sistema o máximo de segurança jurídica possível – a previsibilidade de atos, mas sempre numa construção ou obra não acabada para efetivar os fundamentos primordiais, vistos anteriormente, com o enfoque final na *dignidade da pessoa humana*, como analisado mais adiante.

Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva tem traços fortes do princípio da igualdade, mas também se consegue dele abstrair a segurança jurídica,<sup>22</sup> podendo assim seguir as mais diversas ilações. Daí derivam os mais amplos princípios: *legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, não confisco, uniformidade dos tributos, praticidade, devido processo legal etc.*<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Alguns países, como a Itália, extraem do princípio da capacidade contributiva, o princípio da irretroatividade das leis tributárias, na medida em que a capacidade deve ser atual, presente, à época da ocorrência do fato gerador.

<sup>23</sup> A Professora Misabel Derzi, nas anotações à obra de Aliomar Baleeiro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, arrola 44 princípios e imunidades, as últimas ditas como “meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais”, lembrando que nem

O princípio da isonomia, por exemplo, permite ao Direito Tributário chegar ao caso concreto<sup>24</sup>, no qual não se abre mão da investigação dos casos análogos, mas é forma de interpretar sem perder as características do caso específico.

Ao fim, o Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, das garantias democráticas e da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais. Disso ele não pode abrir mão, ou seja, o Estado Democrático de Direito pressupõe a encampação dos direitos sociais e individuais, instrumentalizado para que os cidadãos possam participar da efetivação de tais direitos.

A Professora Misabel Derzi assinala, ainda, que o conceito de Democracia não se pode limitar ao conceito de forma de governo, aspecto formal importante, mas insuficiente à vista da complexidade do regime. O regime democrático transpassa o consagrado no art. 1º do Texto Constitucional, pois se faz valer de uma REPÚBLICA FEDERATIVA para efetivar o Estado Democrático de Direito. A expressão Estado Democrático de Direito deve ser interpretada ampliativamente, numa tentativa da era atual de conciliação entre o Estado Social e o Estado de Direito:

---

mesmo o art. 5º do Texto Constitucional que arrola os princípios é taxativo: “Os direitos e garantias expressos nessa Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (DERZI, 2010, p. 30-40).

<sup>24</sup> Neste sentido, cf. Ricardo Lobo Torres (1999) e Misabel Derzi (2010). E, ainda, Kaus Tipke (1984, p.520): “...o que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. Assim, no direito penal, importa abranger todos os criminosos, nada importando se eles são ricos ou pobres. No direito militar, importa abranger as pessoas capazes; os doentes podem ser tratados de modo diferente de como se tratam os sadios. No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade deve ser tratado de modo diversos de como se trata o que a tem”.

A expressão Estado Democrático de Direito é, assim, ampla, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal, como quer Pontes de Miranda, no contexto constitucional. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a idéia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado Democrático é antes noção de sistema político (ou regime político, como prefere referir-se Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição. [...]

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codificação de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias.

Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade (V. José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 5ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1989, pp. 99 e segs.)

A Constituição de 1988 supõe um constitucionalismo que trabalha essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. (DERZI, 2010, p. 34)

Enfim, Estado Democrático de Direito não é somente forma, mas conteúdo capaz de trazer previsibilidade, segurança jurídica e justiça material. É aquele que, do ponto de vista formal, garante a obediência ao Texto Constitucional e às leis que o regulam e o operacionalizam e, do ponto de vista material, aquele Estado que tem como meta a justiça material, a liberdade e a igualdade, equilibrando tais pilares para que haja o mínimo possível de intervenção na liberdade, com atuação isonômica, na busca da justiça material, tudo isso com previsibilidade de regras e com direitos processuais garantidores

dos questionamentos da sociedade à atuação do Estado (exercício da cidadania), mas cujo parâmetro inicial e o objetivo final tem de ser, como será visto, a dignidade da pessoa humana. Preserva-se o passado, mas a expectativa futura deve ser amoldada não somente com o status quo, mas adequada ao ambiente de transformação para que sejam atingidos os direitos e garantias sociais e individuais.

Com o Estado Democrático de Direito (Democracia e Direito – Justiça e Segurança) impõe-se uma nova relação, de respeito ao cidadão, formulando-se a relação jurídica e não mais uma relação de poder: “sem direitos do homem reconhecidos e protegidos, não há democracia; sem democracia não existem as condições mínimas para a solução pacífica dos conflitos”; “Democracia é a sociedade dos cidadãos” (Norberto Bobbio).

Nos ensinamentos de INGO SARLET, desponta a necessidade da garantia fundamental da confiança como pressuposto do Estado Democrático de Direito. O Autor traz um olhar diferente, segundo o qual a confiança não pode destruir as estruturas já construídas para a efetivação dos direitos e garantias fundamentais, além de não poder obstaculizar a construção de novos andares no edifício do chamado Estado Democrático de Direito (os grifos são nossos):

A) ... no que diz com a importância do princípio (fundamental) da proteção da confiança, diretamente deduzido do princípio do Estado de Direito, este – de acordo com o entendimento majoritário na doutrina alemã – apenas alcança significado autônomo para a problemática da proteção das posições jurídicas sociais, na medida em que estas não se encontram abrangidas pelo âmbito de proteção da garantia da propriedade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamentação para a limitação de leis retroativas que agridem situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual. Com base no princípio da proteção da confiança, eventual intervenção restritiva no âmbito de posições jurídicas sociais, exige uma

ponderação entre a agressão (dano) provocada pela lei restritiva à confiança individual e a importância do objetivo almejado pelo legislador para o bem da coletividade.

B) Vinculado ao princípio da proteção da dignidade da pessoa humana, tal como plasmado no art. 4º, inc. I, da LF, também pode ser tida como limite ao retrocesso na esfera da legislação social, a preservação de um mínimo indispensável para uma existência digna, no sentido de que as restrições no âmbito das prestações sociais não podem, em hipótese alguma, ficar aquém deste limite, pena de ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana. Independentemente disto, há que considerar que – de acordo com a doutrina e a jurisprudência – a própria cláusula geral do Estado Social (art. 20, inc.I, da LF) já fundamenta uma obrigação do poder público no sentido de promover a assistência aos necessitados. Foi justamente neste contexto que a doutrina e jurisprudência alemãs desenvolveram, a partir de uma exegese criativa calcada na interligação entre o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc.I), do direito à vida (art. 2º, inc. I) e do princípio do Estado Social (art. 20, inc.I), um direito fundamental não escrito à garantia das condições materiais mínimas para uma existência digna.

C) Também o princípio do Estado Social (art. 20, inc.I, da LF), costuma ser utilizado como fundamento para uma proteção constitucional de posições jurídicas sociais, ainda que neste contexto, não lhe seja outorgada significação autônoma, já que a partir do princípio do Estado Social não se podem deduzir direitos subjetivos individuais e prestações legislativas determinadas, de tal sorte que a princípio apenas (o que não é pouco) fornece, como critério hermenêutico, diretrizes para a avaliação de constitucionalidade de restrições legislativas na esfera dos sistemas prestacionais vigentes.

D) Por derradeiro, também ao princípio geral de isonomia (art. 3º, inc.I, da LF) poderá ser atribuída uma importância relativamente limitada no que diz com a problemática da proibição de retrocesso social na Alemanha, isto pelo fato de que o princípio isonômico basicamente é utilizado como parâmetro para a aferição da constitucionalidade de medidas legislativas que dizem respeito a outro grupo de pessoas. Neste sentido, é necessário que, na hipótese de uma intervenção legislativa em posições jurídicas vigentes, a restrição resultante para todos os segurados (considerados individualmente ou em grupos) seja compatível com as exigências do princípio da igualdade, de tal sorte que este, atuando como mandado de uma restrição igualitária, cumpra a função de claro limite para a arbitrária tomada de medidas restritivas ou impositivas de encargos, de modo especial por parte do legislador.<sup>25</sup>

Portanto, este parece ser um desafio interessante: como o princípio da confiança é compatibilizado com a dignidade da pessoa humana.

A visão que se pretende aqui estruturar não retira a importância da tributação, pelo contrário, não se pode perder de vista que somos, ao fim, um Estado financiado pela tributação, como bem ilustra o Prof. Onofre Batista Júnior (2009, p.125-128):

---

<sup>25</sup> Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *Apud* DERZI, 2009, p. 338.

No modelo patrimonial, o Estado é considerado patrimônio pessoal do governante e o exercício da soberania decorre da propriedade da terra. O Estado Patrimonial é aquele que vive fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe; só secundariamente se apoia na receita extrapatrimonial de tributos. No Estado Patrimonial, como assinala Ricardo Lobo Torres, o tributo ainda não havia ingressado plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, como resultado do exercício da *jurisdictio* e, de modo transitório, sujeito à renovação anual. Os príncipes buscavam satisfazer as necessidades do Estado na base da administração dos seus patrimônios próprios que, em verdade, se confundiam com os patrimônios comuns da “*res publica*”.

O Estado Tributário é a projeção financeira do Estado de Direito. A receita pública passa a se fundar nos empréstimos (autorizados e garantidos pelo Legislativo), e principalmente nos tributos (ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte). O Estado Tributário deixa de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe; dá-se a separação entre fazenda pública e a fazenda do príncipe, entre política e economia. Enfim, o Estado Tributário é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos.

Como afirma Paul Kirchhof, a existência do Estado e o cumprimento de suas funções poderiam ser financiados através dos rendimentos das atividades econômicas do próprio Estado, ou, transitoriamente pelo crédito público ou pela própria emissão de dinheiro, bem como, da maneira de outrora, através de “tributos de guerra” ou de prestações pessoais dos súditos. Entretanto, se o Estado garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional e de propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, não há como o sistema financeiro se basear na economia estatal, na planificação econômica, na expropriação, ou na emissão de moeda.

O Estado Tributário, como afirma Papier, não depende de um amplo ou total controle por sobre os meios de produção, nem da imposição de obrigações cívicas a seus cidadãos, nem tampouco de sua própria atividade econômica, mas, ao contrário, precisamente devido à legitimação constitucional da intervenção tributária é possível garantir-se a propriedade privada, a liberdade profissional e de indústria, assim como as demais liberdades que integram a atividade econômica privada.

[...] A CRFB/88 opta pelo sistema econômico capitalista: consagra a propriedade privada (art. 5º, XXII e art. 170, II), a não intervenção e autodeterminação dos povos (art. 4º); proclama a livre iniciativa econômica (art. 170, parágrafo único). A República Federativa do Brasil é um Estado Tributário: apresenta um sistema tributário esboçado minuciosamente (artigos 145 a 161); afasta, em regra, a exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173); firma um Estado que não é senhor dos bens; estabelece uma base financeira para o Estado calcada, sobretudo, em receitas derivadas (e não originárias); etc.

A CRFB/88 modela, em uma base econômica capitalista, um Estado Democrático de Direito Tributário, que tem suas necessidades financeiras supridas essencialmente pela tributação, e que deve zelar pela justiça social. Traça, portanto, um Estado Democrático de Direito capitalista e tributário, não patrimonial, não proprietário dos meios de produção, e que, para cumprir sua missão e fazer justiça social, necessita tributar.



O Professor Onofre Batista alerta, ainda, para a face solidária do Sistema do Direito no Brasil, trazendo à baila o art. 3º da Constituição Federal que prega um Estado que objetiva uma sociedade livre, justa e solidária. O desafio posto pelo Texto Constitucional não é somente estabelecer um ambiente de segurança jurídica, mas também de preservar essa segurança jurídica, sem perder de vista a necessidade de redução das desigualdades sociais e regionais e a eliminação da pobreza. As políticas sociais que visam o bem-estar e a dignidade da pessoa devem, sim, ser financiadas pelo Estado tributário, mas não sem limites, uma vez que a preservação da propriedade e dos limites à tributação constam também como garantias constitucionais a serem preservadas.

A política fiscal – e aqui parece residir a maior dificuldade e os maiores problemas de nosso combalido sistema tributário – deve sempre se preocupar em financiar o bem comum e redistribuir a riqueza. Novamente Onofre Alves Batista Júnior (2009) dá o tom da questão:

Se não é dono dos meios, o Estado da Justiça Social (distributiva) funciona como um “intermediário”, uma vez que deve tributar o excedente de riqueza de alguns, para prestar serviços a outros que deles necessitam, nos limites e à luz do princípio maior da dignidade da pessoa humana. Em uma versão simplista, pode-se afirmar que, em tese, o modelo é este: cobra-se tributos dos mais ricos para prestar saúde, educação aos que delas necessitam.

O Estado Democrático de Direito deve ser justo na cobrança de tributos, por um lado; deve prestar eficientemente seus serviços, por outro. Se tributar mal, injustamente, o modelo fracassa; se for ineficiente ou corrupto, a máquina pública sufoca.

No Estado Tributário Distribuidor brasileiro, pela faceta tributária, a receita deve ser obtida com observância ao princípio da capacidade econômica (justiça fiscal). Por outro giro, o modelo brasileiro de Estado reclama que a “massa de tributos arrecadados” deva dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar justiça social. Nesse compasso, pela faceta financeira, cabe às leis orçamentárias, votadas pelos legislativos, decidir e orientar os recursos arrecadados para o atendimento das necessidades da coletividade, condicionados pelo desiderato maior de propiciar justiça social

Atentam contra o modelo, assim, pela faceta tributária, a sonegação, a tributação regressiva, isenções e anistias casuístas e injustificadas,

tributos disfarçados e alheios ao ideal de justiça fiscal etc. Da mesma forma, são doenças administrativas graves, que precisam ser extirpadas, a corrupção, o nepotismo, o clientelismo, os vergonhosos acordos parlamentares para votação das leis orçamentárias que buscam direcionar recursos para bases eleitorais etc.

Em síntese, a atuação administrativa brasileira deve se adequar ao modelo traçado pela CRFB/88 de Estado Democrático de Direito, tributário e distribuidor, de desiderato social. É preciso conhecer o modelo constitucionalmente esboçado, seus valores e princípios, para que se possa atacar e combater adequadamente as doenças que o destroem.

Mas qual o ponto de interseção, portanto, entre a segurança (previsibilidade de regras) e a justiça (capacidade contributiva) que se deve propiciar aos que contribuem e, de outro lado, buscar a redução de desigualdades?

Cabe refletir sobre o ponto que dá a liga ao Estado Democrático de Direito para verificar se ele pode servir de ponto de interseção.

Conforme ensinamentos de Paulo Bonavides, ao prefaciar a obra de Ingo Sarlet (2011), a dignidade da pessoa humana já não tem a linguagem apenas abstrata e constante daquele *direito natural metapositivo*, para se converter numa proposição autônoma do mais subido teor axiológico, irremissivelmente presa à concretização constitucional dos direitos fundamentais.

De fato, não há espaço aqui para retratar a *dignidade da pessoa humana* em todo o seu evoluir histórico, mas como conceito possui uma história de construção. Ao exame dessa história, pode-se perceber o grau de concretude que ele vem alcançando, conforme ensina Ingo Wolfgang Sarlet (2005), utilizando-se dos ensinamentos de Bernard Edelman (autor da obra “La dignité de la personne humaine, un concept nouveau”).

Pois bem, sem o compromisso de aprofundamento, na chamada Antiguidade Clássica, o conceito de *dignidade da pessoa humana* ainda pairava

em pensamentos filosóficos e retratava (*dignitas*) a posição social do indivíduo perante a sociedade e o seu reconhecimento deste nicho. Quando do domínio do cristianismo como religião oficial, a *dignidade da pessoa humana* detinha duas facetas: a primeira natural, por sermos criados à imagem e semelhança de Deus, e a segunda, moldada pelos atos cristãos praticados ao longo da vida; já na concepção mais racional da Idade Média, a *dignidade da pessoa humana* passou a significar o meio pelo qual o homem pode construir de forma livre a sua existência e o seu destino.

A questão conceitual pouco evoluiu, a ponto de Hobbes ainda retomar a antiga ideia de que a *dignidade da pessoa humana* é o valor que o homem detém em seu meio social:

O valor de um homem, tal como o de todas as outras coisas, é seu preço; isto é, tanto quanto seria dado pelo uso de seu poder. Portanto não absoluto, mas algo que depende da necessidade e do julgamento de outrem. Um hábil condutor de soldados é de alto preço em tempo de guerra presente ou iminente, mas não o é em tempo de paz. Um juiz douto e incorruptível é de grande valor em tempo de paz, mas não o é tanto em tempo de guerra. E tal como nas outras coisas, também no homem não é o vendedor, mas o comprador quem determina o preço. [...] [O] valor público de um homem, é aquele que lhe é atribuído pelo Estado, é o que os homens vulgarmente chamam de dignidade. E esta sua avaliação se exprime através de cargos de direção, funções judiciais e empregos públicos ou pelos nomes e títulos introduzidos para a distinção de tal valor. (HOBBS, 2006)

Assim, coube a um contemporâneo de Hobbes romper o conceito então formulado. Samuel Pufendorf afirmara que a noção de *dignidade da pessoa humana* não está fundada numa qualidade natural do homem e não pode ser identificada por sua posição social, nem tampouco como resultado de dádiva divina. Segundo Pufendorf, como reporta a precisa análise de Sarlet (2011), a dignidade da pessoa humana está na sua liberdade de escolher o seu destino, de agir conforme seu entendimento e sua opção. Contudo, coube a Kant

romper de vez com o tradicional conceito e fincar a *dignidade da pessoa humana* acima de qualquer preço, torná-la inerente à própria existência do homem e a única razão de sua sobrevivência:

No reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode por-se em vez dela qualquer outra como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e portanto não permite equivalente, então tem ela dignidade...Esta apreciação dá pois a conhecer como dignidade o valor de uma tal disposição de espírito e põe-na infinitamente acima de todo o preço. Nunca ela poderia ser posta em cálculo ou confronto com qualquer coisa que tivesse um preço, sem de qualquer modo ferir a sua santidade. (KANT, 2004, p.65)

Ainda que com contornos vagos e imprecisos, a dignidade da pessoa humana caminha para a sua concretização na medida em que, malgrado as imperfeições do capitalismo, em alguma medida a sociedade se voltou para a necessidade de proteger o mínimo das garantias individuais e sociais do ser humano, ou seja, na medida em que a Sociedade descobriu que, seja qual for o regime político, sem o cuidado com a preservação dos homens, não há sentido na sobrevivência.

É fato que “o princípio da dignidade da pessoa humana parece pertencer àquele lote de realidades particularmente avessas à claridade, chegando a dar a impressão de se obscurecer na razão directa do esforço despendido para o clarificar” (ALEXANDRINO, 2008, p.481), mas esta dificuldade de conceituação se explica facilmente. É que a dignidade da pessoa humana não é algo concreto que se possa visualizar, como os direitos e garantias individuais e sociais ao trabalho, à privacidade, à moradia, à propriedade, à liberdade etc.

Contudo, é exatamente nesse ponto que ela – a dignidade – toma a dimensão de eixo central de proteção de todos os direitos e garantias,

individuais e coletivas (sociais), ainda que neste último caso de forma indireta. A dignidade da pessoa humana ganha sentido de “princípio” e “regra” e se transforma no grande parâmetro que diferencia o Estado Democrático de Direito dos regimes antes buscados. É por isso que Ingo Sarlet (2011) assim a define:

Para além disso, não se poderá olvidar – também nesta perspectiva – que a dignidade da pessoa humana (assim como os direitos fundamentais que lhe são inerentes) aponta – de acordo com a lapidar lição de Gomes Canotilho – para a idéia de uma comunidade constitucional (republicana) inclusiva, necessariamente pautada pelo multiculturalismo mundivencial, religioso ou filosófico e, portanto, contrária a qualquer tipo de fixismo nesta seara e, para além disso, incompatível com uma compreensão reducionista e até mesmo paroquial da dignidade. Certamente um dos papéis centrais do Direito e da Filosofia do Direito é o de assegurar, por intermédio de uma adequada construção e compreensão da noção de dignidade da pessoa humana, a superação de qualquer visão unilateral e reducionista e a promoção e proteção da dignidade de todas as pessoas em todos os lugares.

Assim, como ensina Peter Haberle, a dignidade humana constitui a base do Estado Constitucional e, por isso, deve ele ser manifestado em atos de concretização para permitir o melhor desenvolvimento possível na relação entre pessoas (Beatrice Maurer).

Portanto, fica claro que a noção de dignidade da pessoa humana impõe ao Direito assegurar as condições mínimas (instrumentais, processuais e materiais) da existência humana, já que este *minimum* a ser garantido pelo Direito é que dará (e jamais contraporá) a liberdade e a noção de igualdade posta no Estado Democrático de Direito.

Trata-se de uma visão de retomada, uma visão humanista, colocando não o homem como eixo central, mas a sobrevivência digna do homem perante os seus. E a partir disso, ou tomando esse princípio-regra como parâmetro, é que devem ser construídos e delineados os direitos e garantias fundamentais. Na síntese de Sarmiento (2000, p.71):

O homem tem a sua dignidade aviltada não apenas quando se vê privado de alguma das suas liberdades fundamentais, como também quando não tem acesso à alimentação, educação básica, saúde, moradia etc.

Assim sendo, a dignidade da pessoa humana é o grande parâmetro do Estado Democrático de Direito, o que gera ao Estado a obrigação de ser democrático, acolhendo as diferenças de todos; humanista, preservando o mínimo para todos; e eficiente, evitando a neutralidade e passividade, pois a intervenção, quando se faz necessária, passa a ser dever para assegurar os direitos e garantias instrumentais (devido processo legal, contraditório etc.) e materiais (saúde, educação, emprego, cultura, lazer etc.).

Enfim, preservando os princípios básicos de uma sociedade capitalista, o Estado Democrático de Direito não se esconde e surge para garantir os direitos de todos, propiciando aos seus uma vida digna.

No caso específico do Sistema Tributário, tão caro ao Estado Democrático de Direito, é certo que ele pode ser analisado sob diversos prismas. Como já foi dito, do ponto de vista econômico, o Estado é financiado, primordialmente, pelos tributos. Essencialmente, com eles sobrevive e deles retira a parte da riqueza de alguns para redistribuir e gerar a concretização do valor maior: a dignidade da pessoa humana. Ainda sob o prisma econômico, em que pese a necessidade de ser redistributiva, a política fiscal interfere no fluxo financeiro, na produção e no consumo, e por isso é tão difícil estabelecer a metodologia correta para equilibrar tais forças, seja na tributação (fiscalidade), seja na desoneração (extrafiscalidade), em especial diante da guerra fiscal instalada nos países, como se verá adiante.

Pois bem, o Estado Democrático de Direito deve ter, *a priori*, uma ordem de coerência fincada nos valores que defende. E de volta à dignidade da pessoa humana, ela é o centro do sistema constitucional, conferindo-lhe unidade, sentido e legitimação (SARLET, 2001, p.79).

Decorrencia da dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial se constitui não somente como proteção da liberdade e da propriedade, mas também de um “núcleo básico de direitos sociais (minimum core of economic and social rights)” (CANOTILHO, 1998, p.470), visando, ao fim e ao cabo, a correção das distorções do liberalismo.

A Fiscalidade e a Extrafiscalidade deverão ter sempre em foco a realização da dignidade da pessoa humana como ponto fulcral da sobrevivência da Sociedade, o que faz do Estado Democrático de Direito um Estado que redistribui a riqueza, sem, no entanto, descuidar-se dos princípios da capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, além dos direitos e garantias como a liberdade, a igualdade e a cobertura de direitos sociais mínimos (direitos fundamentais de segunda geração ou direitos prestacionais), tais como alimentação, saúde, trabalho, moradia etc. O Estado não pode ser neutro em tal função, pelo contrário, cabe a ele interceder na relação entre capital e trabalho.

Em respeito ao seu papel jurídico de reduzir as desigualdades e diminuir a exploração dos desfavorecidos, o Estado deve respeitar os indivíduos, mas sem deixar de assumir a tutela dos hipossuficientes, dando-lhes prestações positivas, procurando eliminar os *gaps* mínimos das diferenças socioeconômicas.

Aqui, sim, a segurança jurídica assume um papel de continuidade da ordem jurídica (SARLET, 2007), quando já implementados determinados

mecanismos de concretização dos direitos fundamentais, atribuindo ao cidadão “a possibilidade de confiar na eficácia e, acima de tudo, na efetividade dos direitos que lhes são assegurados pela ordem jurídica” (SARLET, 2007, p.2). Ingo Wolfgang Sarlet afirma então a “genética e umbilical vinculação entre direito à segurança social [...] e [...] direito à segurança jurídica” (SARLET, 2007, p.3).

Destarte, em tal faceta, dos direitos fundamentais, a segurança jurídica “envolve necessariamente um certo grau de proteção dos direitos sociais contra ingerências dos órgãos estatais, assim como contra violações provindas de outros particulares” (SARLET, 2007, p.5), especialmente quando a matéria envolve os direitos fundamentais.

Isso porque os institutos clássicos da coisa julgada, proteção ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, bem como as medidas não retroativas, não se mostravam suficientes quando alguma medida, de alguma forma, buscava restringir direitos fundamentais para o futuro. A ordem do Estado Democrático de Direito não permite tal ingerência, para o passado ou para o futuro. A confiança ou segurança aqui agem para preservar as conquistas já realizadas e a revogação destas faz por merecer do Estado contrapartidas adequadas e na mesma proporção.

... após sua concretização em nível infraconstitucional, os direitos fundamentais sociais assumem, simultaneamente, a condição de direitos subjetivos a determinadas prestações estatais e de uma garantia institucional, de tal sorte que não se encontram mais na (plena) esfera de disponibilidade do legislador. (SARLET, 2007, p.15)

Mas, a preservação dos direitos individuais e sociais conquistados pelas lutas históricas não está protegida apenas pela segurança jurídica e confiança. Tal preservação advém do princípio da proibição do retrocesso.



A proibição do retrocesso, em seu conteúdo positivo, determina ao legislador a missão permanente de ampliar (dentro das limitações jurídicas e fáticas, incluindo os limites orçamentários) a concretização dos direitos sociais. Portanto, o fio condutor e a comprovação de que a segurança jurídica, enquanto valor constitucional, não significa manutenção do *status quo*, está na proibição do retrocesso social. Por outro lado, em seu conteúdo negativo, a proibição do retrocesso veda a supressão, total ou parcial, das conquistas normatizadas e concretizadas dos direitos sociais, respeitada sempre a razoabilidade e proporcionalidade.

A defesa de tal princípio não é nova na ordem jurídica e encontra opositores, cujos argumentos contrários ao reconhecimento da proibição do retrocesso centram-se em dois aspectos: **a)** formal: não há definição constitucional sobre o conteúdo dos direitos sociais, tornando o legislador livre para concretizá-los na medida do possível, respeitado apenas o princípio da confiança e a motivação das medidas que reduziriam as conquistas passadas; **b)** material: há equivalência de forças no Texto Constitucional entre a proibição do retrocesso e a preservação da liberdade e propriedade, portanto, o primeiro não pode levar à mitigação do segundo. Além disso, a proibição do retrocesso não pode dissociar-se da realidade, sendo que esta pode impor a necessidade de reduções das garantias conquistadas.

A objeção a tais pontos centra-se no aqui defendido, ou seja, a proibição do retrocesso está fincada na Dignidade da Pessoa Humana, portanto, trata-se de princípio que dita todos os demais valores da estrutura constitucional brasileira e, por isso, não pode ser amesquinhado pelo caráter formal. Ele surge

dos princípios da segurança jurídica, da própria confiança e da dignidade da pessoa humana, portanto, não há que se apegar à questão formal.

Quanto ao aspecto material, com sua natureza principiológica, a proibição do retrocesso pode sofrer, sim, o balanceamento dos princípios, a bem da preservação dos demais valores constitucionais, mas o processo de justificação deverá, necessariamente, passar pela manutenção dos valores fundantes da Constituição Federal. De volta a Dignidade da Pessoa Humana.

Em vista disso, a revogação ou a restrição dos direitos fundamentais efetivados pode ocorrer, mas desde que garantida a sua reinstalação por outros meios. Não se pode retroceder quando se lida com a *dignidade da pessoa humana*, caso contrário, estar-se-á retrocedendo com a própria construção do Estado Democrático de Direito:

... a restrição dependerá de especial justificação constitucional quando o legislador invadir o núcleo essencial da equivalência pessoal, já que neste caso não basta a existência de qualquer fim coletivo. A restrição deverá servir, portanto, à proteção de outros direitos fundamentais, ser indispensável à proteção de outros bens jurídicos superiores ou mesmo atuar como mecanismos de defesa contra graves ameaças, devidamente comprovadas ou por menos altamente prováveis. (SARLET, 2007, p.12)

Portanto, este é um primeiro foco da segurança jurídica à luz do bem maior protegido pelo Estado Democrático de Direito: na implementação e concretização dos direitos fundamentais, não é possível retroceder para agravar a fiscalidade ou reduzir a extrafiscalidade, exceto se demonstrada a necessidade do Estado, a bem da Sociedade e através de medidas compensatórias. Mas não se pode parar aí. Se o Estado Democrático de Direito serve à dignidade da pessoa humana e se este Estado vive, primordialmente, à custa dos tributos, deve este Sistema privilegiar sempre princípios que elevem a capacidade

contributiva a quase uma *neurose* a ser perseguida. Deve-se prestigiar, a todo custo, princípios como: progressividade, seletividade e isonomia.

Contudo, isso não significa atribuir um poder infinito ao Estado, dando a ele a justificativa finalística para tudo tributar, e tributar a qualquer custo. As amarras constantes do próprio sistema visam assegurar que a liberdade e propriedade sejam respeitadas.

De forma esquemática e para conclusão, podemos assim afirmar:

a) Se a Constituição Federal determina a caracterização do Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, que defende a justiça e a dignidade da pessoa humana, o valor segurança jurídica deve ser constantemente aliado ao enfrentamento das injustiças e desigualdades existentes e latentes em nossa sociedade;

b) Por outro lado, se vivemos em um Estado financiado pelo tributo (Estado tributário), a Fiscalidade e a Extrafiscalidade devem estar focadas no sentimento de redistribuição, portanto, a regressividade que hoje encontra-se presente em nosso Sistema Tributário contravém a tudo que o Texto Constitucional determina;

c) No alinhamento de ideias, quando o Direito Tributário é utilizado para implementação de direitos fundamentais (que visam dar concretude à dignidade da pessoa humana), benefícios fiscais não podem ser revogados ou a carga tributária majorada de modo a implicar retrocessos a avanços já obtidos<sup>26</sup>;

---

<sup>26</sup> O Supremo Tribunal Federal, mais uma vez, perdeu a grande oportunidade de dar concretude à dignidade da pessoa humana, quando, recentemente, não autorizou a correção monetária (que não é acréscimo, mas manutenção do valor real da moeda face à corrosão inflacionária): Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) acompanhou o entendimento da Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha, no sentido de que não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao Poder Legislativo para corrigir a tabela do Imposto de Renda (IR) das Pessoas Físicas.

A decisão foi tomada nesta segunda-feira (1º), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 388.312, interposto pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo

d) A dignidade da pessoa humana, como núcleo central do Estado Democrático de Direito, proíbe a regressividade do Sistema, por isso, razão jurídica alguma pode, por exemplo, impedir a progressividade dos tributos sobre o patrimônio ou permitir a tributação sobre os salários, atualmente vivenciada, uma vez que a busca pela capacidade contributiva e as medidas prestacionais em contrapartida são os melhores instrumentos para realização da justiça fiscal. Daí a importância de se distinguir o que leva à redistribuição e o que freia o impulso oficial de tributar além do devido. A busca pela tributação justa e redistributiva é um dever do Estado, mas não pode ele quedar-se inerte na proteção de uma tributação efetivamente justa, previsível (mínimo de previsibilidade), irretroativa, sem que a finalidade justifique a tributação, mas limite-a. Enfim, é no correto equilíbrio entre o Estado Tributário que redistribui riqueza e o Estado Democrático de Direito que preserva a propriedade, a liberdade e os direitos sociais, que se encontrará a definição da dignidade da pessoa humana.

---

Horizonte, para questionar decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, que não concedeu atualização da tabela e dos limites de dedução com base nos índices atualizados pela correção da UFIR. O Sindicato questionava a Lei federal 9.250/95, norma que determinou que os valores expressos em UFIR na legislação do IR das pessoas físicas seriam convertidos em reais, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996. No início do julgamento do recurso, em agosto de 2006, o relator da matéria, Ministro Marco Aurélio, havia se manifestado pela procedência do RE. O Ministro reconheceu, na ocasião, que o “congelamento” da tabela do IR configuraria violação ao princípio da capacidade contributiva, e uma vantagem indevida ao Estado. Naquela ocasião, o julgamento foi suspenso por pedido de vista da Ministra Cármen Lúcia. Em sessão plenária de junho de 2010, a Ministra Cármen Lúcia, em seu voto vista, divergiu do relator. Ela frisou que “não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao Poder Legislativo na análise do momento econômico e do índice de correção adequados para a retomada ou mera aproximação do quadro estabelecido entre os contribuintes e a lei, quando da sua edição, devendo essa omissão ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política”. O julgamento foi retomado na tarde desta segunda-feira (1º), com o voto vista da Ministra Ellen Gracie, que decidiu acompanhar a divergência inaugurada pela Ministra Cármen Lúcia. Ellen Gracie disse que a matéria está inserida no plano das políticas econômica e monetária, que deve ser regida por lei (reserva legal). Os Ministros Luiz Fux, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso também negaram provimento ao recurso, acompanhando o voto da Ministra Cármen Lúcia. Em seu voto, o ministro Lewandowski lembrou que o tema foi motivo de intensos debates no início deste ano, e que em maio a Presidência da República editou uma Medida Provisória (MP 528) atualizando em 4,5% a tabela do imposto de renda, até 2014, exatamente dentro do contexto da política econômica e monetária do governo.

## **CAPÍTULO 3: SEGURIDADE SOCIAL – FUNDAMENTOS E PROBLEMAS**

### **3.1. Preliminarmente: a natureza tributária das contribuições**

É preciso repensar o regime jurídico das contribuições. O estrangulamento do sistema poderá levar à redução dos benefícios da Seguridade Social, num discurso equivocado de necessidade orçamentária.

Assim, o correto estudo das contribuições deve nascer do Texto Constitucional, a raiz do Sistema Jurídico e, por primeiro, deve-se enfrentar a natureza jurídica de tal exação e a polêmica classificação dos tributos em espécie.

Aqui, dois questionamentos parecem de suma importância:

- É possível extrair do Texto Constitucional, com base nos valores fundantes do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica e do princípio da proteção da confiança, princípios e regras que determinem o fim dos desvios e redestinações dos recursos destinados à Seguridade Social, ou a questão se resolve no desenho da norma de incidência tributária?

- É possível, com base nos mesmos princípios e regras extraídos do Texto Constitucional, relativos às contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, que a divisão entre as fontes determinadas sigam caminhos seguros para evitar o retrocesso?

Iniciemos pela natureza jurídica das referidas contribuições. Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o custeio da Seguridade Social já seguia o padrão mundial de ser financiado por valores cobrados sobre

os salários (então denominados de “contribuições parafiscais”), além de impostos que eram repassados pelo Governo Federal para tal fim.

Naquele momento despertou-se a celeuma se teriam tais contribuições natureza jurídica de tributos e, portanto, sujeitas às regras e princípios limitadores da tributação.

É verdade que tal discussão não fazia muito sentido, porque até meados dos anos 60 não existiam tantos limitadores constitucionais para a tributação, assim, não existiam motivos para litigar em torno do tema.

Com a Emenda Constitucional 18/65 e com a promulgação do Código Tributário Nacional, a matéria ganhou relevo. Contudo, constou do Texto Constitucional (e do próprio Código Tributário Nacional) que o sistema tributário brasileiro era composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria, omitindo-se, portanto, a existência das contribuições parafiscais dentro do sistema tributário<sup>27</sup>.

Em 1969 foi aprovada emenda constitucional ao Texto de 1967 para constar expressamente que a União poderia instituir contribuições especiais (ou parafiscais) para o custeio da Seguridade Social<sup>28</sup>, o que levou o Supremo Tribunal Federal a admitir o caráter tributário das subespécies de contribuições

---

<sup>27</sup> Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

<sup>28</sup> O texto de 1967 previa o seguinte: “Art. 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...] XVI - previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;”. O texto reformado de 1969, por sua vez, trazia as seguintes disposições: “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; [...] § 2º A União pode instituir: I - contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais; e II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”.

parafiscais existentes (contribuição sindical, cotas de previdência, contribuição destinada a constituir o fundo de assistência e previdência do trabalhador rural, contribuição ao fundo de garantia, dentre outras) (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 86.595, Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, 1978). Com o advento da EC n.º 8, o STF assentou o caráter atributário das contribuições sociais.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, embora a Seguridade Social conste do Capítulo II do Título VIII “Da Ordem Social”<sup>29</sup> e o Sistema Tributário Nacional é o primeiro Capítulo do Título VI “Da Tributação e do Orçamento”, não pairam mais dúvidas de que – apesar de deter as suas peculiaridades – a norma de competência constante do art. 195 nasce da autorização do art. 149, o qual outorgou à União Federal a competência para instituir “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, [...] observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III”. Assim, as contribuições que visam o custeio da Seguridade Social possuem natureza tributária<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> De novo aqui o enfoque do Sistema Previdenciário: “Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social”.

<sup>30</sup> “Se o Estado, tirante a sua condição de donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes nem recebendo multas nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo pecúnia ex contractu, tudo o mais que entra como receita, excluídas as “entradas” de caixa, tais como cauções e fianças, ou é tributo ou é enriquecimento sem causa. A questão é de ontologia jurídica e não de técnica legislativa. Convém notar que, sob a Constituição anterior (a Carta outorgada de 1967), todas as tentativas doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de negar natureza tributária aos empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais tiveram por objetivo permitir: a) a instituição deles sem lei; b) facultando-se ao Executivo alterar-lhes o fato gerador, as bases de cálculo...” (COÊLHO, 1992). Ives Gandra da Silva Martins (1989) explica que o artigo 195 cuida de normas de direito previdenciário e assistencial, financeiro e tributário e que, em definitivo, as contribuições para o custeio da Seguridade Social estão inseridas no Sistema Tributário Nacional: “No texto pretérito a discussão ainda poderia ser colocada, em nível acadêmico, mas no atual, o problema inexistente. As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas. [...] Não procede, por outro lado, o argumento dos que entendem que as contribuições do artigo 195 não são tributárias. Se não o fossem, não haveria necessidade de referências nos artigos 154, I e 150, III, ‘b’, em seu corpo. A referida menção conforma definitivamente sua natureza tributária.”

O Supremo Tribunal Federal também analisou a matéria e colocou uma pá de cal sobre o assunto.

O Ministro Moreira Alves, Relator do RE 146.733-9/SP, analisando a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, a CSLL, deixa clara a posição do Supremo Tribunal Federal, cabendo-nos citar alguns trechos para ilustração (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 146.733, Relator: Min. Moreira Alves, 1992):

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributo (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

No mesmo julgamento acima, o Ministro Ilmar Galvão enfatiza:

A natureza tributária da mencionada contribuição é indubitosa, não somente em face da referência contida no art. 195, parágrafo 6º, à norma do art. 150, III, b, acima mencionada, mas também diante da ressalva que o art. 149, caput, faz ao mencionado art. 195, parágrafo 6º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas



do art. 146, III, e 150, I e III, que dizem com a lei complementar instituidora das normas gerais sobre matéria tributária e com os princípios da retroatividade e da anualidade, que regem a cobrança de tributo.

Para finalizar, no RE 138.284-8/CE, o Ministro Carlos Velloso assim deixou consignado (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992):

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa ('Natureza Tributária da contribuição do FGTS', RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RDtrib. 51/264).

É certo que ainda existem vozes dissonantes, contudo, ficamos com Américo Masset Lacombe (1989, p.191), para quem a identificação da natureza jurídica somente faz algum sentido para o Direito se for para definir o regime jurídico aplicável; assim, o art. 149 é claro ao evidenciar que as contribuições seguem o regime jurídico dos tributos.

Sendo, pois, de natureza tributária, resta verificar se há possibilidade de separação jurídica entre o art. 149 e o art. 195, ou seja, se os tributos previstos no art. 195 estariam ou não inseridos entre aqueles constantes do artigo 149.

Na simples leitura do art. 149 verifica-se que se trata de regra de competência, onde o Texto Constitucional outorga competência exclusiva (com exceção da hipótese prevista no parágrafo único do mesmo artigo<sup>31</sup>) à União para instituir as contribuições (*sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas*).

---

<sup>31</sup> E posteriormente a exceção aberta para a contribuição de iluminação pública.

Conquanto, tratando-se de regra de competência, nada mais delineou, surgindo, assim, para as previdenciárias<sup>32</sup> o artigo 195 do Texto Constitucional que veio dar-lhes os contornos finais (fontes de custeio, regras e limitações tributárias aplicáveis etc.).

Nas palavras de Werther Botelho (SPAGNOL, 2002):

Não podemos, pois, em matéria de contribuições sociais, analisar o disposto no art. 149 de forma apartada dos arts. 194 e 195, tendo em vista que o art. 149 não estabelece os contribuintes, fatos geradores ou bases de incidência, nem mesmo define situação de fato ou de direito autorizativa da incidência de tributo. Destarte, a instituição de contribuições sociais deverá estar sempre balizada pelos arts. 194 e 195, por meio dos quais o constituinte explicitou a competência originalmente outorgada pelo art. 149.

Novamente o Supremo Tribunal Federal. No julgamento do RE 138.284-8/CE, o Ministro Carlos Velloso, com a aquiescência do Plenário, deixa evidente que as “*contribuições previdenciárias*” do art. 195 nascem no art. 149 e com ele se conjugam (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138.284, Rel: Min. Carlos Velloso, 1992):

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no art. 149 e seu parág. Único da Constituição: (...)”  
“O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a. 2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais”.  
“As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1 contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239)...

Destarte, pacificada a matéria pelo Supremo Tribunal Federal não há necessidade de maiores ilações. Têm natureza tributária as exações instituídas com base nos arts. 149 e 195 do Texto Constitucional.

---

<sup>32</sup> Se outras contribuições sociais existem – FGTS, PIS etc. – não interessa ao presente. Assim, evitando divergências, denominamos sociais previdenciárias, mesmo que para alguns um termo significaria o outro...

No mesmo sentido, confirmam-se os seguintes julgados do STF:

Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia do Estado de Santa Catarina. Autarquia. Contribuições. Natureza tributária. Princípio da legalidade tributária. (...) As contribuições devidas ao agravante, nos termos do art. 149 da Constituição, possuem natureza tributária e, por via de consequência, deve-se observar o princípio da legalidade tributária na instituição e majoração dessas contribuições. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Agravo de Instrumento n.º 768.577 AgR-segundo, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2010)

Natureza tributária das contribuições. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. Modulação dos efeitos da decisão. Segurança jurídica. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 556.664 e RE 559.882, Relator: Min. Gilmar Mendes, 2008)<sup>33</sup>

Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. EC 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de

---

<sup>33</sup> No mesmo sentido: (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 560.626, Relator: Min. Gilmar Mendes, 2008, com repercussão geral); (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 559.943, Relatora: Min. Cármen Lúcia, 2008, com repercussão geral). Vide: (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 543.997-AgR, Relatora: Min. Ellen Gracie, 2010).

universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 3.105, Rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, 2005).

Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar Federal 110, de 29-6-2001. Pedido de liminar. A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do art. 149 da Constituição, e não à do art. 195 da Carta Magna.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2.556-MC, Relator: Min. Moreira Alves, 2003).<sup>34</sup>

Adicional de Tarifa Portuária – ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1º, § 1º. Natureza jurídica do ATP: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Min. Ilmar Galvão e Nelson Jobim. Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do ATP: taxa (...). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 209.365, Relator: Min. Carlos Velloso, 2000).

Finsocial. Entrada em vigor do art. 28 da Lei 7.738/1989 em que foi convertida a MP 32, de 3-2-1989. Como se vê do art. 149 da CF, as contribuições aludidas no art. 195 têm natureza tributária, embora a elas não se aplique o disposto na letra b do inciso III do art. 150 da CF, graças a ressalva da parte final do art. 149: 'sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo'. Tem razão a recorrida quando sustenta que, contados os 90 dias a partir da publicação da MP 32, de 3-2-1989, que deu margem à Lei de conversão 7.738, de 9-3-1989, só entraria ela em vigor no início de maio de 1989, não podendo, portanto, incidir sobre fato gerador ocorrido antes do decurso desses 90 dias, para alcançar a receita bruta auferida no mês de abril de 1989, sob pena de ofender o princípio da irretroatividade tributária, previsto no art. 150, III, a, da CF. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 168.457, Relator Min. Moreira Alves, 1994).

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, 'nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.' (Geraldo Ataliba, 'Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário', in 'Diritto e pratica tributaria', volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.l) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais

---

<sup>34</sup> No mesmo sentido: (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI 744.316-AgR, Relator: Min Dias Toffoli, 2011); (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI 748.253-AgR, Relator: Min. Eros Grau, 2009).

(CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 447, Relator: Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, 1993.)

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138.284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992.)

Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7.689, de 15-12-1988. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. A contribuição da Lei 7.689, de 15-12-1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. (...). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138.284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992.)

Contribuição sindical. Imunidade. CF, 1967, art. 21, § 2º, I, art. 19, III, b, CF, 1988, art. 149, art. 150, VI, b. A imunidade do art. 19, III, da CF/1967, (CF/1988, art. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/1967, art. 21, § 2º, I; CF/1988, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/1967, ou art. 150, VI, CF/1988. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 129.930, Relator: Min. Carlos Velloso, 1991).

O reconhecimento da premissa da natureza tributária das contribuições, conquanto básico, é importante para a correta localização, compreensão e enfrentamento dos seus problemas e questões.

### 3.2. Dimensão constitucional e problemas fáticos

O desenho posto para o Sistema Tributário no Texto Constitucional parecia espelhar a própria vontade do constituinte retratada em outros domínios constitucionais, ou seja, foram repartidas as competências dos impostos, privilegiando estados e municípios como forma de fortalecer o Federalismo<sup>35</sup> e, quando desta repartição, cuidou-se de tratar a matéria de maneira exaustiva; quanto às taxas, o tratamento constitucional foi tímido ao pressuposto de que a competência de tal espécie tributária se faria pela própria competência de prestar os serviços ou exercer o poder de polícia.

No que tange às contribuições, o leque de opções foi majorado, mas as regras e limitações de tais exações não ficaram expressas e precisas como nos demais tributos. Assim, aparentemente despida da mesma proteção dos impostos, tais exações passaram a ser o alvo predileto do Poder Público para aumento da carga tributária, o que pode ser sintetizado no seguinte:

a) às fontes de custeio originárias agregou-se também a tributação também dos profissionais autônomos, em que pese permanecer a tributação sobre a renda (contraprestação dos serviços);

b) ainda quanto às fontes originárias, a ideia de um tributo simplificado sobre o faturamento, com alíquotas reduzidas e uma base muito alargada, o que facilita a arrecadação, foi substituída por uma tributação com alíquotas mais substanciais e, posteriormente, introduzido um mecanismo de suposta não cumulatividade, ainda a ser investigado (PIS/COFINS);

---

<sup>35</sup> Esta é uma discussão que muito poderia se alongar, já que atualmente constata-se que a forma de repartição dos impostos acabou por gerar uma força intensa e destruidora do próprio Federalismo.

c) a bem de uma suposta igualdade de condições, nova norma de competência foi inserida, com a criação de contribuições de custeio da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços;

d) em outras tantas áreas, o Poder utilizou-se das pequenas amarras que lhe eram impostas para duplicar sua competência ou usurpar a competência de outro ente da Federação para criar diversas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico;

e) tornam-se repetitivos e sistemáticos os desvios, tredestinações ou a simples não aplicação do produto da arrecadação nos fins constitucionalmente previstos, inclusive com respaldo no próprio Texto Constitucional (DRU).

Os pontos acima demonstram a necessidade de se realizar um estudo aprofundado das contribuições e de se buscar no Texto Constitucional as amarras para evitar os abusos.

Do ponto de vista econômico, é de notório conhecimento que a pressão econômica pelo superávit primário e o serviço da dívida, desde o final da década de 90, levaram a que o Governo Federal necessitasse de maior arrecadação.

Com o quadro de agravamento fiscal, o Governo Federal, deliberadamente, avançou na arrecadação das contribuições, tributação mais interessante e muito mais lucrativa para o governo, na medida em que, ao contrário dos impostos, não sofre a repartição de receitas com os demais entes federados.

O gráfico abaixo ilustra bem a situação exposta de pressão do endividamento público no orçamento, e, particularmente sua permanência como problema atual:

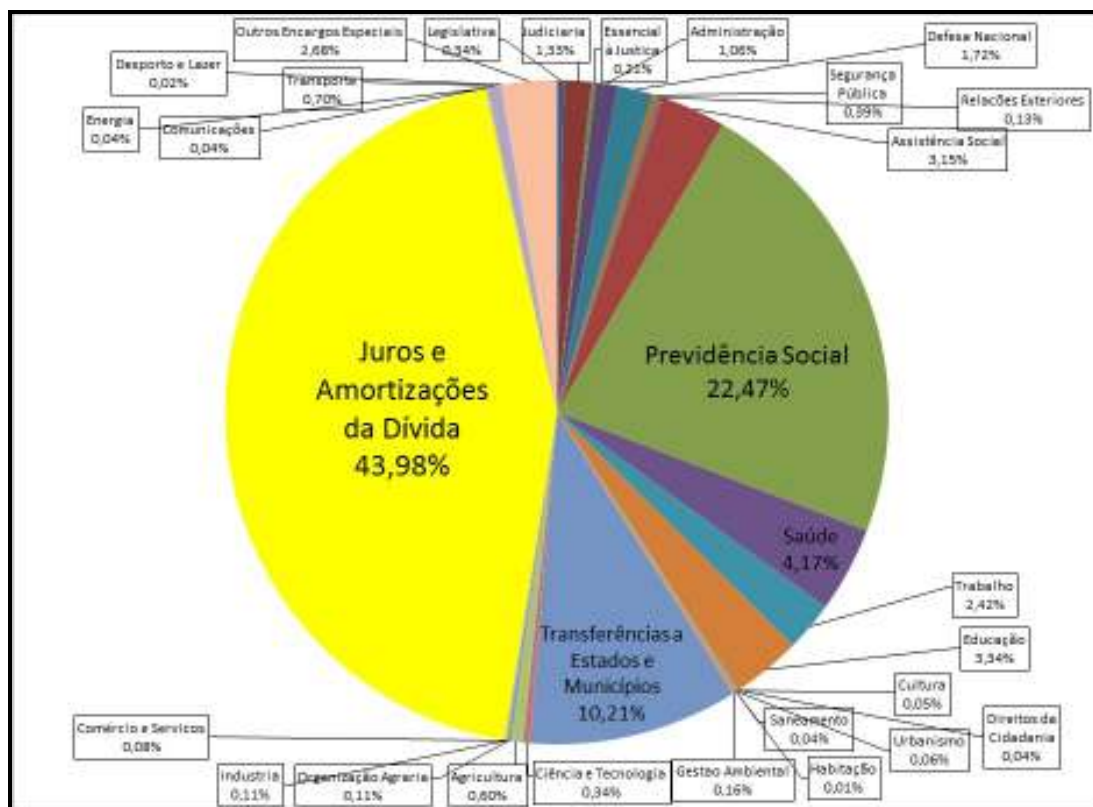


Gráfico 01: Orçamento Geral da União executado em 2012.  
 Fonte dos dados: Senado Federal – Sistema SIGA BRASIL  
 Elaboração: AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA, s.d.

Apenas uma breve noção: em 2012, as receitas estatais da União provenientes da arrecadação tributária superaram o montante de R\$1,04 trilhão, segundo análise do SINDIFISCO NACIONAL (2013) a partir de dados fornecidos pela própria Receita Federal do Brasil, o que representou um crescimento de, aproximadamente, 5,93% na arrecadação em relação ao mesmo período em 2011.

Deste total, aproximadamente 60,7% consistiram de receitas decorrentes da arrecadação das contribuições sociais (CSLL, PIS/COFINS, contribuições previdenciárias, contribuições dos servidores públicos e contribuições ao FUNAT). Somente as contribuições previdenciárias



representaram um aumento na arrecadação de, aproximadamente, 4,13% do total do aumento total das receitas arrecadadas pela União no período.

As informações acima são confirmadas pelos dados fornecidos pela própria Receita Federal do Brasil:

<b>Receita</b>	<b>Valor (milhões de reais)</b>	<b>% da arrecadação total</b>
Receita previdenciária	310.655	30,4%
COFINS / PIS-PASEP	226.965	22,2%
II / IPI Vinculado	48.425	4,7%
IRRF-rendimentos do trabalho	77.319	7,6%
IRPF	25.031	2,4%
IRRF-rendimentos de capital	15.132	1,6%
IOF	31.687	3,1%
IRRF-Rendimentos de Capital	33.872	3,3%
IRPJ/CSLL	171.636	16,8%
IPI (exceto o vinculado)	30.851	3%
CIDE-Combustíveis	2.849	0,3%
Demais administradas pela RFB	46.318	4,6%
<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>1.020.738</b>	<b>100%</b>

Tabela 01: Arrecadação da RFB por tipo de receita.  
Dados: RFB, s.d., p.7.  
Elaboração própria.

Fica evidente, portanto, que a arrecadação das contribuições então destinadas à concretização dos direitos sociais (estas especialmente voltadas à Seguridade Social) representa mais da metade da carga tributária imposta pela União Federal.

Corroborando tais indicadores, Fernando Facury Scaff traz estudos que apontam as contribuições sociais como as espécies tributárias cuja arrecadação sofreu os maiores índices de majoração dentre as receitas tributárias arrecadadas pelo governo federal nas duas últimas décadas. Curioso que, de forma absolutamente paradoxal, os indicadores de desenvolvimento humano registrados nos últimos anos não tiveram tal evolução:

Ora, chama a atenção o fato de o Brasil ser um país onde a arrecadação das chamadas contribuições sociais alcança índices cada vez maiores, chegando a ser uma das principais fontes de receita do Estado, e no qual os indicadores sociais não conseguem chegar a patamares civilizados, sequer ao longo de um período de 8 anos. Afinal, será que a arrecadação com finalidade social está sendo utilizada nas finalidades sociais apregoadas nas normas que criaram estas exações? (SCAFF, 2003)

Ainda em reforço ao que foi dito acima, um interessante debate travado entre Fernando Antonio Rezende da Silva, Everardo de Almeida Maciel, Roberto Quiroga Mosquera e Eurico Marcos Diniz de Santi pode ser extraído da *Revista Getúlio*, publicação da FGV, de novembro de 2009.

Eurico de Santi relembra que a carga tributária subiu, entre 1988 e 2008, de 20% do Produto Interno Bruto para quase 40%, gerando o aumento de litigiosidade, e que - aqui a ampla concordância do presente trabalho - o problema central do sistema caótico atual se deve, em muito, à desvinculação, nos anos 1960, do direito tributário com o financeiro, ou seja, não há uma preocupação constante – ao contrário dos países desenvolvidos - em discutir a relação entre tributação e gasto público (MACIEL; MOSQUERA; SANTI; SILVA, 2009).

No referido debate, Fernando Rezende relembra que o Texto Constitucional estabeleceu, em 1988, duas espécies de tributos com características aparentemente diferentes: um é chamado de contribuições sociais; o outro, de impostos. Deixa claro que as diferenças básicas entre as contribuições e os impostos residem no fato de que aquelas possuem regras mais *fáceis* de arrecadação, bem como não estão vinculadas às transferências constitucionais. Segundo o debatedor, esse é o ponto de maior complexidade do Sistema Tributário Nacional, já que essa diversidade de fontes das contribuições e maior facilidade na instituição de tais tributos têm como origem a necessidade

de diversificação das fontes de custeio da Seguridade Social. Essa discussão de ampliação da base de custeio da Seguridade Social já era discutida alguns anos antes da promulgação do Texto Constitucional de 1988, uma vez que as contas da Seguridade andavam conforme a economia, ou seja, deficitária quando se aumentava o desemprego e superavitária quando a economia recuperava seu ritmo. Com a ampliação dos benefícios e universalização da Seguridade Social em 1988 o constituinte se viu obrigado a ampliar as fontes de custeio da Seguridade e blindar os recursos arrecadados para que não fossem utilizados em outros fins. Com a crise econômica e, em contrapartida, uma conta maior a ser arcada, a necessidade de aumento da arrecadação se voltou para as contribuições:

Fernando Rezende - Exatamente, era esse o discurso. Mas aí começou a aumentar a conta dos benefícios previdenciários, da saúde e educação. Como se estava descentralizando o capítulo tributário, aumentou-se o percentual do IR e do IPI que ia para estados e municípios; a ideia era que o governo federal, estados e municípios, juntos, bancassem a conta em função desse chamado orçamento da seguridade social. Só que ninguém podia obrigar estados e municípios a contribuir com esse orçamento. E logo depois da Constituição Federal, a economia entrou em crise, os benefícios da descentralização não foram tão grandes como se esperava. Como consequência, o governo federal teve de bancar sozinho a conta do aumento do gasto com previdência, saúde, assistência social etc. E aí surgiu o dilema: se aumentasse o IR e o IPI, teria de repassar mais da metade do dinheiro para estados e municípios. A saída foi: "Vamos usar as contribuições". No momento inicial, não houve muito problema. O problema surgiu a partir de 1998, quando o Brasil quebrou, tomando a âncora fiscal como sustentação da estabilidade monetária. A opção óbvia foi aumentar a arrecadação, já que não podia cortar gastos. Como? Com contribuições. Era a única maneira, porque se não fizesse dessa forma teria de aumentar muito mais a carga tributária. As consequências foram a redução da base das transferências para estados e municípios e aumento do conflito federativo. E ainda um avanço em impostos, que significa por natureza impor uma carga tributária maior sobre populações de menor renda. Todas essas questões estão altamente interrelacionadas. A menos que a gente desate esse nó, e elimine a distinção entre impostos e contribuições, retornando uma situação na qual exista um só capítulo tributário e um regime próprio de financiamento da Previdência Social, continuaremos com esse tipo de problema. Por isso, não concordo com a hipótese de que sairemos dessa armadilha apenas com medidas pontuais, com reformas "prudentes". Estamos chegando a um ponto no qual é preciso ousadia. E será mais complicado se partirmos do princípio de que não é politicamente viável. No plano técnico, devemos construir nosso

entendimento. Que regime consideramos desejável para o país? Um imposto de valor agregado ou não? É preciso expressar claramente as vantagens e desvantagens de cada alternativa. Se aprisionarmos o pensamento, então uma reforma mais ampla será impossível nas condições políticas vigentes. Insistir em mudanças pontuais pode até trazer resultados, mas não resolverá o problema. E o problema é manter uma regra de soluções simétricas para uma realidade assimétrica. Essas questões estão numa espécie de índice proibitório. Quero insistir nessa posição: falta entendimento técnico sobre o diagnóstico. Por que os problemas se acumularam assim? Em que pontos se interceptam? É preciso construir uma espécie de mosaico dessas situações, do contrário... (MACIEL; MOSQUERA; SANTI; SILVA, 2009)

Não concordamos com o debatedor no ponto em que defende o fim das contribuições, uma vez que a concretização dos direitos sociais e a proibição do retrocesso, como visto no Capítulo I, são pressupostos do Estado Democrático de Direito. Mas não há como negar que sem desatar o nó criado com a questão das contribuições, o Sistema Tributário Nacional não poderá evoluir. O cenário atual é bem nefasto, pois com a necessidade de arrecadação – municípios e estados se digladiam (guerra fiscal) e União Federal invade competências que não lhe pertenciam, para suprir a ausência de arrecadação, sem repasses aos demais entes da Federação. Assim, criamos um círculo vicioso que precisa ser rompido.

A preocupação é relevante, em especial, se considerarmos as decisões do Supremo Tribunal Federal, que serão citadas adiante, pois o travamento nos repasses da arrecadação geraram o estímulo à guerra fiscal; a autonomia dada às contribuições gerou um sistema paralelo tributário, duplicando as incidências e aumentando ainda mais a carga tributária incidente sobre os salários e o consumo.

Everardo Maciel [...] - Outra coisa preocupante é a excessiva tributação da folha de salário no Brasil. Quem tem atividade no setor privado sabe disso. Como é possível punir, com tributos, a geração de empregos? Punir, com tributos, a elevação de renda dos trabalhadores? É esquisitíssimo. A lógica disso é que a contribuição dada pelo trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, é insuficiente para suprir as necessidades da Previdência, ou, mais genericamente, da seguridade social. Mas por que a parcela complementar tem que decorrer da mesma base de cálculo que representou a contribuição do trabalhador? Não há razão! O IR poderia financiar. O que não faz sentido, portanto, é essa espécie de punição aplicada ao empregador em relação tanto à contratação quanto à elevação de renda dos empregados. Essa matéria deve ser tratada com cuidado. Quando o

Eurico fala de expansão das contribuições sociais, em parte significativa foi para alcançar as instituições financeiras. Nas soluções realizadas (crítico com absoluta legitimidade porque dei alguma contribuição nelas), na solução não cumulativa para PIS/COFINS, seguiu-se um curso de barganha política. Hoje PIS/COFINS não é compreensível nem pelo contribuinte nem pelo fisco - tamanha a anarquia. Percebe-se claramente o seguinte: todas as vezes que se abre um espaço para modificação, quase sempre tende a piorar, infelizmente. E quero mencionar mais um ponto: quando se fala em reforma ampla, pensa-se em reforma constitucional. Não conheço nenhuma mudança constitucional em matéria tributária que melhorasse o sistema. Vamos pensar na lógica política da via constitucional: quando existe essa abertura, todos os interessados correm para aquela emenda, que vira um desaguadouro de interesses escusos. É, portanto, um espaço para fincar objetivos espúrios. Perde-se completamente o controle de qualquer coisa. Qualquer modificação de natureza constitucional desanda nesse sentido. Ou é uma discussão extremamente pontual ou corre-se esse risco. Agora, concordo com o Fernando: temos de pensar um modelo mais sofisticado para o futuro, caminhando por aproximações sucessivas para esse modelo, evitando tanto quanto possível qualquer mudança constitucional ampla - porque seguramente será apenas dor de cabeça para o sistema tributário brasileiro. (MACIEL; MOSQUERA; SANTI; SILVA, 2009)

O próprio debate acima mencionado já demonstra os caminhos tortuosos que seguimos desde 1988. Fernando Rezende propõe – a bem da transparência – que a contribuição social sobre o lucro seja incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no que recebeu imediata intervenção de Everardo Maciel (“Não, porque aí aumentam as transferências...”). Assim, o debate das contribuições acaba sendo o debate de todo o Sistema Tributário. Fernando Rezende bem sintetiza a armadilha na qual nos enfiamos:

Fernando Rezende - O que aconteceu ao entrarmos nessa armadilha de 1988? Se usamos uma coisa, a transferência aumenta; se usamos outra, não transfere? O crescimento do gasto é consequência certamente dessa armadilha, porque quando se usava as contribuições para fazer ajuste fiscal, havia a necessidade de inventar uma desvinculação da receita da União para usar o dinheiro em outra finalidade que não a constitucional. Então, inventou-se a DRU [Desvinculação das Receitas da União]. Cada vez que se aumentava a contribuição para bancar um superávit primário, sobravam 80% de aumento. Esses 80% tinham de ser gastos. Até poderiam, eventualmente, ser segurados na boca do caixa durante algum tempo, mas seriam usados. E terminariam sendo gastos onde? Na seguridade social; não se pode gastar em outra coisa. Com isso, começou-se a ampliar o gasto de seguridade social. E nessa esteira vieram os programas de crescimento, transferência de renda, bolsas etc., espremendo a Saúde. Não por acaso, a Saúde foi buscar uma garantia fora da seguridade - uma emenda constitucional para dizer que o dinheiro da Saúde não tem mais nada com as contribuições sociais. O

dinheiro da saúde federal é um percentual corrigido pelo PIB. Esse processo criou o que chamo de "efeito cremalheira": cada vez que a contribuição aumentava, o gasto aumentava também; e não retrocediam porque são gastos de pagamentos de benefícios previdenciários, bolsas disso, bolsas daquilo. Não tem retorno - a menos que se mexa na lei. Por isso, insisto: é preciso enxergar o conjunto de situações. Como desarmar esses nós é outra discussão. Agora, onde detonar primeiro o "aluvião"? Talvez seja essa a pergunta mais difícil de responder. (MACIEL; MOSQUERA; SANTI; SILVA, 2009)

Ora, o debate confirma o que restou dito anteriormente, ou seja, houve uma nítida utilização do sistema de custeio da Seguridade Social para financiar os mais diversos gastos públicos: desvio da finalidade vedado na redação original do Texto Constitucional, mas autorizado pela Emenda Constitucional n.º 27/2000 e prorrogações posteriores. O perigo desse uso desenfreado das contribuições para outras finalidades, inclusive, é gerar um comprometimento das receitas a ponto de ser necessário um reforço dos direitos sociais conquistados, o que seria um pleno retrocesso, ferindo a vontade constitucional, a dignidade da pessoa humana e o núcleo do Estado Democrático de Direito, como visto no capítulo anterior. Neste sentido, Eduardo Fagnani, Professor do Instituto de Economia da UNICAMP, alerta:

Eu sou um dos maiores defensores das conquistas sociais de 1988. Primeiro, foram conquistas que não partiram de nenhum governo. Aliás, elas foram feitas contra os governos. Contra o governo da ditadura e contra parte do governo da Nova Republica. Elas não são monopólio de nenhum partido político. Praticamente todos os partidos de centro-esquerda do Brasil, naquele momento, tiveram uma participação na conquista desses direitos. As conquistas de 1988 foram feitas na contramão do mundo. Quando o mundo vivia a onda neoliberal, nós estávamos construindo um sistema de proteção social baseado no Welfare State. Elas foram fruto de um movimento social extraordinário, o maior que nós tivemos no Brasil. Fomos salvos pelo momento político. Naquela etapa, nós lutávamos pela redemocratização do país. Nós queríamos fazer um acerto de contas com a ditadura. Não existia campo fértil para germinar as idéias do neoliberalismo. Isto só vai ocorrer a partir dos anos 90.

[...] Essas tentativas de retrocesso têm sido frequentes. Após a EC 20/98, tivemos a proposta do "Programa Déficit Nominal Zero" (2006); o Fórum Nacional de Previdência Social (2007). E, atualmente, tramita no Congresso a PEC 233, que trata da reforma tributária, a mais engenhosa de todas essas tentativas de retrocesso.

Quem é contra simplificar a estrutura de impostos do Brasil? Só que a PEC extingue a CSLL, a COFINS, o PIS, PASEP, que são as fontes de financiamento que compõem o Orçamento da Seguridade Social (artigo 195 da Constituição). São impostos constitucionalmente vinculados à seguridade social. (FAGNANI, 2010)

Destarte, o grave perigo vivido nos momentos atuais se resume a uma armadilha da história recente, ou seja, necessitando de recursos públicos e sem realizar a reforma fiscal, os governantes avançaram sobre as receitas da Seguridade Social, apropriando a arrecadação ali garantida, para fazer face a outros gastos governamentais, pois as amarras e limites ao poder de tributar das contribuições eram mais flexíveis, *a priori*, além de não serem obrigados a realizar repasses aos demais entes da Federação: Estados e Municípios.

O aumento exponencial das contribuições estrangulou a carga tributária, assim, mecanismos legais são buscados para reduzir esses impactos (desoneração da folha de pagamentos, regimes substitutivos e isenções etc.) e, ao fim, pode-se chegar a ponto de eliminar as fontes de custeio exclusivas da Seguridade Social, deixando-a ao *bel prazer* do caixa geral, o que representaria um significativo retrocesso da conquista de direitos sociais.

O mencionado Professor Eduardo Fagnani apresenta, em sua visão, o distanciamento da vontade constitucional quanto ao modelo de custeio da Seguridade Social:

Atualmente a Constituição Federal garante uma base de financiamento sustentável. A Constituição cria a Seguridade Social, integrada pela previdência, saúde, assistência social e seguro desemprego (artigo 194). E cria o Orçamento da Seguridade Social que institui impostos gerais e contribuições (CSLL, COFINS etc.) para financiar os setores que compõem a seguridade (artigo 195). E em todos os anos, desde 1989, o Orçamento da Seguridade Social é superavitário, mesmo com a captura de 20% dos recursos feita pela DRU. Hoje, falar em “déficit” da Previdência é um absurdo, uma picaretagem intelectual e ética. Não existe base constitucional para tal disparate. A Constituição cria a Seguridade Social, integrada pela previdência, saúde, assistência social e seguro desemprego (artigo 194). E cria o

Orçamento da Seguridade Social que institui impostos gerais e contribuições (CSLL, COFINS etc.) para financiar os setores que compõem a seguridade (artigo 195).

A questão de fundo é que os setores conservadores resistem em aceitar o que reza a Constituição. A mesma negativa tem sido praticada pela área econômica de todos os governos desde 1988. Optaram claramente por manipulações contábeis, ao arrepio da Lei:

- A primeira inconstitucionalidade é a forma de apresentação dos dados do MPAS desde 1989. Não considera a Previdência como integrante da Seguridade. Parte do princípio de que a folha de salário do trabalhador urbano deve cobrir o gasto com o INSS urbano e o INSS rural. O resultado é um “rombo” do INSS rural. Ora, os artigos 194 e 195 rezam que o INSS rural (não contributivo) deve ser coberto pelas receitas de impostos. Com base no critério oficial, quem fala em “déficit” da Previdência comete o mesmo equívoco de sentenciar o “rombo” das contas do Legislativo, do Judiciário e das Forças Armadas (também financiadas por impostos).

- A segunda inconstitucionalidade é que desde 1989 o Executivo federal jamais apresentou o Orçamento da Seguridade Social, como rezam os artigos 195, 165 e o 59 (Disposições Transitórias).

- A terceira inconstitucionalidade é a recorrente captura dos recursos do Orçamento da Seguridade Social para outras finalidades não previstas no artigo 194. Como se sabe, esse Orçamento é superavitário. Portanto à luz da Constituição da República não há como se falar em “déficit” da Previdência ou da Seguridade. Na verdade sobram recursos que são utilizados em finalidades não previstas na lei. (FAGNANI, 2010)

O trabalho de pesquisa procura se concentrar no Sistema de Custeio da Seguridade Social e nos direitos sociais que ele assegura, evidenciando regras de competência estabelecidas e os princípios que podem iluminar a aplicabilidade de tais regras, sempre tendo em mente que o Estado Democrático de Direito somente se realiza com Justiça Social, e esta tem na Seguridade Social seu maior instrumento de efetivação dos direitos garantidos pelo Texto Constitucional.

Com efeito, a Constituição Federal estabelece que a Seguridade Social é constituída por três pilares: saúde, previdência e assistência social.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Cf. O art. 194 da Constituição: “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I - universalidade da cobertura e do atendimento; II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV - irredutibilidade do valor dos benefícios; V - equidade na forma de participação no custeio; VI - diversidade da base de financiamento; VII - caráter



Quanto aos préstimos sociais oferecidos – não vamos nos alongar, uma vez que o presente estudo se volta para o custeio e não para os benefícios –, a saúde deve ser prestada de forma gratuita e através de um Sistema  nico de Saúde, que visa englobar os atos governamentais em tal seara, podendo contar com a participa o complementar da livre iniciativa. A Previdência Social   organizada sob a forma contributiva<sup>37</sup> e de inscri o obrigatória<sup>38</sup>, com cobertura de (i) invalidez permanente ou temporária; (ii) morte; (iii) aposentadoria; (iv) prote o   maternidade; (v) prote o ao desemprego; (vi) prote o   família, através de benefícios como auxílio-família e auxílio-reclusão e a Assistência Social, que segue na linha dos objetivos traçados para a Previdência Social, mas com o escopo maior de prote o e inser o social daqueles que não dispoem de recursos nem ao menos para participar do regime previdenciário contributivo.

E, em que pese não ser o objeto da presente pesquisa, sequer essa carga tributária mal posta serve aos propósitos de redistribui o de renda. Em sua tese de doutoramento, intitulada “Tributa o, previdência e assistências sociais: impactos distributivos”, Fernando Gaiger Silveira (2008) analisa os impactos distributivos da tributa o direta e indireta e da previdência e assistência sociais a partir dos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares

---

democrático e descentralizado da administra o, mediante gestão quadripartite, com participa o dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.”

<sup>37</sup> Não há espaço e oportunidade para um detalhamento maior, mas um regime previdenciário pode ser financiado de algumas formas: SISTEMA DE REPARTI O SIMPLES: os recursos são recolhidos pelos contribuintes para financiar os aposentados de hoje, gerando um pacto social entre gera es. Pode causar problemas s rios com o aumento da expectativa de vida (aumento do tempo de benefício), se não for reformado o sistema de forma proporcional (aumento do tempo de contribui o). SISTEMA DE CAPITALIZA O: Trata-se de poupança individual, onde cada contribuinte realiza suas contribui es e as mesmas são alocadas em contas individuais, acumulando uma reserva ao longo da vida e, cumprido os requisitos de elegibilidade, terá o segurado direito a um benefício proporcional às reservas constituídas. O Brasil adota para a Previdência Social o regime de reparti o, portanto, com menor poder de concentra o de renda, mas capacidade de gera o de déficits maiores, pelo aumento da expectativa de vida e todos os fatores atuariais que não cabem declinar neste momento.

<sup>38</sup> Além do regime obrigatório, o Texto Constitucional determina o estímulo   Previdência Complementar, de caráter facultativo.

(POF) de 2002-2003, comparando a renda anterior à concessão dos benefícios ou incidência dos tributos e a renda resultante dessas intervenções públicas.

Em resumo, Silveira (2008) conclui que: (i) o conjunto de políticas analisadas (aposentadorias e pensões, programas de transferência de renda, auxílios, seguro-desemprego, bolsa de estudo, impostos sobre a renda, contribuições previdenciárias, impostos sobre imóveis e veículos e impostos ou contribuições sobre o consumo) não prova alteração significativa na concentração da renda pessoal; (ii) benefícios previdenciários e assistenciais, seguro-desemprego e outras transferências monetárias apresentam baixo impacto distributivo em comparação ao que ocorre nos países desenvolvidos, e isso ocorre sobretudo em virtude da elevada regressividade das aposentadorias e pensões dos regimes públicos de previdência social (que termina por anular os impactos distributivos das aposentadorias do Regime Geral de Previdência Social, dos programas de transferência de renda e dos auxílios aos trabalhadores; (iii) no campo tributário, a alta regressividade é resultante, sobretudo, da tributação indireta e do seu peso na carga tributária total, valendo mencionar, contudo, a neutralidade e mesmo a regressividade de alguns tributos diretos; (iv) diante disso, o país deveria centrar os esforços distributivos para ampliar a participação dos benefícios de caráter progressivo (bolsas, aposentadorias do Regime Geral de Previdência Social e auxílios) no conjunto das transferências governamentais, aumentar o peso da tributação direta na arrecadação e corrigir o perfil de incidência dos tributos sobre o patrimônio.

Quanto aos regimes previdenciários analisados – o regime geral (RGPS) e os regimes do funcionalismo público (RPPS) –, primeiramente vale ressaltar que ambos são (1) sistemas de seguro social, pois seu benefício

guarda relação com as contribuições realizadas; (2) sistemas de repartição, i.e., “baseados na solidariedade entre gerações”, sendo financiados “pelas contribuições dos trabalhadores e dos empregadores” e “por recursos fiscais do tesouro, ou melhor, por contribuições – tributos indiretos – pagas por toda a sociedade” (SILVEIRA, 2008, p.89).

As diferenças mais relevantes entre os regimes encontram-se menos nas regras de concessão (prazos de contribuição e de idade etc.), que nas regras de cálculo das remunerações, que terminam por garantir aos servidores públicos, de modo geral, “direitos a benefícios iguais aos recebidos quando na ativa (integralidade) e aos mesmos reajustes concedidos aos servidores (proporcionalidade)”, ao passo que, para os aposentados e pensionistas do regime geral existem “limites tanto para as remunerações como para os reajustes” (SILVEIRA, 2008, p.89).

Uma das formas de avaliar o desempenho distributivo do sistema previdenciário é examinar o peso das contribuições previdenciárias na renda à medida em que ela aumenta. Em relação a essa forma, Silveira conclui pelo caráter progressivo das contribuições previdenciárias a cargo dos trabalhadores, “dado que sua participação na renda monetária cresce continuamente entre o 1º e o 9º décimos de renda domiciliar per capita, diminuindo um pouco no último décimo” (SILVEIRA, 2008, p.91).

Brasil: Valor da Renda Domiciliar <i>per capita</i> e Participação de Aposentadorias e Pensões e de Contribuições Previdenciárias na Renda, segundo Décimos de Renda – 2002-2003			
Décimos de renda monetária domiciliar <i>per capita</i>	Participação percentual na renda		Renda domiciliar monetária domiciliar <i>per capita</i> (R\$ jan. 2003)
	Aposentadorias e pensões	Contribuições Previdenciárias	
1	6,8	1,0	23,76
2	15,1	1,4	57,05
3	14,8	1,9	90,12
4	17,8	2,3	128,53
5	13,1	2,6	172,43
6	18,6	2,7	229,36
7	12,0	3,3	309,07
8	11,9	3,4	439,33
9	11,2	3,7	705,15
10	12,6	3,1	2.135,77
média	12,8	3,1	429,24

Fonte: IBGE/POF de 2002-2003 (microdados).

Tabela 02: “Brasil: Valor da Renda Domiciliar per capita e Participação de Aposentadorias e Pensões e de Contribuições Previdenciárias na Renda, segundo Décimos de Renda – 2002-2003”. Elaborado por SILVEIRA, 2008, p.92.

Por outro lado, conforme adverte Silveira (2008, p.91), é possível “inferir que a progressividade das contribuições se deva à menor presença de trabalhadores formais nos primeiros décimos de renda, o que implica desproteção social”.

De fato, ao examinar as famílias por décimos de renda monetária domiciliar per capita de acordo com a presença ou não de contribuintes da previdência, Silveira constatou que “somente 7% das famílias do 1º décimo de renda contam com algum membro contribuindo para a previdência social”, situação “que melhora à medida que aumenta a renda, chegando a 30% no 3º décimo, e atingindo a cerca e 2/3 nos décimos superiores de renda” (SILVEIRA, 2008, p.91), conforme a tabela abaixo:

Brasil: Famílias com Componentes Contribuintes da Previdência e Distribuição das Pessoas segundo a Posição na Ocupação, por Décimos de Renda Monetária Domiciliar <i>per capita</i> – 2002-2003								
Décimos de renda	Participação das famílias com membros contribuintes da previdência	Distribuição das pessoas com renda do trabalho						
		Empregado privado	Empregado público	Trabalhador doméstico	Rural temporário	Empregador	Conta-própria	Não remunerado e autoconsumo (1)
1	7	12	2	7	13	0	37	29
2	19	25	4	10	10	0	33	19
3	30	32	5	10	7	1	32	14
4	38	36	5	10	6	1	31	12
5	47	40	6	11	4	1	30	8
6	43	45	7	9	3	1	27	8
7	58	47	8	7	2	2	27	6
8	63	49	11	6	1	3	25	6
9	68	49	15	3	0	6	23	5
10	70	41	20	2	0	11	22	5
média	48	39	9	7	4	3	28	10

Fonte: IBGE/POF de 2002-2003 (microdados).  
Nota: (1) Constatam, também, dessa posição o trabalho voluntário e o de aprendiz ou estagiário.

Tabela 03: “Brasil: Famílias com Componentes Contribuintes da Previdência e Distribuição das Pessoas segundo a Posição na Ocupação, por Décimos de Renda Monetária Domiciliar *per capita* – 2002-2003”. Elaborado por SILVEIRA, 2008, p.93.

Ademais, e com base nos mesmos dados, Silveira adverte que a inferência é mesmo substancial também porque entre os 10% mais pobres “predominam as famílias residentes no meio rural, cujo acesso à seguridade social está relacionado ao trabalho em regime de economia familiar”. Com efeito, e baseando-se na mesma tabela acima, entre os 10% mais pobres nota-se que “65% das pessoas com trabalho se inserem nas categorias de conta-própria não remunerados ou voltados à produção para autoconsumo)” (SILVEIRA, 2008, p.91).

Outra forma de avaliar o caráter progressivo ou regressivo do sistema previdenciário é, obviamente, examinar as próprias aposentadorias. Neste caso, Silveira não conclui pela sua progressividade, pois, “à exceção do 1º décimo, a participação das aposentadorias e pensões na renda encontra-se ao redor de 13%, com variações maiores no 4º e 6º décimos, onde atinge 18%” (SILVEIRA, 2008, p.92) (cf. tabela “Valor da Renda Domiciliar *per capita* e

Participação de Aposentadorias e Pensões e de Contribuições Previdenciárias na Renda, segundo Décimos de Renda – 2002-2003”, supra).

Além do exposto, a maior participação no 4º e 6º décimos de renda, também segundo Silveira (2008, p.92), “se deve ao fato de apresentarem participações expressivas de famílias com aposentados e pensionistas, particularmente benefícios iguais a um salário mínimo”.

Ademais, na comparação entre os 40% mais pobres frente aos 20% mais ricos “verifica-se uma participação de 12,2% das aposentadorias e pensões na renda monetária dos mais ricos, o que é ligeiramente inferior aos 15,5% observados nos mais pobres” (SILVEIRA, 2008, p.92).

Finalmente, uma terceira forma de analisar o caráter distributivo da previdência, utilizada por Silveira, diz respeito ao cotejo dos montantes das contribuições previdenciárias dos trabalhadores e das aposentadorias e pensões, segundo estratos de renda. Os resultados estão condensados na Figura 02 abaixo, a partir da qual Silveira (2008, p.93) constata que “as diferenças entre as participações nas contribuições previdenciárias e nas aposentadorias pelos décimos de renda não são expressivas, situando-se entre -5,4 e 3,0 p.p”.

Como o próprio Silveira esclarece:

Na realidade, os seis primeiros décimos apropriam-se de parcela maior das aposentadorias em relação às suas participações no total das contribuições. Destaca-se o ganho no 6º décimo e a quase paridade no 1º décimo. Isso é contrabalançado pela maior participação no total das contribuições que na das aposentadorias nos 40% mais ricos, com destaque para o diferencial no 9º décimo, que responde por quase 20% das contribuições contra uma participação no total das aposentadorias de menos de 15%. É fato, todavia, que há uma grande concentração do montante das aposentadorias nos décimos mais ricos, com os 10% e os 20% mais ricos apropriando-se de 49% e 69%, respectivamente. Ainda que a distribuição das contribuições seja ainda mais concentrada, os ganhos distributivos poderiam ser de maior envergadura. (SILVEIRA, 2008, p.93-94).

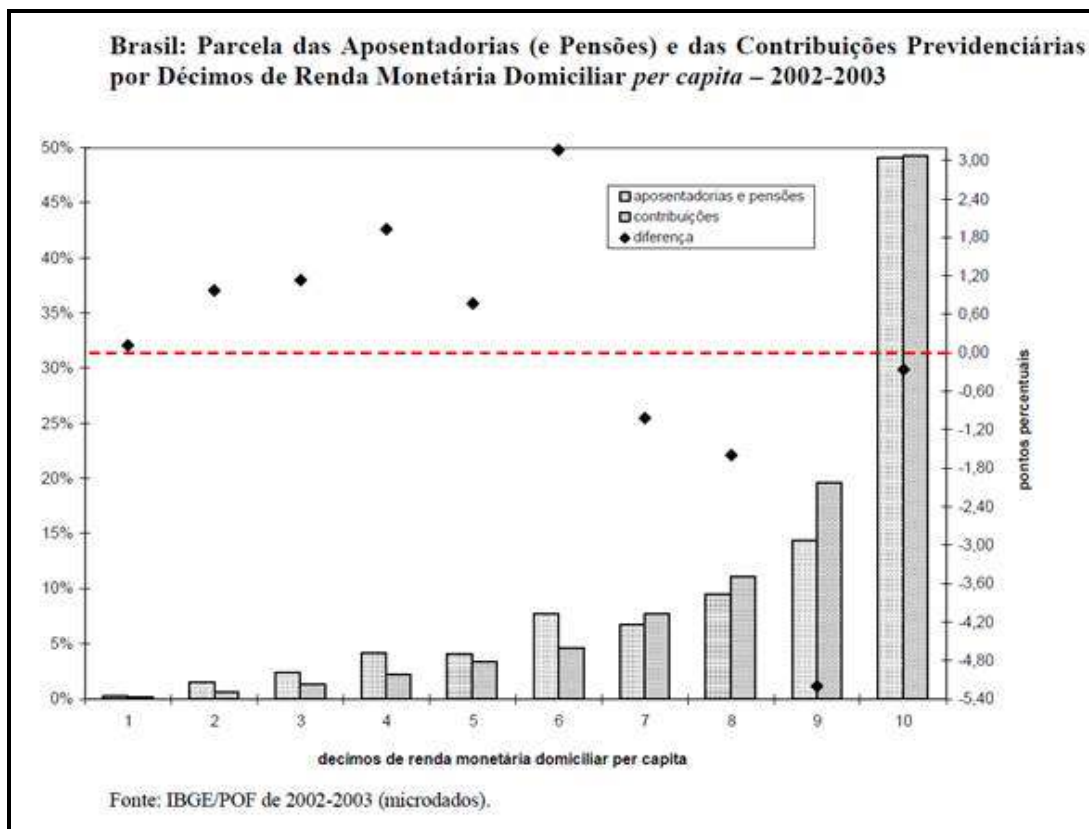


Figura 02: “Brasil: Parcela das Aposentadorias (e Pensões) e das Contribuições Previdenciárias por Décimos de Renda Monetária Domiciliar *per capita* – 2002-2003”.  
Elaborado por SILVEIRA, 2008, p.94.

A ausência de um papel positivo significativo do sistema previdenciário no combate ao grave nível de desigualdade socioeconômica que ainda caracteriza o país é relacionada, dentre outros, às próprias diferenças geradas pelo mercado de trabalho: de um lado, tais diferenças explicam, em grande medida, porque o RPPS é mais regressivo (SILVEIRA, 2008, p.89); de outro, a falta de um impacto progressivo do sistema previdenciário como um todo, e do RGPS em particular, dado que “nosso sistema de previdência social se caracteriza, em grande medida, por ser um seguro social, ou seja, aposentadorias e pensões têm estreita relação com as contribuições pretéritas”, e, sendo assim, “o perfil distributivo das aposentadorias e pensões reflete as desigualdades do mercado de trabalho” (SILVEIRA, 2008, p.125).

Neste caminho, conforme alerta Misabel Derzi, o Brasil vem optando, desde a Constituição Federal de 1946, pela construção de um sistema de Seguridade Social apoiado no custeio múltiplo: contribuições dos empregadores sobre a folha de salários, contribuições dos empregados e subsídios transferidos pela União aos cofres previdenciários.

Como vimos também, a Constituição Federal de 1988 foi ainda mais enfática em determinar um Estado Democrático de Direito, uma sociedade livre, justa e solidária e um compromisso permanente de reduzir as desigualdades sociais. No campo social foi vasta em seu art. 7º, bem como garantiu uma Seguridade Social bem mais além da previdência, mas com a promessa de saúde universal e gratuita para todos e assistência aos necessitados. Enfim, garantiu-se o mínimo em prol da efetivação da dignidade da pessoa humana.

Wolfgang Pelikan (1986) aponta que uma das causas para a crise da Seguridade Social no mundo está na incidência de seu custeio muito concentrada na folha de salários, ou seja, Seguridade Social onera substancialmente as empresas com elevado número de empregados, em contrapartida àquelas que investem em tecnologia e automação. Com a redução dos lucros, as empresas com intensa mão de obra também investem em tecnologia, aumentando o desemprego e reduzindo as fontes de custeio. Eis a explicação para os países, incluindo o Brasil, partirem para o sistema misto de custeio, já que os problemas encontrados, a depender do grau de financiamento e do envelhecimento da população, são os mesmos: a) aposentadoria por tempo de serviço, desvinculada da idade do trabalhador; b) aumento da expectativa de vida; c) burocracia e empreguismo que aumentaram a máquina e o custo da Seguridade Social; d) crises econômicas e recessão e f) especialmente no nosso



país, problemas de caixa e orçamento pelos desvios constantes de recursos da Seguridade Social para outras finalidades.

E o que fez a Constituição de 1988? Estabeleceu um sistema misto de custeio, fugindo de uma das razões da crise de financiamento da Seguridade; determinou a aplicação de princípios como a universalidade, distributividade e equidade (art. 194); estabeleceu uma administração autônoma e descentralizada, com autonomia orçamentário-financeira e administrativa em favor dos órgãos de Seguridade Social (arts. 165, § 5º; 167, IV, VI e VIII, 194, VII, 195, § 2º).

Mas como vimos, a autonomia foi posta de lado, com a criação da Super-Receita; as contribuições sociais sobre lucro e faturamento foram destinadas, parcialmente, a outros fins (EC 27/2000 e prorrogações posteriores) e a forma de custeio também é objeto de críticas – o que será exposto adiante.

Também a guerra fiscal gerou uma oscilação entre atender a demanda social e dar maior eficiência econômica, como bem retrata Misabel Derzi, forte em Allison Christians (2008):

O pêndulo das decisões oscila entre eficiência econômica e equidade social, com tendências ao desequilíbrio em prejuízo do bem-estar social e da efetivação dos direitos humanos, em especial da dignidade humana.(DERZI, 2014)

E conclui com a precisão de sempre:

O Brasil arrecada tributos como um país desenvolvido, cerca de 36% de seu próprio PIB. Mas o seu sistema tributário é regressivo porque onera mais o consumo/trabalho do que o capital. Com o aumento da competição tributária, as receitas do Estado para pagar os benefícios da previdência social, da saúde e da assistência social, também se reduzem. Em face da alta mobilidade do capital e necessitando desesperadamente de investimentos, as reações têm sido as mesmas, presentes nos demais países: (a) procura-se não fazer incidir o imposto sobre a renda e os lucros provenientes do capital (ou pelo menos fazer incidir mais suavemente), de tal forma que a carga fiscal sobre o trabalho/consumo tende a se acentuar mais ainda; (b) no afã de se

aumentar a arrecadação, o Brasil introduziu a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, medida que converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia desencadeia a transferência para os preços da carga fiscal; (c) há certa tendência de redução dos benefícios previdenciários, o que se apresenta em movimentos repetitivos, embora a sociedade brasileira já tenha feito as suas opções, de forma irreversível, em sua Constituição, em favor de um Estado Democrático de Direito.

Pode-se finalmente lamentar, que o Brasil, sendo um país de profundos contrastes sociais e, sendo dotado de um sistema tributário regressivo, adote medidas que falseiem as noções de lucro e de renda, dessa forma tornando o sistema ainda mais regressivo do que já é. Mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe benefícios previdenciários e assistenciais (e deve receber) na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com uma mão tira-se com a outra. É sabido que os impostos sobre o consumo são regressivos e oneram com mais força os salários mais baixos. Os Institutos de pesquisa do País apontam que as famílias, que auferem de 1 a 2 salários mínimos, suportam uma carga fiscal de quase 50%, reduzindo-se a carga na medida em que sobem os salários. Acima de 20 salários mínimos, as famílias passam a suportar apenas 20% da carga. Com isso, pode-se afirmar que muitos dos benefícios previdenciários (de um salário mínimo) ou assistenciais (bolsa-família), por exemplo, são pagos pelos próprios carentes a quem deveriam beneficiar. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado do bem-estar social fica assim muito prejudicado.

Pois bem, de tudo que foi dito, algumas conclusões (ou pressupostos para os itens a seguir) podem ser extraídas:

a) O Texto Constitucional de 1988 trouxe importantes avanços no campo social e, no que interessa ao presente estudo, garantiu uma Seguridade Social ampla (dentro dos domínios da saúde, previdência e assistência), numa concepção atualizada, criando um novo modelo de proteção social. Vejamos algumas diretrizes inerentes a esse modelo: universalidade da cobertura e do atendimento, isonomia entre trabalhadores urbanos e rurais, irredutibilidade dos benefícios, diversidade e ampla forma de financiamento.

b) O Sistema Constitucional de 1988 criou, ainda, um sistema de custeio próprio para a Seguridade Social, com uma base ampla e diversificada de financiamento, capaz de cobrir as mais diversas fases da economia, já que

poderia buscar a melhor fonte de custeio para determinados setores ou determinados momentos da economia nacional.

c) A interpretação dada às fontes e aos limites ao poder de tributar quanto ao financiamento da Seguridade Social – talvez pela finalidade nobre a que se destinava – foi extremamente flexível, o que permitiu um avanço sobre esse domínio por parte do Governo Federal.

d) Assim, ao longo do tempo, o Governo Federal avançou sobre essa base de financiamento da Seguridade Social, não somente alargando seu campo de atuação, como visto anteriormente, mas desvinculando parte das receitas arrecadadas para o caixa geral da União.

e) Somam-se a tais fatores uma guerra fiscal internacional nefasta e uma oneração excessiva sobre o consumo.

Portanto, é preciso repensar com urgência o sistema de custeio da Seguridade Social para que seja cumprida a finalidade constitucional, e para que ele não se transforme em um sistema paralelo onde tudo é mais permitido e, portanto, fértil ao abuso do poder de tributar. Que não seja esse excesso – causado por outros fatores – motivação para reduzir benefícios e retroceder onde tanto se avançou em 1988.

Como visto anteriormente, a premissa é a previsibilidade e transparência das ações do Estado; que este trate o contribuinte como igual e livre<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> O Sistema Constitucional Tributário é rico de dispositivos constitucionais e regulamentação por lei complementar, é único na divisão das competências e, por isso, deve ter a sua sistematização própria, ainda que iluminado dos valores postos pelo Texto Constitucional. Ensina o Prof. Sacha Calmon: “O Direito Positivo brasileiro é extremamente rico se comparado com o Direito de outros povos. A nossa Constituição é a que mais contém regras e princípios tributários em todo o orbe. Demais disso, entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação. Elaboramos a teoria das normas gerais mais que qualquer povo. Em decorrência dessas características, o Direito Tributário Positivo do Brasil, para ser descrito pelo cientista do Direito Tributário, exigir extremo rigor na

Ora, se a raiz está nas normas constitucionais, não parece racional ao presente estudo que sejam desprezadas algumas regras claras e expressas da Carta Magna, dentre elas, a finalidade que legitima a instituição do tributo. Contudo, essa finalidade – a bem da conjugação dos fatores Justiça Fiscal, Confiança e Segurança Jurídica – não pode levar **(a)** à tributação desenfreada, na qual os *fins justificam os meios*, pois se estaria abrindo mão da Segurança Jurídica que ronda e vigia o Sistema Jurídico; **(b)** ao estrangulamento do sistema a ponto de ferir a capacidade contributiva do contribuinte, onde tal princípio for aplicável e **(c)** a questionar os benefícios sociais já conquistados, retrocesso que não pode ser permitido pelo Sistema do Direito, a bem da *dignidade da pessoa humana*.

A ênfase na finalidade como cogente decorre, pois, das obrigações do Estado de realizar direitos sociais e, em última instância, de respeitar e trabalhar em favor da própria dignidade das pessoas sob sua jurisdição. É a razão de ser da República. Inexiste nada mais urgente e importante. Tudo isso, que deveria ser evidente e autoexplicativo para qualquer estudioso da nossa progressista Carta Constitucional, provoca repercussões no âmbito tributário, no seio do debate acerca das contribuições, que a literatura jurídica especializada ainda não catalogou totalmente, conforme veremos nos capítulos seguintes.

---

sistematização das matérias. Pensamos que se o Direito é piramidal, podemos descrevê-lo do ápice para a base ou da base para o ápice. Por isso que as normas jurídicas extraem validade de uma norma que lhes está imediatamente acima. A norma que está no topo é justamente a constitucional. Ela é que confere validade às demais normas do sistema, até as mais ínfimas, os regulamentos e as instruções normativas das autoridades administrativas. Subir ou descer a pirâmide normativa, tanto faz”. (COELHO, 1999, p.34-35)

## CAPÍTULO 4: CONTRIBUIÇÕES E CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO

### 4.1. A importância da classificação das espécies tributárias

Determinada a natureza jurídica das contribuições como tributo, é aplicável a elas, no que couber, o regime jurídico-constitucional de tais exações. Resta agora saber se as contribuições podem ser consideradas como uma espécie autônoma ou se a elas se aplicariam as limitações ao poder de tributar de outras espécies já existentes.

Aqui é preciso, desde logo, fazer duas indagações: *Por que classificar? Como realizar tal classificação?*

Quanto à primeira indagação (por que classificar?), não são necessárias maiores digressões. O Sistema do Direito é formado por regras e princípios que são aplicáveis a cada categoria previamente definida, assim, somente com a definição daquela espécie é que se pode determinar o regime jurídico-constitucional daquela categoria. É o que podemos chamar de adequação à realidade do direito positivo.

Roque Carraza é preciso:

[C]lassificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos.

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças em diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado (CARRAZZA, 2010, p.535).

O ato de classificar, ou seja, distribuir objetos ou pessoas em classes ou grupos tem inúmeras possibilidades, dependendo das semelhanças e diferenças, como alertado pelo Professor Carraza. Portanto, o ato de classificar

deve ser precedido da determinação dos critérios que serão utilizados para garantir a transparência dos caminhos percorridos.

[C]lassificar é distribuir objetos em classes ou grupos, segundo critérios predeterminados. Podemos, é bem de ver, classificar as coisas de inúmeras maneiras. Uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a *norma jurídica*. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.

Assim, uma classificação *jurídica* dos tributos só será possível a partir do detalhado exame das normas jurídicas tributárias em vigor, máxime das de mais alta hierarquia, que se encontram na Constituição Federal (CARRAZZA, 2010, p.536).

Tendo como objeto primordial determinar o regime constitucional a ser aplicável à categoria escolhida, o critério deve ser o jurídico<sup>40</sup> e, mais além, deve ter como raiz o próprio Texto Constitucional, como bem alertado por Geraldo Ataliba:

Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as consequências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário fulmina qualquer exaço não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos (ATALIBA, 2011, p.124).

“Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade” (ATALIBA, 2011, p.125).

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional

---

<sup>40</sup> Conforme esclarece Luciano Amaro (2006, p.74): “Qualquer classificação supõe que se elejam critérios de discriminação das diferentes espécies. A esse propósito, tem-se dito que a classificação jurídica dos tributos não pode assentar-se em dados da ciência das finanças. Realmente, no plano da ciência das finanças podem ser utilizados critérios que não se reflitam, necessariamente, no plano jurídico, embora devam ser levados em conta pelo legislador no momento da elaboração da norma. É evidente que os critérios hábeis para uma classificação jurídica dos tributos não de levar em conta os dados juridicamente significativos, isto é, dados que tenham uma expressão jurídica. Ocorre que a realidade jurídica desses aspectos frequentemente espelha dados que tiveram, antes, uma expressão financeira pré-jurídica. É, aliás, natural que haja essa correspondência, pois o legislador trabalha com modelos jurídicos que devem ter um mínimo de referibilidade prática, no mundo fenomênico. Isso não implica negar a lei a aptidão de metamorfosear os fatos. A circunstância de poder fazê-lo não significa que, necessariamente, o faça.”

dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados (ATALIBA, 2011, p.125-126).

E mais: o ato da classificação não pode ser apenas uma escolha de critérios ou um jogo de palavras, mas em tal ato cabe a responsabilidade do Direito em que a classificação não leve a uma deturpação do sistema. Como visto anteriormente, as contribuições hoje têm sido alvo de intensos ataques legislativos para aumento da arrecadação, com a subsequente trestinação dos recursos arrecadados. De um lado, parte da doutrina critica a teoria dos tributos finalísticos que passaria a legitimar a criação de qualquer contribuição, sem as amarras do Sistema Tributário – limitações ao poder de tributar – e sem o compromisso da repartição dos impostos diante do Pacto Federativo; de outro lado, a doutrina que defende o aspecto finalístico como legitimador da criação das contribuições critica o fato de a doutrina ter estacionado na teoria dos tributos vinculados e não vinculados, o que não permitiria a criação de um sistema forte para evitar os abusos do poder.

Portanto, o ato de classificar deve necessariamente passar por três pontos: a) o estabelecimento dos critérios claros que serão adotados (premissas da classificação); b) os critérios escolhidos devem guardar coerência com a norma constitucional e pressupor que a cada espécie corresponde um regime constitucional distinto a ser aplicado; c) os critérios escolhidos e a classificação em espécies possuem um compromisso sistêmico, ou seja, o ato de classificar é também um ato de interpretar o sistema, pelo que deve guardar coerência com princípios por ele fundados.

Contudo, se pequenas divergências existiam quanto à natureza tributária das contribuições, e que não mais existem - quanto à definição das

espécies tributárias, a doutrina nacional efetivamente não consegue chegar a qualquer consenso, sendo que tal divisão é ponto crucial para o Sistema Tributário Nacional, como alertado anteriormente.<sup>41</sup>

A seguir, antes de tecermos nossas conclusões, será apresentado um panorama geral sobre as diversas correntes da doutrina nacional quanto ao tema, não somente com o intuito crítico, mas para detectar os elementos considerados por elas como diferenciadores entre as diversas espécies.

#### **4.2. Classificação bipartida**

Até a década de 30, era comum a doutrina distinguir as espécies tributárias pelo produto da arrecadação (RIBEIRO, 2010, p.110).

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p.113), a corrente dicotômica, em seu antigo critério, baseava a divisão pela destinação da arrecadação, ou seja, se genérica era imposto, se específica detinha a natureza de taxa. Portanto, na primeira linha dicotômica prevalecia como critério diferenciador a destinação do produto da arrecadação.

A inovação na divisão de espécies deu-se com Acchile Donato Giannini (1940, p.35 e ss.) que colocou o fato gerador (e não mais a destinação) como elemento diferenciador das espécies.

No Brasil, coube a Geraldo Ataliba (1991, p.131 e ss.), a partir dos ensinamentos de Giannini, classificar os tributos em vinculados e não vinculados

---

<sup>41</sup> Nos dizeres de Werther Botelho Spagnol (2004, p.15): “Não é suficiente ao intérprete identificar determinada prestação como de natureza tributária. Mormente em países federativos, como é o caso brasileiro, mister se faz definir com precisão as diferentes espécies tributárias, uma vez que, conforme veremos ao longo do trabalho, questões de competência, incidência, discriminação de rendas e, inclusive, limitações ao poder de tributar são variáveis em função da espécie de tributo instituída”.



a uma atuação estatal, embora sempre tivesse reconhecido os impostos, as taxas e as contribuições como espécies autônomas.

Assim, a corrente dicotômica focada no fato gerador divide os tributos em impostos (não vinculados a uma atividade estatal) e taxas (vinculadas a uma atividade estatal), tendo como seus maiores defensores Alberto Xavier (1974, p.42) e Alfredo Augusto Becker (1972, p.345<sup>42</sup>), sendo que este último ainda entendia como determinante a base de cálculo na distinção das espécies.

O grande mérito de tal classificação (vinculados e não vinculados) está na legitimação da instituição dos tributos, uma vez que os tributos não vinculados estão fincados na capacidade contributiva, enquanto que os vinculados se legitimariam pela contraprestação estatal.

### **4.3. Classificação tripartida**

A corrente que divide os tributos em três espécies encontra variáveis dentre seus defensores e teve grande aceitação na doutrina nacional<sup>43</sup>. Para tal corrente, em síntese, os tributos são divididos em três espécies: impostos (não vinculadas a uma atuação estatal); taxas (vinculada a uma atuação estatal

---

<sup>42</sup> Para Alfredo Augusto Becker (1972), a contribuição de melhoria não é espécie tributária autônoma. Se o legislador erigir a mais-valia imobiliária como base de cálculo, estaremos em face de um imposto; se, entretanto, erigir o custo da obra, estaremos diante de uma taxa.

<sup>43</sup> “Defenderam essa corrente, entre outros: Geraldo Ataliba [*Hipótese de incidência tributária*. 4 ed. São Paulo: RT, 1991, p.131], Rubens Gomes de Sousa [*Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.163-165], Aliomar Baleeiro [*Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.70], Amílcar de Araújo Falcão [*Sistema Tributário Brasileiro – Discriminação de Rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p.55], Ruy Barbosa Nogueira [*Curso de Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p.155 e seguintes] e, mais recentemente, Sacha Calmon Navarro Coêlho [*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.398-402], Luiz Emygdio da Rosa Jr. [*Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.374] e Paulo de Barros Carvalho [*Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.33 e 44]” (RIBEIRO, 2010, p.110-111).

imediate e direta) e contribuições de melhoria (vinculadas a uma atuação estatal mediata e indireta).

É importante ressaltar que os *tricotômicos* não negam a natureza tributária das contribuições e dos empréstimos compulsórios, mas entendem que suas características não são suficientes para torná-las espécies autônomas, conforme alerta RIBEIRO:

Os tricotômicos não negam natureza tributária aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais. Apenas negam a sua autonomia entre as espécies tributárias, uma vez que, não possuindo fato gerador próprio, se utilizam dos fatos geradores do imposto ou das taxas [nr.13: Por todos, vide: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, ob. cit., p.70]. Assim, a contribuição parafiscal que se utilizar do fato gerador da taxa, como a contribuição previdenciária do empregado, taxa será. O empréstimo compulsório que se utilizar do fato gerador do imposto (o que quase sempre acontece), imposto será. (RIBEIRO, 2010, p.111).

De fato, a corrente tricotômica baseou-se em três alicerces: a) na citação literal do art. 145 do Texto Constitucional de 1988 ao referir-se a impostos, taxas e contribuição de melhoria; b) na divisão de competências que se utilizou da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal e c) nos artigos 4º e 5º do CTN.

Quanto ao primeiro e segundo alicerces, como veremos adiante, a literalidade do art. 145 do Texto Constitucional de 1988 não pode desprezar outras eventuais características, constantes do próprio Texto Constitucional, se relevantes e existentes. Quanto à teoria dos tributos vinculados e não vinculados, a sua utilização para repartição das competências também não pode ser tida como taxativa na determinação das espécies, já que para os tributos vinculados é a contraprestação estatal que define a competência, o que não significa que – por tal motivo – tenha o Texto Constitucional adotado a tese da teoria dicotômica ou mesmo tricotômica.

Quanto aos artigos 4º e 5º do CTN, de fato, são dispositivos taxativos ao defender a corrente tricotômica: “Segundo o art. 4º, o fato gerador é o único elemento hábil para a distinção entre as espécies tributárias. Se só existem três fatos geradores típicos [...], e sendo considerada irrelevante [...] a destinação legal do produto da arrecadação, [...] é forçosa, dentro da lógica do Código, a adoção da tricotomia, que é coerentemente adotada pelo art. 5º de forma expressa” (RIBEIRO, 2010, p.111).

Baleeiro é enfático: “O CTN, do mesmo modo que o art. 18 da Constituição [de 1969], inclui na categoria “tributos” apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria” (BALEEIRO, 1999, p.70). Aqui duas ressalvas importantes: (1) as assertivas do autor foram asseveradas à luz da CF/69, e não da CF/88; (2) apesar de dizer que as “contribuições especiais” e “parafiscais” “ora são impostos, ora são taxas”, reconhece que elas “integram o sistema tributário” (BALEEIRO, 1999, p.70).

Rubens Gomes de Souza também propõe tal classificação à luz do direito positivo vigente à época, e com grande influência, outrossim, do direito financeiro:

O conceito de tributo é um conceito genérico [...]. No estado atual da elaboração do direito financeiro, o gênero tributo compreende três espécies: os impostos, as taxas e as contribuições. (SOUSA, 1975, p.163)

O autor ainda repele a questão da destinação como elemento diferenciador, calcando sempre e somente no fato gerador ao definir as espécies:

O conceito específico de imposto está entre nós definido por uma lei federal normativa [...]. É o Decreto-Lei Federal n. 2.416 de 17.7.40 [...]: *tributo destinado a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública*. Essa definição corresponde à que é

formulada pela generalidade dos autores e tem como característica a de ser o imposto o tributo que se destina a cobrir as necessidades públicas *gerais* [...]. Esse caráter geral e indistinto das despesas públicas cobertas pelos impostos, entretanto, não impede que a lei determine que o produto de certos impostos seja especificamente atribuído a uma determinada despesa [...], porque a afetação da despesa é uma simples determinação de ordem *contábil* [...], sem influência sobre a natureza da receita. (SOUSA, 1975, p.163-164) (*destaques do próprio autor*)

Quanto às taxas, Rubens Gomes de Souza também utiliza-se do conceito do direito positivo para defini-las:

O conceito de taxa é definido pelo § 2o do art. 1o do mesmo Dec.Lei n. 2.416 de 17.7.40, nos seguintes termos: tributos exigido como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda a contribuição destinada ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas. (SOUSA, 1975, p.164-165)

E, finalmente, quanto às contribuições, entende que o Texto Constitucional à época vigente somente permitiria a instituição da contribuição de melhoria:

Contribuições, finalmente, são todas as demais receitas que, correspondendo ao conceito genérico de tributo, não sejam especificamente impostos nem taxas. Este é o conceito doutrinário, que poderá portanto abranger quaisquer tipos ou espécies novas de tributos que sejam elaborados. Entre nós, todavia, em virtude do caráter rígido da discriminação de rendas, a Constituição [de 1946] só admite um tipo de contribuição, que define especificamente no art. 30. É a contribuição de melhoria, definida como sendo o tributo cobrado quando se verificar valorização de imóveis, provocada por obras públicas, não podendo exceder o montante da valorização nem o custo da obra (SOUSA, 1975, p.165).

Como dito, essa corrente defende que para classificar as espécies tributárias, é necessário apenas verificar a hipótese de incidência do tributo em questão, que se resume em duas formas: uma atividade vinculada a uma atividade do Poder Público (atos do Estado) e os tributos não vinculados, que retratam uma materialidade pura e simples do contribuinte, distante de qualquer

atuação do Estado (prestar serviços, ter propriedade, vender mercadorias, auferir lucro etc.).

Os impostos seriam, assim, tributos que nascem de uma situação estranha a qualquer atuação estatal específica do contribuinte, as contribuições e taxas estariam no grupo dos tributos vinculados, e os impostos no grupo dos não vinculados. Nos primeiros, a atuação do contribuinte é ativa e ao Estado cabe apenas figurar na consequência da norma tributária como sujeito ativo; nas contribuições e taxas a situação se inverte, ou seja, o Estado figura em postura ativa na hipótese da norma e o contribuinte apenas figura como sujeito passivo na consequência. A diferença da taxa para a contribuição de melhoria seria de que, na primeira, há uma única atuação ativa do Estado e uma passiva do contribuinte (ligação direta), e na contribuição de melhoria, um elemento intermediário entre essas duas etapas (a valorização da obra).

Como descrito, Geraldo Ataliba foi o grande precursor da teoria dos tributos vinculados e não vinculados<sup>44</sup>, mas coube a ele também a defesa da teoria tricotômica. O autor sempre entendeu que na própria lei tributária deve ser encontrado o elemento diferenciador da classificação a ser adotada e, segundo ele, na materialidade do fato – como visto acima (ATALIBA, 2011, *passim* e p.132-133).

---

<sup>44</sup> “A utilização do fato gerador da obrigação tributária como única baliza para a divisão do tributo em espécies teve em Geraldo Ataliba o seu principal teórico entre nós. Segundo o saudoso jurista, o elemento decisivo para identificação da espécie tributária, seria encontrado pela análise do fato gerador da obrigação tributária. As normas veiculadoras de tributos descrevem hipoteticamente um fato lícito que, ocorrido em concreto, vai desencadear o surgimento do dever tributário (obrigação de entregar dinheiro ou equivalente aos cofres públicos). O fato lícito descrito pode guardar relação com situação ou atividade do particular ou então estar relacionado com atividade exercida pelo Poder Público” (SPAGNOL, 2004, p 21).

Geraldo Ataliba repele o uso do ulterior destino que o poder público venha a dar à arrecadação<sup>45</sup>, além de defender que o exame das particularidades do aspecto material da norma tributária também permitirá dividir as subespécies (taxas e contribuições), conforme peculiaridades secundárias ou acessórias.

Quanto às contribuições, Geraldo Ataliba despreza somente o elemento finalístico como capaz de assegurar a elas uma categoria especial e reforça que nelas deverá haver sempre o elemento intermediário:

79.1 A Constituição adota dois critérios para classificar os tributos. Em regra, o critério da materialidade da hipótese de incidência, o que faz explicitamente nos arts. 145, II e III e 153 a 156. Em todos esses casos, o constituinte faz referência aos fatos que podem ser tomados pela lei ordinária como hipóteses de incidência de tributos.

79.1.1 Ou seja: de modo genérico, o Texto Magno estabelece quais são os fatos a que a lei ordinária pode atribuir a virtude de – se e quando acontecidos – darem nascimento a obrigações tributárias concretas. Assim, obriga a plasmar a taxa como tributo vinculado direto (art. 145, II) e a contribuição de melhoria como tributo vinculado indireto (art. 145, III); doutro lado induz irresistivelmente a modelar os impostos como tributos não vinculados (arts. 153 a 156).

79.2 Entretanto, quando trata da categoria das contribuições, adota postura singular: destacando a de melhoria, prescreve-lhe os contornos da hipótese de incidência (art. 145, III) bem como às “sociais” (art. 195, I e §8º) e, quanto às demais, a elas se refere pelas finalidades a que podem atender (arts. 212, §5º; 239 e §4º, e 240). Diz os objetivos financeiros de sua criação. Não diz – ao contrário do que fez relativamente a todos os demais tributos – qual sua hipótese de incidência, pelo menos, não o diz expressamente.

79.2.1 Ao assim dispor – não indicando qual a materialidade das hipóteses de incidência das demais contribuições – a Constituição veio dar uma disciplina *sui generis* à matéria, deixando ao legislador ordinário liberdade no estabelecê-la. Não está ele preso, como nos demais casos de tributos, a fatos determinados. Essa liberdade, evidentemente, é relativa, porque os parâmetros constitucionais gerais deverão ser respeitados em qualquer hipótese.

79.3 O arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa); é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente. Assim, ter-se-á um mínimo de elementos, para configuração da contribuição.

---

<sup>45</sup> “52.19 Estes dados que permitem o imediato, seguro e fácil reconhecimento das espécies de tributo, estão imediatamente à disposição do jurista: estão no texto legal, dispensando – e até mesmo repugnando – qualquer investigação ou preocupação pré ou metajurídica, que pretenda ir às suas causas, motivos ou fundamentos. Por outro lado, repelem qualquer indagação quanto ao ulterior destino que venha o poder público dar aos dinheiros obtidos” (ATALIBA, 2011).

79.4 Se o legislador – como é comum acontecer – limitou-se a dar desenho de imposto (necessariamente de competência da União, que a invocação da ideia de contribuição não autoriza invasão de competência) – o intérprete aplicará o regime do art. 149, combinado com o mínimo básico (§79.3) se a finalidade for inserida no mesmo art. 149.

79.5 Se a finalidade da chamada contribuição for qualquer outra, exclui-se o regime do art. 149 (§79.3) porque “as exceções devem ser interpretadas estritamente”.

79.6 O uso da expressão “contribuição” induz o prestígio de um mínimo, pelo menos, daqueles elementos que constam da elaboração da ciência das finanças. Ou seja, há uma sugestão mínima que indica que as contribuições são tributos que não se confundem com os impostos ou com as taxas, na sua catadura geral e funcionalidade.

A deliberada adoção do *nomen iuris* autoriza supor tenha o direito trazido para seu universo alguns traços elementares do conceito pré-jurídico, como veremos mais adiante. Se, entretanto, se estiver diante de nítido e puro imposto federal sem nenhum desses traços, deverá o intérprete entender que houve equívoco e aplicar pura e simplesmente o regime de imposto. (ATALIBA, 2011, p.193-195)

Portanto, apegando-se à materialidade do fato impositivo, Geraldo Ataliba determina três espécies de tributos: impostos (tributo não vinculado); taxas (tributo vinculado direto) e contribuições (tributo vinculado indireto – presença do elemento intermediário).

O professor Sacha Calmon (COELHO, 2010) afirma que a divisão dicotômica entre tributos vinculados e não vinculados é epistemologicamente válida independentemente das peculiaridades de cada direito positivo<sup>46</sup>, e entende que a proposta tricotômica é válida do ponto de vista da análise concreta do Direito Positivo brasileiro, encarando como desnecessárias as celeumas entre “dicotômicos” e “tricotômicos”.

Para ele, adepto da teoria tripartite, os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não vinculados são os impostos. O *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica uma *atuação do Estado*. As taxas detêm ora um ato de

---

<sup>46</sup> “Quando afirma a existência de uma única distinção do ponto de vista científico, tributos vinculados ou desvinculados a uma atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte, Sacha Coelho entende-a sediada numa categoria epistemológica” (SCHOUERI, 2012).

poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública que valoriza o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias, é benefício à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes.

Ainda no pensamento do Professor Sacha Calmon, os impostos possuem materialidade distante de qualquer atividade estatal:

São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, v.g., ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISSQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81). (COÊLHO, 2010)

Sacha ensina, ainda, que a diferenciação entre as correntes dicotômicas e tricotômicas (COÊLHO, 2010, pp. 379-382) se dá na forma de atuação do Estado, ou seja, para a primeira corrente, a materialidade dos impostos não passa por qualquer atuação estatal e a segunda espécie seriam as taxas, onde estão todos os tributos que possuem, em sua materialidade, uma atuação do Estado, pouco importando se serviço, ato do poder de polícia, intervenção no domínio econômico etc. Por outro lado, a tricotômica separa a atuação direta do Estado (taxas) e a atuação indireta (contribuições). Para ambas as teorias: a) as contribuições então chamadas de parafiscais e os empréstimos compulsórios podem ser taxas ou impostos, a depender da materialidade que adotam; b) a base de cálculo, além de quantificar o valor a



pagar, possui uma função veritativa, ou seja, confirmatória ou desconfirmatória da *natureza jurídica específica do tributo*.

Enfim, Sacha Calmon (COELHO, 1999, p.402) defende que o Texto Constitucional consagrou a teoria inspirada em Geraldo Ataliba que classifica os tributos em vinculados e não vinculados, teoria tripartite, inclusive ampliando apenas a espécie *contribuições de melhoria para contribuições*, deixando aquela como subespécie desta.

Dois pontos merecem realce: A) em primeiro lugar, a teoria do tributo vinculado ou desvinculado a uma atuação do Estado relativamente à pessoa do contribuinte está correta. Está sediada como categoria epistemológica. De fato, por toda parte onde vigoram Estados de Direito pagamos tributos porque expressamos ter capacidade contributiva, realizando atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica, tais como, v.g., ter renda, ser proprietário de imóveis urbanos ou rurais ou de veículos automotores, fazer circular bens ou serviços de conteúdo econômico, importar ou exportar mercadorias, realizar transações imobiliárias ou financeiras, consumir bens e serviços etc., ou então porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos e divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos à nossa pessoa, ou ainda porque nos concede benefícios diversos, como auxílios em caso de doença e pensões em caso de morte, aposentadorias, ou ainda porque realiza obras que favorecem o nosso patrimônio imobiliário. No primeiro caso temos impostos (tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte) e taxas e/ou contribuições que existem exatamente porque o Estado atua, de modo especial, em função da pessoa do contribuinte (tributos vinculados a atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte); B) em segundo lugar, a discussão sobre dicotomia ou tricotomia por ser coisa decidida pelo Direito Positivo, não passa de questão fradesca, sexo de anjo, bizantine. É que a divisão do tributo em espécies somente pode se basear na tese acima referida: tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal. Agora, se em dado país o Direito Positivo diz que a realização de uma obra pública que beneficie o imóvel do contribuinte gera a imposição de uma contribuição de melhoria e que os atos de polícia e os serviços prestados especificamente ao contribuinte geram taxas de polícia e taxas de serviço, somos obrigados a reconhecer que na espécie dos tributos vinculados a atuações do Estado temos dois tipos impositivos: taxas e contribuições de melhoria. Avançando mais, se em dado país existem constitucionalmente contribuições que são pagas em troca de certos benefícios (contribuições previdenciárias), não em troca de serviços, como nas taxas, forçoso é admitir, na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, que temos outro tipo de contribuição, além da contribuição de melhoria. Noutras palavras, a quantidade nominal de espécies tributárias é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal (ato, serviço, obra ou benefício), pouco importando o nomen juris, a denominação dada ao tributo pelo

legislador (que jamais é um perito em Direito). Aos intérpretes especializados do Direito, i.e., aos operadores do Direito – funcionários públicos, contribuintes, advogados e juízes – convém conhecer a fundo os fundamentos teóricos do Direito Tributário para poderem dominar o caos legislativo, de modo a dar coerência e inteligibilidade ao sistema. Portanto, esta incursão teórica persegue fim eminentemente prático, e isto veremos logo à frente ao examinarmos o Direito Tributário Positivo do Brasil no concernente às espécies tributárias nele existentes. Que importância prática tem o estudo das espécies tributárias? Nada mais, nada menos do que a aplicação dos princípios e das normas constitucionais e infraconstitucionais especificamente endereçadas aos impostos, às taxas e às contribuições. É da aplicabilidade do Direito que estamos a tratar, e não é pouco (COELHO, 1999, p.399-400).

Quanto à afetação da receita a determinado fim, os chamados tributos finalísticos, o Professor Sacha Calmon rechaça sua importância para a qualificação do tributo como espécie, mas parece dar a esta finalidade uma certa importância no âmbito das limitações ao poder de tributar. E deixa claro que, quanto aos tributos destinados ao custeio da Seguridade Social, o caráter finalístico não tem qualquer importância para a classificação dos tributos em espécie (COELHO, 2010, p.383 e ss.).

<b>TRIBUTOS VINCULADOS</b>	TAXAS pelo exercício regular do poder de polícia e pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis	
	CONTRIBUIÇÕES	DE MELHORIA, pela realização de obras públicas que beneficiem imóveis de particulares.
		ESPECIAIS, de caráter sinalagmático, ou seja, as previdenciárias, mas apenas aquelas que os empregados arcam.
<b>TRIBUTOS NÃO VINCULADOS</b>	IMPOSTOS DIRETOS sobre rendas, ganhos e patrimônio e indiretos sobre o consumo de bens e serviços	
	GERAIS	
	TRIBUTOS RESTITUÍVEIS (empréstimos compulsórios)	
	TRIBUTOS ESPECIAIS OU FINALÍSTICOS (contribuições não-sinalagmáticas para a seguridade social, corporativas e interventivas)	

Tabela 04: “Classificação das espécies tributária segundo Sacha Calmon”.  
Elaboração própria a partir de COELHO, 2010.

Não se pode negar a coerência do Professor Sacha Calmon no trato da matéria, uma vez que ele não dá à finalidade a importância necessária que possa ser uma característica a distinguir uma espécie da outra<sup>47</sup>, construindo, assim, uma teoria que se baseia exclusivamente na divisão de tributos vinculados e não vinculados.

Veremos, não obstante, que a finalidade pode ser convertida em pressuposto fático, constitucionalmente implícito, naqueles casos em que a atuação estatal é norma cogente do Texto Constitucional, como no caso das contribuições de custeio da seguridade social.

Na linha de Sacha Calmon outros tantos podem ser citados, entre eles, Roque Carrazza<sup>48</sup> para quem o Texto Constitucional se compromete com a teoria tricotômica em seu art. 145 (*impostos, taxas e contribuições de melhoria*) e que empréstimos compulsórios e contribuições devem ser classificados dentro destas três espécies (CARRAZZA, 2010, p.536-537).

Paulo de Barros Carvalho defende igualmente o critério tripartite, mas não somente em face do fato gerador. Segundo o autor, a descrição da hipótese não é suficiente para conhecer “a planta fundamental do tributo”; para tanto é também necessária a análise da base de cálculo. Ele toma em sua

---

<sup>47</sup> Alfredo Augusto Becker (1998, p.330) segue na mesma trilha: “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem de tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.”

<sup>48</sup> “De acordo com as premissas por nós eleitas, os tributos, no Brasil, ou são impostos, ou são taxas (de serviço ou de polícia) ou são contribuições de melhoria.

De fato, como procuramos demonstrar, os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis; as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu; e os impostos extraordinários, simples impostos que, criados pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam respeitar o princípio da reserva das competências impositivas. As contribuições referidas no art. 149 e seu §1º a CF são tributos (impostos ou taxas), qualificados por sua finalidade. À derradeira, a contribuição prevista no art. 149-A da CF não passa de um imposto que tem por finalidade custear o serviço de iluminação pública dos Municípios e do Distrito Federal” (CARRAZZA, 2010, p. 669-670).

defesa o que preceituam os artigos 145, §2º<sup>49</sup> e art. 154<sup>50</sup>, ambos do Texto Constitucional (cf. CARVALHO, 2012).

Enfim, para Paulo de Barros Carvalho (2012) somente a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo poderá revelar a “intimidade estrutural da figura tributária”.

Contudo, trazer a base de cálculo para a análise da estrutura do tributo parece ter como origem muito mais uma divergência quanto à própria estrutura da norma tributária, uma vez que – em essência e para o que aqui se estuda – Paulo de Barros e Sacha Calmon parecem alinhados:

Muitos critérios podem orientar uma classificação dos tributos em espécies. As clássicas, mais difundidas, vêm carregadas de fortes conotações extrajurídicas, principalmente econômicas. Esse o motivo pelo qual nos inclinamos por aquela que tem como fonte inspiradora a circunstância de existir, na hipótese normativa, um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Estado (no sentido amplo). Trata-se da classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação do Poder Público, didaticamente exposta por Geraldo Ataliba. Seu substrato é eminentemente jurídico, pois repousa na observação fiel das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculo.

Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado. Por exemplo: o Estado prestar serviços de assistência médica; o Estado exercer o poder de polícia, autorizando a realização de um baile; o Estado prestar serviços de abastecimento de águas etc. A vinculação pode ser direta, como nos casos mencionados, ou indireta, como na realização de uma obra pública que suscite valorização dos imóveis adjacentes. Sempre que nos depararmos com a vinculação direta, imediata, teremos as taxas, ao passo que a vinculação indireta, mediata, indica a existência de uma contribuição de melhoria, consoante o último exemplo que enunciámos.

O interesse científico dessa classificação está no seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do suposto (hipótese de incidência), e da base de cálculo (que está na consequência da norma), mantendo plena harmonia com a diretriz constitucional que consagra a tipologia tributária no direito brasileiro. Convém aduzir, entretanto, que a acolhemos com a seguinte latitude: os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado — taxas e contribuições de melhoria — e não vinculados — impostos. As outras *contribuições*, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o

---

<sup>49</sup> “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

<sup>50</sup> “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”.

de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas. (CARVALHO, 2012).

Ainda na teoria tripartite, Dino Jarach classifica os tributos com base na causa jurídica que fundamenta a obrigação tributária: imposto tem como causa a capacidade contributiva; na taxa a causa é a contraprestação e na contribuição a causa estaria no benefício da mais-valia imobiliária (MANEIRA, 2012). Outros tantos autores, defensores de tal teoria, poderiam ser citados, contudo, para o que aqui importa, os clássicos citados já bastam para demonstrar que, fundamentalmente, a teoria tripartite baseia-se no fato imponível para divisão dos tributos em espécie. A proximidade desta corrente com a dicotômica é grande e sua separação se dá apenas no direito positivo, como bem retratado por Sacha Calmon.

#### **4.4. Classificação quadripartida**

Seguindo a rápida análise das diversas teorias em torno da classificação dos tributos em espécies encontramos a classificação quadripartite que, basicamente, classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e demais contribuições (finalísticas)<sup>51</sup>.

Bernardo Ribeiro de Moraes assim classifica as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições parafiscais, contudo, restringe as contribuições àquelas que possuam em seu fato gerador também uma atuação estatal que se refere ao grupo do qual o contribuinte participa; e os

---

<sup>51</sup> “Temos ainda doutrinadores que defendem a existência de quatro espécies, fazendo incluir as contribuições que não as de melhoria, para quem a autonomia das contribuições como espécie decorre do fato de elas ser em instituídas em função de uma determinada finalidade, que deve ser explicitada no mandamento da norma tributária, e ainda outros autores que admitem cinco espécies, somando-se às outras quatro os empréstimos compulsórios.” (MANEIRA, 2012)

empréstimos compulsórios seriam nada mais do que impostos restituíveis (RIBEIRO, 2010, p.111).

Mas tal classificação ainda coloca o *fato gerador* como critério diferenciador das espécies tributárias, calcada exclusivamente na teoria dos tributos vinculados ou não vinculados.

Para Luciano Amaro, as espécies seriam: impostos, taxas, contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios. Sua proposta não deixa de carregar uma certa crítica à forma como a doutrina vinha tratando o tema:

Creemos, a vista de todo o exposto, que a classificação dos tributos não pode partir nem *apenas dos rótulos* que as várias espécies têm recebido (dado que a mesma designação é, às vezes, empregada para apelidar diferentes exações, e diferentes denominações são usadas para batizar exações análogas), nem deve limitar-se a *notas ou características tão abrangentes* que façam a classificação *perder a utilidade*, que consiste em traduzir um instrumento de catalogação analítico de *diferentes realidades jurídicas*, permitindo que sejam apreendidas nos seus variegados matizes.

Com esse objetivo, identificamos quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito:

1º) impostos; 2º) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria); 3º) contribuições; 4º) empréstimos compulsórios. (AMARO, 2006, p.81)

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (1993) parece trazer a teoria causal para a classificação, ou seja, para ele a Constituição Federal de 1988 trouxe a divisão quadripartida: imposto, taxa, contribuição e empréstimo compulsório. E ainda classifica os tributos em “contributivos”, cuja legitimidade está na capacidade contributiva (imposto); e quando se basear no princípio do custo/benefício ou da equivalência seriam “comutativos” ou “retributivos” (taxas e contribuições) (TORRES, 1993, p.307).<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> “... a CF adotou a divisão quadripartida: o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceitualmente as contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais. O empréstimo

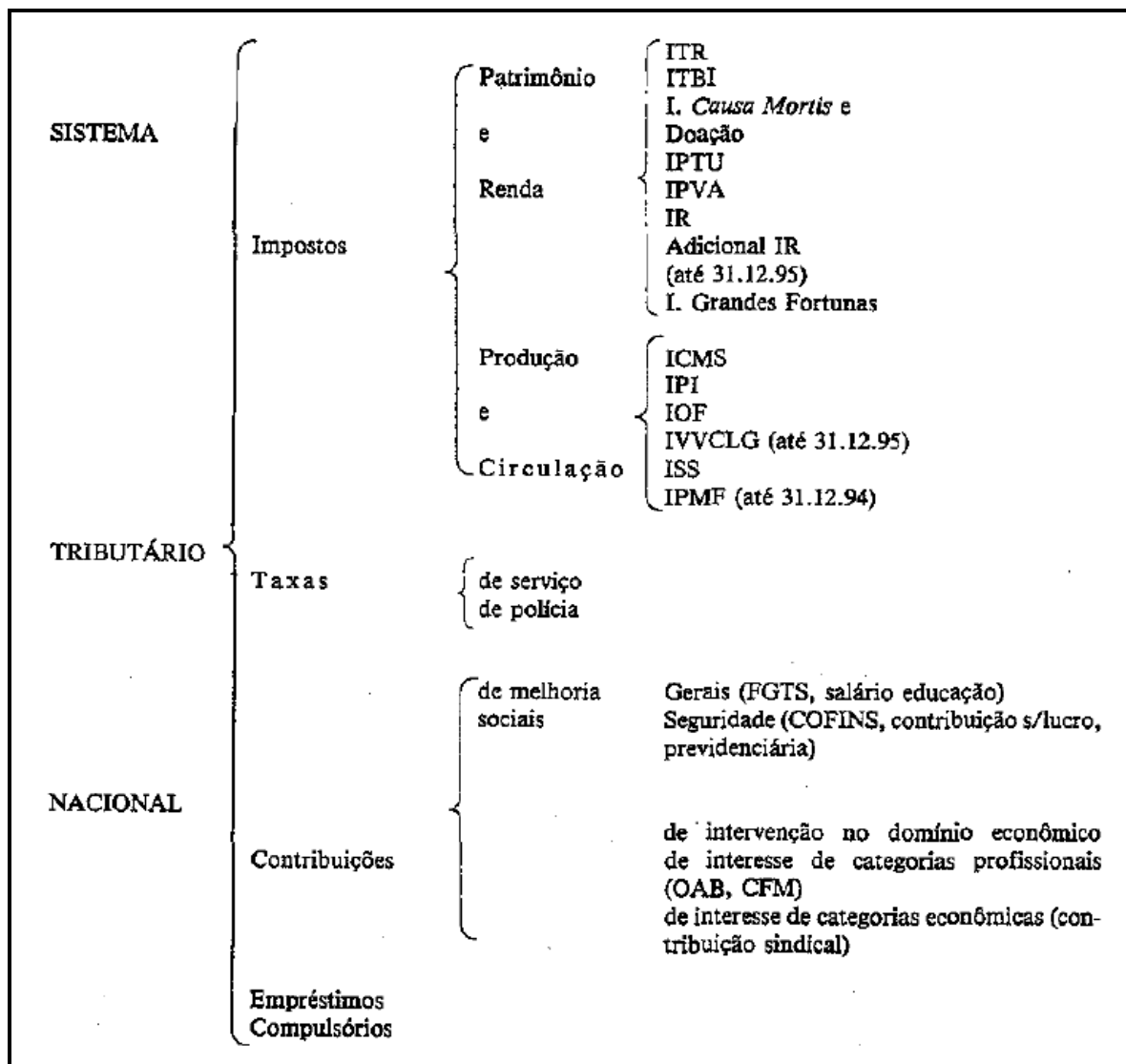


Figura 03: Espécies tributárias segundo Torres.  
Retirado de: TORRES, 193, p.294.

#### 4.5. Classificação quinquipartida

A última corrente a ser retratada é a quinquipartite, ou seja, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais e

compulsório, previsto no art. 148, também compõe o conceito de tributo [...]. A classificação qualitativa permite distinguir os tributos em vinculados ou não-vinculados e contributivos ou comutativos. Vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculados são as taxas e as contribuições; não-vinculados, os impostos. Tributo contributivo é o que encontra a sua justificativa primordial na capacidade contributiva (=imposto); quando se basear no princípio do custo/benefício ou da equivalência, como acontece com as taxas e as contribuições, classificar-se-á como tributo comutativo ou retributivo". (TORRES, 1993, p.307). Também no mesmo sentido, cfr. Fábio Fanucchi (1974, p.59-60).

empréstimos compulsórios. E aqui aparece também um elemento diferenciador, para além do fato gerador: a destinação. É que para tal corrente o empréstimo compulsório e a contribuição parafiscal podem até se utilizar do fato gerador dos impostos e taxas, mas deles se distinguem por conta da destinação legal do produto da arrecadação. A corrente tem entre os seus defensores José Eduardo Soares de Melo (1997, p.82-83) e Ives Gandra da Silva Martins (1976).

Apesar de afirmar que, do ponto de vista teórico, o empréstimo compulsório não deveria ser tido sequer como tributo, uma vez que não transfere riqueza do setor privado para o Estado, Hugo de Brito Machado adota a posição quinquipartida tendo em vista o art. 148 da CF/88 e para fins didáticos, aceitando esta exação como uma espécie de tributo (MACHADO, 2004, p.72).

De fato, desde antes da Constituição Federal de 1988, e mesmo após ela, a corrente tricotômica detinha a maioria da doutrina, mas as especificidades do Texto Constitucional de 1988, bem como os julgamentos do Supremo Tribunal Federal, fizeram com que a teoria quinquipartite ganhasse muita força (RIBEIRO, 2010, p.112).

Com efeito, se consultada a posição do Supremo Tribunal sobre a matéria, parece que a Corte caminha para a divisão em 5 (cinco) espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

Porém, esta não pode ser uma afirmativa absoluta, pois nos julgamentos estava em questão apenas a natureza tributária das figuras ali analisadas. Vejamos:



- Ministro Moreira Alves, Relator do RE 146.733-9/SP.

Contribuições como espécies autônomas, bem como os empréstimos compulsórios:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida de manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento – não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

- Ilmar Galvão no RE 146.733-9/SP:

A especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição. Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração dos recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmutar-lhe a natureza jurídica.

- Carlos Velloso no RE 138.284-8/CE, quando defendeu expressamente quatro espécies: (1) impostos (145, 153, 154, 155 e 156); (2) taxas (145, II); (3) contribuições: (i) de melhoria (145, III); (ii) parafiscais (149), estas divididas em (ii.a) sociais: - de seguridade social (195); - outras de seguridade social (195, 4º); - sociais gerais (FGTS, SALEDU, SESI, SENAC,

SENAI); (iii) especiais: (iii.a) de intervenção no domínio econômico; (iii.b) corporativas e (4) empréstimos compulsórios.

- Posição do Ministro Sepúlveda Pertence no RE 228.321-0/RS:

Note-se que, nos precedentes do Tribunal, embora incidente, é constante e explícito o entendimento de que o objeto do art. 195, §4º, é a instituição de novas contribuições sociais (v.g., RE 177296, Moreira, e ADIn 1.102, Correa, cits.) e não de imposto residual vinculado, categoria que, em princípio, o art. 167, IV, repele, sem inserir nas exceções o tributo ora questionado.

- No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1-DF, o Ministro Paulo Brossard:

... a contribuição social é uma modalidade tributária, é uma espécie de tributo. Divergem alguns autores se se trata de imposto, taxa ou imposto especial, mas, os melhores tratadistas concordam na natureza tributária da contribuição social...

Se o alerta anterior é válido (de que não se pode tomar a posição do Supremo Tribunal Federal como absoluta, porque ali não se estava julgando a questão das espécies diretamente), é certo que a Suprema Corte, inclusive nos julgados atuais, vem dando tratamento de um regime tributário constitucional distinto para as contribuições, mesmo quando estas tomam de empréstimo fatos geradores próprios dos impostos.

A defesa mais consistente da teoria quinquipartida parece vir de Eurico De Santi (1998). O autor demonstra que, nas classificações intrínsecas, a seleção do critério classificador não somente informa a classificação, mas compõe a definição do objeto classificado (SANTI, 1998, p.130). Contudo, nas classificações relacionais (ou extrínsecas) o critério diferenciador é externo à

coisa classificada (“irmãos definem-se pelo fato de terem o mesmo pai e/ou a mesma mãe; os objetos domésticos classificam-se por seu uso ou função: cadeira serve para sentar, caneta para escrever etc.” - SANTI, 1998).

Nesse caminho, Eurico de Santi (1998, p.137-138) afirma que o critério de classificação pelo fato gerador (vinculado ou não a uma atividade estatal) não esgotaria as variáveis do sistema constitucional tributário vigente, citando-as expressamente: (i) é vedada a vinculação de receita de impostos (art. 167, IV, da CF/88); (ii) as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, têm sua destinação vinculada aos órgãos atuantes nas respectivas áreas (artigos 149, 195, 212 § 5º etc.); e (iii) os empréstimos compulsórios, sobre serem vinculados aos motivos que justificaram sua edição, hão de ser, obrigatoriamente, restituídos ao contribuinte.

Quanto a essas duas últimas variáveis (destinação legal e restituibilidade), De Santi entende que são extrínsecas à estrutura da norma tributária (“*estranhas à intimidade estrutural da regra-matriz de incidência tributária*”), mas são variáveis jurídicas e, por isso, devem ser consideradas na classificação extrínseca.

De Santi (1998, p.139), de forma curiosa, baseia sua tese também no art. 4º do CTN, o qual sempre serviu de trincheira à corrente tricotômica: “se o imposto não pode ser destinado especificamente a nenhum órgão, não basta ser tributo não vinculado; exige-se também que seja não destinado”.

Reiteremos o raciocínio: se a Constituição, ex vi do art. 167, IV, ressalvada a repartição constitucional, veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, então o art. 4º, II, do CTN infirma a desimportância da destinação legal, e esse aspecto passa a tornar-se relevante (pelo menos negativamente) para

se determinar a espécie tributária. Havendo destinação legal do gravame, de imposto é que não se trata. (DE SANTI, 1998)

Para De Santi (1998), portanto, três seriam os critérios para classificação e que conviveriam no Sistema Constitucional Tributário: vinculação, destinação legal e restituibilidade. Para tanto, ele afirma ainda que a Constituição Federal teria concebido duas diferentes acepções para a palavra imposto, sendo em sentido estrito II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, Causa Mortis e doação, ICMS, IPVA, IPTU, ISS e Inter Vivos e em sentido lato (imposto-contribuição): contribuições sociais, profissionais e de intervenção no domínio econômico. E afirma:

Tecnicamente falando, portanto, imposto é imposto em sentido estrito. Não basta a não-vinculação estatal na conformação do fato jurídico tributário. Requer-se, ainda, a não afetação. Tão só da integração desses dois critérios se instaura a condição suficiente para definição da espécie imposto em sentido estrito. (SANTI, 1998, p.140)

Com base em tal premissa, De Santi (1998, p.141) traz um quadro comparativo de tais critérios:

<b>CASO</b>	<b>VINCULAÇÃO</b>	<b>DESTINAÇÃO</b>	<b>RESTITUIÇÃO</b>	<b>TIPO</b>
<b>1</b>	<b>SIM</b>	<b>SIM</b>	<b>SIM</b>	<b>Incompatível</b>
<b>2</b>	<b>SIM</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>Taxas</b>
<b>3</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>Incompatível</b>
<b>4</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>NÃO</b>	<b>Contribuições de melhoria</b>
<b>5</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>SIM</b>	<b>Empréstimos compulsórios</b>
<b>6</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>Contribuições em geral</b>
<b>7</b>	<b>NÃO</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>Vedado pela CF/88</b>
<b>8</b>	<b>NÃO</b>	<b>NÃO</b>	<b>NÃO</b>	<b>Impostos</b>

Tabela 05: "Espécies tributárias – De Santi".  
Fonte: SANTI, 1998, p.141.

O autor afirma que no primeiro caso seria um contrassenso pensar em empréstimo compulsório com hipótese de incidência de taxa; no terceiro caso idem, e o sétimo caso seria vedado pelo Texto Constitucional. Assim, o autor entende por cinco espécies tributárias: taxas (vinculadas a uma atuação estatal, com destinação previamente definida e sem dever de restituição); contribuições de melhoria (vinculadas a uma atuação estatal, sem destinação previamente estabelecida e com direito a restituição); empréstimos compulsórios (sem vinculação com uma atividade estatal no fato gerador, com a receita afetada e dever de restituição); contribuições em geral (sem vinculação com ato estatal no fato gerador; destinação da receita previamente determinada e sem dever de restituição) e imposto (sem vinculação com ato estatal no seu pressuposto, receitas não afetadas e sem dever de restituição).

Aceitar as contribuições gerais como tributos sem vinculação com ato estatal no fato gerador, com destinação da receita previamente determinada, porém sem dever de restituição, não seria escancarar as portas para que o poder político crie quaisquer contribuições, amparadas pela justificativa formal da finalidade ou afetação das receitas, mas sob o único desígnio real de gerar caixa para o erário? Entendemos que sim, como veremos.

José Eduardo Soares de Melo, por sua vez, entende como correta a classificação que divide os tributos em vinculados e não vinculados, bem como a classificação tripartite que associe as figuras tributárias dos impostos, taxas e contribuições de melhoria aos princípios da capacidade econômica, remunerabilidade e proporcionalidade, respectivamente:

Não discordo que os tributos têm a característica básica de “vinculados” (consistentes numa atuação estatal ou repercussão desta), ou “não vinculados” (consistentes num fato qualquer que não uma atuação estatal). Também não ignoro que as classificações têm

também peculiar implicação no que concerne aos princípios norteadores das figuras tributárias (capacidade contributiva para os impostos; remunerabilidade para as taxas; e, proporcionalidade para as contribuições de melhoria). (MELO, 1997, p.82)

No entanto, por considerar que tanto as demais contribuições quanto os empréstimos compulsórios são espécies tributárias distintas por força constitucional, por razões que dizem respeito não a um “elemento financeiro”, mas à própria norma tributária impositiva, Melo sinaliza concordância com a proposta quinquipartida:

Todavia, observo a existência de distinta característica nos empréstimos compulsórios, uma vez que o art. 148 da Constituição deixa nitidamente implícito ser indispensável que, na lei federal instituidora, haja expressa previsão de prazo, forma de reembolso e remuneração, o que é de veras importante e tem o condão de tipificar e especificar esta exação como tributo; tanto que o STF decretou a inconstitucionalidade de empréstimo compulsório que estabeleceria remuneração em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), ao invés de em moeda corrente, como anteriormente apontado. O mesmo ocorre com as contribuições sociais, as de intervenção no domínio económico ou de interesse de categorias profissionais ou económicas, e destinadas à seguridade social (arts. 149 e 195), em que a legislação infraconstitucional deve determinar a destinação específica e direta aos entes beneficiados.

No caso das contribuições previstas no art. 195, é imprescindível que o montante exigido reverta diretamente às entidades da mesma “seguridade”, integrando o seu específico orçamento (art. 165, § 5º item III), sendo que a omissão desse insuperável requisito normativo implica desnaturar o tipo tributário de “contribuição” para imposto residual, por exemplo; e, desse modo, poderiam ficar desatendidos os requisitos previstos no art. 154, I.

Não se trata, em absoluto, de elemento financeiro, que seria mais consentâneo à aplicação de recursos, mas, certamente de circunstância inerente à própria norma impositiva. O fato de as contribuições sociais revestirem a materialidade de impostos ou taxas, e então seguirem seus respectivos princípios (capacidade contributiva ou remunerabilidade), não significa a inexistência de personalidade tributária e características para as contribuições (no caso, a mencionada destinação dos respectivos valores). (MELO, 1997, p.82-83)

#### **4.6. Discussão pormenorizada**

Sistematizando todas as informações trazidas por Ricardo Lodi Ribeiro, é possível identificar, em verdade, oito tipos de critérios:

<b>Critério dicotômico antigo, baseado na destinação</b>
Tributo de destinação genérica: imposto
Tributo de destinação específica: taxa
Fonte: RIBEIRO, 2010, p.113 (mencionando o citado critério como uma “antiga prática”)
<b>Critério dicotômico moderno, baseado na vinculação do fato gerador</b>
Tributos vinculados a uma atividade estatal específica (taxas)
Tributos não vinculados a uma atividade estatal específica (impostos)
Fontes: GIANNINI, 1940, p.35 ss. (sobre o fato gerador como critério); ATALIBA, 1991, p.131 (sobre a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados); XAVIER, 1974, p.42 (defendendo a divisão); BECKER, 1972, p.345 (defendendo a divisão, embora também considerasse a base de cálculo como elemento essencial)
<b>Critério tricotômico baseado no fato gerador</b>
Tributos vinculados à prestação de serviços e ao poder de polícia (taxas)
Tributos vinculados à valorização de imóvel em decorrência de obra pública (contribuições de melhoria)
Tributos não vinculados a uma atividade estatal específica (impostos)
Fonte: ATALIBA, 1991, p.131; BALEEIRO, 1999, p.70; CARVALHO, 2007, p.33; COELHO, 1999, p.398-402; FALCÃO, 1965, p.55; NOGUEIRA, 1993, p.155 ss.; ROSA JR., 2003, p.374; SOUSA, 1975, p.163-165 (todos defendendo o citado critério)
<b>Critério quadripartite baseado no fato gerador defendido por Bernardo Ribeiro de Moraes</b>
Impostos e impostos restituíveis, i.e., empréstimos compulsórios
Taxas
Contribuições de melhoria
Contribuições parafiscais – tributos vinculados a uma atuação estatal que se refere não diretamente ao contribuinte, mas ao grupo que ele integra ou participa
Fonte: MORAES, 1996, p.382
<b>Critério quadripartite baseado no fato gerador defendido por Hugo de Brito Machado</b>
Impostos
Taxas
Contribuições de melhoria
Contribuições sociais
Empréstimos compulsórios: apesar da Constituição, não seriam, tecnicamente, uma espécie tributária, pois não geram receita pública
Fonte: MACHADO, 2008, p.62
<b>Critério quadripartite baseado no fato gerador defendido por Fábio Fanucchi e Ricardo Lobo Torres</b>
Impostos
Taxas
Contribuições especiais (contribuições parafiscais e de melhoria)
Empréstimos compulsórios
Fonte: FANUCCHI, 1986, p.40; TORRES, 2008, p.371

<b>Critério quadripartite baseado no fato gerador defendido por Luciano Amaro</b>
Impostos
<b>Taxas (de serviço e de polícia, de utilização de via pública – i.e. pedágio – e de melhoria – i.e., contribuições de melhoria)</b>
<b>Contribuições parafiscais</b>
<b>Empréstimos compulsórios</b>
Fonte: AMARO, 2007, p.81
<b>Critério quinquipartite baseado na cumulação dos critérios do fato gerador e da destinação legal da arrecadação</b>
Impostos
Taxas
<b>Contribuições de melhoria</b>
<b>Contribuições parafiscais</b>
<b>Empréstimos compulsórios</b>
Fonte: MARTINS, 1976, <i>passim</i> ; MELO, 1997, p.82-83.

Tabela 06: Classificações das espécies tributárias a partir de R. L. Ribeiro.  
Elaboração própria a partir de: RIBEIRO, 2010.

Luís Eduardo Schoueri, após mencionar a antiga polêmica entre dicotomistas e tricotomistas e salientar a posição do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca dos limites do próprio debate, propõe, a partir das observações de Eurico de Santi, uma classificação que combina tanto o critério voltado à hipótese de incidência e sua vinculação existente (direta ou indireta), ou inexistente com a atuação estatal, quanto o critério da destinação da receita.

No regime instituído em 1988, com mais razão, percebe-se que há mais regimes jurídicos distintos que exigem que se ultrapasse o limite das três espécies tributárias originariamente arroladas no artigo 5º do Código Tributário Nacional. A destinação também é relevante para a determinação do regime jurídico.

Por exemplo, há o convívio do *imposto* sobre a renda das pessoas jurídicas e da *contribuição* social sobre o lucro. Têm regimes jurídicos próprios, mas as hipóteses legais para sua cobrança confundem-se. Não erraria quem, com base na classificação tripartite, dissesse que são ambos meros impostos (já que a destinação é irrelevante). Ocorre que, para a Constituição, a destinação não pode ser desprezada, já que, conforme esta, ter-se-á um “imposto” ou uma “contribuição social”. Apenas a título exemplificativo, basta dizer [...] que enquanto impostos, de regra, apenas podem ser instituídos ou aumentados por lei promulgada até o último dia do exercício anterior a sua exigência, para as contribuições sociais destinadas à seguridade social esta restrição é



mitigada, bastando um intervalo de 90 dias entre a promulgação da lei e o início da cobrança destas.

Daí ser necessária uma distinção que não se limite a investigar a hipótese legal para sua cobrança; no caso específico, o que distingue os impostos das contribuições sociais é que as últimas têm uma destinação prevista pela própria Constituição. (SCHOUERI, 2012)

Schoueri (2012) sintetiza sua classificação no quadro abaixo:

		DESTINAÇÃO DA RECEITA				
		Não afetada	Afetada a serviço público específico ou ao exercício do poder de polícia	Afetada a obra pública	Afetada a investimento público, a calamidade ou guerra externa, devendo ser restituída	Afetada a atuação da União nas respectivas áreas (ordem social, intervenção sobre o Domínio Econômico ou interesse de categoria profissional ou econômica)
HIPÓTESE TRIBUTÁRIA ADEQUADA (“FATO GERADOR”)	Não vinculado	Imposto	n/a	n/a	Empréstimo compulsório – imposto	Contribuição social
	Vinculado diretamente	n/a	Taxa	n/a	Empréstimo compulsório – taxa	n/a
	Vinculado indiretamente	n/a	n/a	Contribuição de melhoria	Empréstimo compulsório – contribuição	Contribuições especiais

Tabela 07: Espécies tributárias segundo o fato gerador e a destinação da receita. Retirado de: SCHOUERI, 2012.

Se críticas não faltaram, logo após o advento do Texto Constitucional, à influência da finalidade no regime constitucional tributário e na definição das espécies tributárias, a doutrina tem se revirado nos últimos tempos para entender este fenômeno, em especial pelos motivos já expostos, ou seja,

as amarras dos impostos foram deturpadas e feridas pelo abuso na tributação das contribuições.

Existe ainda um desafio a ser enfrentado: a seguir tais critérios, o que seria a COSIP<sup>53</sup>, uma vez que tem em seu pressuposto um ato não estatal - sua receita é vinculada e não há dever de restituição? Seria, na classificação acima mencionada, mais uma contribuição (que não encontra respaldo no art. 149 do Texto Constitucional, pois não é da competência da União Federal, nem tampouco tem natureza corporativa, social ou interventiva). Fugiria por completo da figura constitucional das contribuições, não somente por não estar no art. 149, mas porque não financia uma intervenção estatal, e sim um gasto público geral.

Eduardo Maneira (MANEIRA, 2012) faz uma indagação que aflige a todos e que nenhuma das correntes doutrinárias na divisão de espécies conseguiu resolver:

---

<sup>53</sup> “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REINTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO **MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ**, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - *Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública.* II - *A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.* III - **Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.** IV - *Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.* V - *Recurso extraordinário conhecido e improvido.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 573.675/SC, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2009)*

Ora, se é verdade que todas as contribuições, excepcionadas as previdenciárias, decorrem de fatos desvinculados da atividade estatal, e se todas elas são de competência da União Federal, não se estaria flexibilizando a rigidez constitucional para a instituição de impostos, em afronta ao princípio federativo, com o exercício da competência exclusiva da União para a instituição de contribuições? A resposta deve ser positiva. (MANEIRA, 2012)

Ao examinar as contribuições de intervenção no domínio econômico, Maneira (2012) estabelece dois requisitos para sua instituição: a intervenção na ordem econômica e a referibilidade. Mas entende que é a intervenção que legitima a instituição das CIDEs:

As contribuições de intervenção no domínio econômico que gravam atualmente fatos reveladores de capacidade econômica do contribuinte, o que as aproxima dos impostos, somente podem ser instituídas se a União efetivamente intervier na ordem econômica. Além disso, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes e aqueles que dela se beneficiam de modo que a hipótese de incidência seja uma atuação estatal voltada aos contribuintes do tributo. Assim, a referibilidade, isto é, a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição é o elemento que legitimaria a cobrança da contribuição de intervenção de uma certa classe ou categoria de contribuintes. (MANEIRA, 2012)

É a referibilidade que faz da contribuição [de intervenção no domínio econômico] um tributo vinculado? Entendemos que não. A referibilidade é um aspecto da intervenção e serve para delimitar o universo de contribuintes da contribuição. O que faz da contribuição um tributo vinculado é identificar na intervenção o seu fato gerador. (MANEIRA, 2012)

Assim, o autor propõe que as CIDEs, as contribuições corporativas, as contribuições de melhoria e a contribuição previdenciária do empregado devem ser consideradas como tributos vinculados a uma atuação estatal e afirma que a base de cálculo das CIDEs deve ser o custo da intervenção e não pode ter a base de cálculo própria dos impostos:

Assim, propomos que as contribuições de intervenção no domínio econômico, ao lado das corporativas, devem ser consideradas tributos vinculados e, portanto, devem estar ao lado das contribuições de melhoria e da contribuição previdenciária do empregado, e não ao lado dos impostos. O fato gerador das CIDE's é um fato vinculado a atuação

estatal, qual seja, o de intervir na economia; a base de cálculo desse tributo deve ser o custo da intervenção e, portanto, a contribuição não pode ter jamais base de cálculo própria de imposto, tal como ocorre com as taxas. (MANEIRA, 2012)

Não podemos concordar com a proibição de uso da base de cálculo própria dos impostos, uma vez que o Texto Constitucional (Emenda Constitucional 33/2001) descreve distintas materialidades.

Também quanto aos empréstimos compulsórios, o autor entende que seriam vinculados aqueles relativos a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, não vinculados nas demais hipóteses. Aqui também deixamos nossa ressalva, pois a espécie *empréstimos compulsórios* tem regime constitucional próprio e não pode ser repartida em outras duas espécies autônomas.

Mas a preocupação de Maneira também é a nossa preocupação quanto à deturpação causada no Sistema:

Se imaginarmos que qualquer tributo, além dos impostos (e nesta espécie, incluímos os empréstimos compulsórios do art. 148, I, e as contribuições sociais gerais) possa ser instituído sem uma contraprestação estatal, todo o trabalho que Constituição teve com os impostos terá sido em vão. (MANEIRA, 2012).

Ocorre que não é todo tributo que pode ser instituído sem a contraprestação estatal. A figura das *contribuições* tem na finalidade a sua legitimação, ou seja, a finalidade age como mais um limitador ao poder de tributar, como veremos, pois se não cumprida, caberá sempre a restituição. E mais: a finalidade não é apenas a destinação do produto, mas o compromisso prévio e cogente de atuação do Estado. O sistema somente se mantém de pé se considerar que o aspecto finalístico é, ao mesmo tempo, um legitimador, mas também um limitador. Age sobre a finalidade o princípio da confiança tão

difundido em nosso sistema na atualidade, ou seja, a licença constitucional se dá para uma finalidade específica e, se o caminho se desviar, deverá se considerar como desvio de poder ou desvio de finalidade.

Regina Helena Costa (2009, p.109), na edição de 2009 do seu Curso de Direito Tributário, fez, expressamente, uma revisão de seu pensamento: antes adotava a teoria tripartite (imposto, taxa e contribuição de melhoria, sendo o empréstimo compulsório e as demais contribuições apenas variações daquelas figuras), e desde então passou a entender que, do Texto Constitucional, devem ser extraídas 5 (cinco) espécies.

Assim, sem abandonarmos a classificação constitucionalmente contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), podemos visualizar, no texto fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições. (COSTA, 2009, p.109)

Quanto aos empréstimos compulsórios defende que a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma atuação estatal “é irrelevante para determinar sua natureza jurídica, pois podem revestir a materialidade de imposto, taxa ou contribuição de melhoria” e estabelece como notas típicas de tal figura tributária: i) exigência de lei complementar para sua instituição; ii) situação excepcional de urgência fundamentada numa das hipóteses do art. 148; iii) escolha de um fato tributável que se insira na competência da União; iv) vinculação da aplicação dos recursos dele provenientes à despesa que fundamentou sua instituição; e v) regime de devolução do valor pago a esse título.

No mesmo caminho analisa as contribuições do art. 149, ou seja, independentemente de suas materialidades apontarem para natureza de

imposto ou taxa, suas características específicas são: i) visam uma das finalidades constitucionalmente apontadas, isto é, funcionam como instrumentos da atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas; ii) exigência de lei instituidora que preveja fato de competência da União; e iii) que a destinação do produto de sua arrecadação seja vertida a tal atuação.

O posicionamento de Regina Helena Costa parece perfeito, já que parte do regime constitucional aplicável para determinar as espécies existentes.

Por fim, não poderíamos deixar de citar Werther Spagnol, já que foi ele o precursor da doutrina nacional no estudo *pormenorizado* do aspecto finalístico dos tributos postos no Texto Constitucional.

Werther Spagnol (2001) deu importância ímpar ao caráter finalístico das contribuições. O Autor explicita que o Texto Constitucional de 1988 não enalteceu apenas as funções fiscais de todos os tributos, não constituindo apenas instrumento para a arrecadação de recursos tendentes ao financiamento e manutenção das atividades próprias do Estado, assim entendidas em uma perspectiva de Estado liberal, não interventor.

Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar. Neste caso, o MANDAMENTO não mais se torna neutro para efeitos de identificação da espécie, pois vai explicitar em seu comando o destino do dinheiro arrecadado. Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua inferência se dará pela análise da HIPÓTESE, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever um fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica,

teremos contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto genérico, sendo especificada, *a posteriori*, dentro do orçamento. (SPAGNOL, 2001)

Na análise do Professor Werther Botelho Spagnol, tanto a discussão da estrutura da norma jurídico-tributária quanto, por consequência, o debate sobre a classificação das espécies tributárias padeceram, ambos, da mesma limitação: o enfoque demasiado no campo da hipótese de incidência para configuração do dever jurídico de pagar e para a identificação dos tipos de tributo (cf. SPAGNOL, 2002, p.62-78).

Se quiçá compatível com o direito tributário de outrora, tal modelo explicativo, na visão do professor Werther, torna-se incompatível com o modelo de Estado e de Constituição adotado no Brasil: assim, no campo da teoria da norma tributária, não só o campo da hipótese, mas também o campo do mandamento (ou da consequência) passam a ser crucial para a determinação do conteúdo jurídico das obrigações tributárias; e, em relação às espécies, uma proposta de classificação não pode ignorar os tributos que especificamente dependem da mesma dimensão para se caracterizarem (cf. SPAGNOL, 2002, p.74-77).

Em face disso, o professor Werther propõe uma classificação que divide, primeiramente, os tributos em fiscais e finalísticos, conforme o papel imediato do Estado atrelado a cada qual; e, ademais, divide os tributos segundo a identificação pelo aspecto material da hipótese, de um lado, e aqueles identificados pelo aspecto finalístico do próprio mandamento normativo, de outro.

Com o primeiro critério, dividem-se os impostos, tributos eminentemente fiscais, dos demais.

Com o segundo critério, dividem-se os impostos, taxas e contribuições de melhoria como tributos identificados pelo aspecto material da hipótese, e as contribuições e os empréstimos compulsórios como tributos identificados pelo aspecto finalístico do mandamento (cf. SPAGNOL, 2002, p.74-77).

A tabela abaixo, elaborada pelo próprio professor Werther (SPAGNOL, 2002, p.77), resume o exposto:

<b>TRIBUTOS FISCAIS</b>	
Identificação da espécie pelo aspecto material da hipótese	
a) Impostos	
<b>TRIBUTOS FINALÍSTICOS</b>	
Identificação da espécie pelo aspecto material da hipótese	Identificação da espécie pelo aspecto finalístico do mandamento
a) Taxas	a) Contribuições
b) Contribuições de Melhoria	b) Empréstimos Compulsórios

Tabela 08: Classificação das espécies tributárias de Werther Botelho Spagnol.

A escolha por tratar da classificação das espécies tributárias proposta pelo Professor Werther juntamente com a sua visão sobre os elementos que compõem a estrutura da norma tributária não é em vão: sem uma, não se compreende bem o alcance da outra.

Longe de ser um simples debate teórico, a discussão tem consequências práticas diretas em relação ao papel da finalidade na caracterização e legitimidade da cobrança das contribuições, assim como quanto às consequências dos diferentes tipos de desvios de finalidade, o que torna imprescindível o exame pormenorizado do debate sobre a estrutura da norma tributária.

Na análise de Werther Botelho Spagnol (2001, p.58):



... o Estado não mais tributa apenas para fins de manutenção da máquina administrativa. Tributa para custear todas as finalidades que lhe são constitucionalmente atribuídas, entre elas a garantia de toda uma série de direitos fundamentais ao cidadão. Não pode mais prevalecer a ideia de que, se uma exação não se destina a cobrir as finalidades clássicas do Estado, se não é arrecadada pela administração direta ou não é contabilizada no caixa único, não possui, então, natureza tributária.

A doutrina do Direito Comparado fornece poucos subsídios para o problema sob análise, até porque as diferenciações de princípios aplicáveis não se mostra muito relevante em outros países, ao contrário do Brasil.

Como já afirmado, o rigor da divisão de competências tributárias pelo Texto Constitucional leva a cautela para adaptação de qualquer teoria estrangeira. De toda forma, é bem verdade que, conforme nos retrata Nabais, os tributos com finalidades já previamente determinadas têm ganho o *status* de espécie autônoma em alguns países:

Assim, no respeitante à Alemanha, para além dos impostos (Steuern) e das taxas (Gebühren), desde há muito que se conhece um terceiro gênero constituído pelas contribuições (Beiträge), a que se acrescentou, mais recentemente, um quarto gênero – o dos tributos especiais (Sonderabgaben). Se relativamente às contribuições há consenso de que elas constituem prestações pecuniárias impostas a título de remuneração de concretas despesas da administração proporcionadas de específicas utilidades a determinados particulares, já quanto aos tributos especiais reina grande indefinição quanto aos contornos do seu conceito, o que tem tido como consequência uma grande diversidade no concernente à inclusão neles ou não de numerosas e heterogêneas figuras tributárias. Em relação a estes, podemos dizer que se trata de uma categoria residual para a qual são atiradas todas aquelas situações tributárias que não se reconduzem aos impostos, às taxas ou às contribuições e que, por via de regra, desempenham o mesmo papel que, noutros países, cabe às chamadas taxas ou receitas parafiscais. Todavia, nos termos da jurisprudência do próprio BverfG, os tributos especiais apresentam fundamentalmente duas modalidades: a dos tributos com função financeira, em que se destacam pela sua importância os chamados tributos de compensação (Ausgleichs-Finanzierungabgaben), cuja finalidade é compensar as desigualdades decorrentes do funcionamento do mercado em matéria de encargos e proveitos das empresas de um determinado ramo económico, e os tributos sem função financeira (Lenkungsabgaben ohne Finanzierungszweck), ou seja, tributos especiais de carácter extrafiscal.

Também na Itália a distinção tripartida dos tributos – impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais – é tradicional, sobretudo a partir de

A. D. Giannini .. Duas referências são de fazer a propósito desta tripartição italiana dos tributos. Por um lado, o tratamento dogmático da figura das contribuições ou tributos especiais conheceu um grande desenvolvimento, devendo-se justamente à doutrina italiana a distinção tradicional que se faz entre: as contribuições de melhoria, que se verificam naqueles casos em que são devidas prestações, em virtude de uma vantagem econômica particular resultante do exercício de uma actividade administrativa, por parte de todos aqueles que esta actividade indistintamente beneficia; e as contribuições por maiores despesas, que ocorrem naqueles casos em que são devidas prestações em virtude das coisas possuídas ou da actividade exercida pelos particulares darem origem a maiores despesas das entidades públicas.

Por outro lado, é rejeitada, por via de regra, qualquer autonomia ou relevo aos chamados tributos ou receitas parafiscais, uma vez que eles se reconduzem a um dos três tipos de tributos referidos.

Igualmente em Espanha se utiliza a distinção em causa, a qual tem de resto consagração legal na Ley General Tributaria, em cujo art. 26º, por um lado, são definidos os impostos, as taxas e as contribuições especiais e, por outro lado, se assimilam aos impostos às denominadas exações parafiscais quando se exijam sem especial consideração dos serviços ou actos da Administração que beneficiem ou afectem o sujeito passivo.

Por seu turno em França, distinguem-se os impostos, as taxas, as redevances e as taxas parafiscais. Os impostos e as taxas são prélevements fiscais destinadas a alimentar o tesouro público e cobrados a favor do estado, colectividades locais ou estabelecimentos públicos administrativos, distinguindo-se pelo facto de os impostos serem cobrados sem darem origem a qualquer contraprestação directa e as taxas serem cobradas por ocasião e em contrapartida da prestação de um serviço público. As redevances, como as taxas, também são cobradas por ocasião e como contrapartida da prestação de um serviço público, mas distinguem-se destas por assentarem num critério de absoluta equivalência entre o seu montante e o valor do correspondente serviço público, apresentando-se assim como um qualificado tipo de taxas – as taxas equivalentes. Finalmente, as chamadas taxas parafiscais, que têm conhecido uma proliferação enorme, são definidas legalmente como as ‘taxas cobradas para a realização de um interesse económico ou social, a favor de uma pessoa colectiva de direito público ou privado diferente do Estado, das colectividades locais e seus estabelecimentos públicos ou administrativos, verificando-se, pois, quanto a elas, uma dupla afectação: a um organismo personalizado, que não constitua um ente territorial, e a um fim constituído por um interesse económico ou social. Por último, entre nós {Portugal}, é de referir que não tem tradição a divisão tripartida em causa, tendo a doutrina rejeitado, em geral, qualquer autonomia ou relevo próprio às contribuições especiais, que são impostos em que os factos tributários apresentam uma configuração algo singular, quando comparados com os factos tributários dos impostos em geral, expressa na vantagem económica reflexa, no caso das contribuições de melhoria, e na provocação de maiores despesas para a administração, no caso das contribuições por maiores despesas. Trata-se assim de um tipo de imposto e não de uma categoria intermédia entre o imposto e a taxa, que mereça qualquer tratamento jurídico próprio, mormente jurídico-constitucional.

[...]

Do exposto, podemos concluir que o espectro das figuras tributárias, hoje em dia extremamente alargado e diversificado, se reconduz, ao menos em termos jurídico-constitucionais, a duas figuras polarizadoras: o imposto, subordinado a um exigente princípio de legalidade e

materialmente testável através fundamentalmente do princípio da capacidade contributiva; e a taxa, compatível com uma legalidade mais ténue e flexível e limitada, do ponto de vista material, por exigências constitucionais ligadas ao próprio conceito (constitucional) de taxa, em que naturalmente domina a ideia de proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação em que a relação de taxa estruturalmente se analisa. O que leva a considerar impostos aquelas 'taxas' cujo montante seja manifestamente desproporcionado, isto é, aquelas 'taxas' cujo critério é, ao fim e ao cabo, a capacidade contributiva dos seus destinatários. (NABAIS, 1998, p. 252-260)

#### **4.7. Observações conclusivas**

A divisão dos tributos em espécie é uma tarefa árdua e que requer o estabelecimento de premissas bem definidas, as quais passamos a enumerar:

**a)** Qualquer classificação dos tributos em espécie somente terá utilidade se tiver como alvo determinar o regime jurídico-constitucional a ela aplicável. Denominar determinada exação de *contribuição*, mas aplicar o regime constitucional dos impostos não tem a menor serventia. Imposto será para fins constitucionais. Nada mais. Portanto, o início da classificação deve se dar com a identificação dos regimes constitucionais existentes, pois – repita-se sempre – é a Constituição Federal que determina o número de categorias a serem preenchidas.

**b)** A teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal não pode ser esquecida, ela é primorosa e auxilia na identificação dos tributos (ainda que não seja suficiente para explicar o sistema tributário posto no Texto Constitucional). Conforme ensina SACHA CALMON, os tributos não vinculados encontram sua justificação na capacidade contributiva manifestada pelos fatos eleitos para compor a hipótese de incidência; os vinculados se legitimam para atuação estatal. Mas, diante do novo quadro constitucional, esta teoria não é suficiente para explicar e legitimar alguns tributos. A CSLL, posta no

artigo 195 do Texto Constitucional, apesar de gravar a mesma riqueza que o IRPJ, possui um regime jurídico, com regras próprias, segundo o próprio Texto Constitucional. Assim, pela simples leitura do Texto Constitucional percebe-se que, na teoria dos tributos vinculados e não vinculados, não há como separar os regimes jurídicos constitucionais.

**c)** O Texto Constitucional de 1988 trouxe novos elementos de *atuação* do Estado, tributos que vieram para cumprir finalidades previamente determinadas. Portanto, o caráter finalístico de alguns tributos não pode ser desprezado pelo intérprete, sob pena de se desprezar parte do próprio Sistema Constitucional. Mas não é a finalidade pura e simples que legitima a instituição de tais tributos e sim a finalidade constitucionalmente autorizada, constante da norma de competência que se converte em pressuposto cogente da hipótese de incidência.

**d)** Novamente, não negamos a afirmação de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p.62) de que o constituinte de 1988, seguindo as mesmas premissas da Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal para distribuir as competências tributárias. Mas a divisão das competências não significa, necessariamente, a divisão das espécies tributárias.

Fica muito evidente até aqui que o desenvolvimento da matéria passa necessariamente pela graduação de importância que se pode dar ao *caráter finalístico* das contribuições e empréstimos compulsórios e se este grau de importância é uma característica determinante para dar às contribuições o *status* de espécie autônoma.

O ponto fundamental da crítica às divisões descritas até o momento é que elas não parecem dar ao caráter finalístico a importância que ele fez por merecer do Texto Constitucional. É certo que os impostos não estão vinculados a uma atuação do Estado, bem como é correto afirmar que as taxas possuem uma vinculação direta e a contribuição de melhoria uma vinculação indireta a uma atuação estatal. Quanto a estas duas últimas exações, é a atuação do Estado o próprio fato gerador do tributo, ou seja, a atuação do Estado é prevista de forma prescritivo-hipotética no antecedente da norma e, uma vez realizada tal atuação (no caso da contribuição de melhoria, a atuação aliada ao elemento intermediário – a mais valia) ocorre o fato gerador do tributo. Contudo, no caso das contribuições especiais há uma conjugação de fatores, ou seja, para a real incidência de tais tributos há um fato posto no antecedente da norma de forma prescritivo-hipotética (a materialidade a ser atingida: faturamento, importação etc.), mas também há uma *finalidade*, uma atuação estatal específica, direcionada, que não consta do antecedente como uma hipótese a ser atingida, mas como uma necessidade, uma obrigação assumida pelo Estado; sem tal proposição prescritiva, não há incidência do tributo. Por outro lado, este pressuposto cogente e mesmo a norma de competência não têm o condão de vigiar e atestar o cumprimento da finalidade constitucional.

## CAPÍTULO 5: A FINALIDADE COMO REGRA DE COMPETÊNCIA COM TRAÇOS PRINCIPIOLÓGICOS CAROS AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

### 5.1. O caráter finalístico e a norma de competência

Para entender a importância do caráter finalístico das contribuições especiais é preciso retomar a norma de estrutura, ou seja, a norma de competência e a importância que o Texto Constitucional deu a tal caráter finalístico.

De fato, o caráter finalístico nada mais é do que um poder condicionado atribuído a um ente da Federação para instituição de tributo. Disso ninguém discorda.

Estevão Horvath tem uma objetividade precisa quando trata da matéria:

É curioso perceber que, embora seja óbvia – e por todos reconhecida – a supremacia da Constituição sobre as demais normas jurídicas, a interpretação jurídica muitas vezes se faz com base nestas últimas ou, pelo menos, atribuindo a elas uma importância não repassada à norma inaugural.

O que se quer significar é que o ponto de partida para a interpretação jurídica (portanto, em qualquer área do Direito) é a Constituição; e isso deve ser enfatizado sempre que surgir alguma oportunidade. (HORVATH, 2008)

Nesse caminhar, o autor demonstra que o Sistema Tributário Constitucional estabeleceu três espécies clássicas de tributo (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e outras duas figuras *sui generis* (contribuições e empréstimos compulsórios) cuja peculiaridade maior é o caráter finalístico.

O autor é preciso ao demonstrar que a finalidade não é uma abertura do sistema à criação desenfreada de tributos, mas um limitador constitucional para que seja criada e aplicada onde entendeu o constituinte ser necessária a intervenção mais relevante do Estado:

Em outras palavras, a União somente pode instituir uma contribuição quando e para atuar num daqueles setores indicados pela Lei das Leis e, demais disso, destinar o produto da arrecadação para nele ser aplicado. (HORVATH, 2008)

E completa com o que se deve enfatizar:

O raciocínio jurídico é simples: existe uma regra de competência (ou de estrutura), prévia à regra-matriz de incidência das contribuições, que subordina a validade desta à obediência daquela. (HORVATH, 2008)

Este é o ponto a que devemos nos ater um pouco mais, por ser o ponto de partida. Não parece existir qualquer dúvida, portanto, na doutrina nacional, que as contribuições possuem uma proposição prescritiva constitucional de somente serem instituídas se, e somente se, houver uma atuação do Estado em um dos setores indicados pelo Texto Constitucional. Não se afirma aqui que esta atuação está no antecedente ou na consequência da norma tributária, mas há consenso de que: a) existe uma atuação do Estado específica nas contribuições especiais, direcionada e determinada pelo Texto Constitucional a legitimar a instituição de tais exações; b) esta atuação direcionada e específica consta da norma de competência.

Com efeito, o Sistema Constitucional Tributário é formado de regras e princípios: regras de competência, imunidades (regras de incompetência, como define com precisão Misabel Derzi), princípios que limitam o poder de tributar e regras de repartição das receitas tributárias. Para determinar os regimes constitucionais existentes e as espécies abarcadas pelo Texto Constitucional mister a análise da norma chamada de estrutural, a norma de competência.

Como ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010), a Constituição Tributária pode ser estudada em três grupos temáticos: a) repartição das competências tributárias; b) limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades que cercam o poder de tributar) e c) partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos.

Pela leitura do Texto Constitucional a aplicação de determinados princípios e regras ficam a depender das normas estruturais de divisão da competência e nelas devemos nos ater um pouco mais.

A importância estrutural da norma de competência tributária (norma que atribui poder) é retratada de forma ímpar por Tácio Lacerda Gama (2005), quando demonstra que a norma de competência vem acompanhada do enunciado necessário à criação do tributo e delimitada por uma reunião de outros enunciados que compõem o regime jurídico. Sem a correta construção da norma de competência, a própria construção do regime jurídico estará incompleta.

Afirma o jurista:

No antecedente da norma de competência tributária descreve-se o processo de enunciação necessário à criação do tributo. A identificação desse fato requer a previsão de dois critérios: *i.* o sujeito competente e *ii.* o processo legislativo necessário, devidamente delimitado por referências de espaço e de tempo. Para averiguar o preenchimento desses requisitos, é necessário ir à enunciação-enunciada (instrumento introdutor de normas). Sua análise permite aferir a validade sintática do tributo, ou seja, saber se a norma foi produzida segundo as regras prescritas pela norma de superior hierarquia. (GAMA, 2005, p.1157)

No conseqüente da norma de competência, prescreve-se a relação jurídica de competência tributária. Como em toda norma jurídica, há sujeitos situados nos polos ativo e passivo, ligados por uma obrigação determinada. Na sujeição passiva de competência, situam-se todos os destinatários que podem ser coagidos ao cumprimento da norma jurídica a ser editada. Na posição de sujeito ativo encontra-se aquele que está autorizado a editar a norma que prescreve o tributo, ou seja, um dos entes que integram a Federação.

O objeto da relação jurídica de competência é a permissão para criar determinado tributo, que coincide com os enunciados que dão substância ao regime jurídico. Mais especificamente, é possível



identificar nesse objeto uma regra-matriz de incidência tributária possível, vista como o campo de possibilidades para escolha da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquotas e sujeitos da relação jurídica. Não se pode ignorar também, naqueles tributos especialmente identificados pela sua finalidade, o destino prescrito para o produto da arrecadação como objeto da competência. Isso porque, nesse tipo de tributo, o desvio da finalidade poderá implicar a desqualificação da sua natureza específica, por força disso, do seu regime jurídico. Por isso, no confronto entre o tributo criado, sua destinação, e o conseqüente da relação jurídica de competência tributária, pode-se aferir sua validade material. (GAMA, 2005, p.1187)

De fato, ao prescrever a ação de criar outras normas, a hipótese da norma de competência toca no principal ponto da atividade enunciativa de textos: ela indica o verbo. Esse elemento central, assim da hipótese como do conseqüente das normas jurídicas.

No antecedente o verbo descreve a conduta que precisa ser realizada para a inserção de novas normas no sistema de direito positivo.

Já no conseqüente está a conduta atribuída como efeito da realização do fato hipoteticamente descrito. Vincula-se à realização da conduta prevista na hipótese normativa outra conduta, que surge como direito ou dever de um sujeito A perante um sujeito B.

No campo da competência tributária o verbo descrito na hipótese normativa faz referência à atividade enunciativa de textos. Assim, quando falamos no antecedente, esse verbo constitui seu núcleo significativo. Isso porque todos os demais critérios vinculam-se a este verbo.

O critério pessoal, que citamos no item anterior, refere-se ao sujeito do verbo, aquele que desempenha a conduta de enunciar, o sujeito competente.

O critério espacial é o local onde o sujeito pode realizar o verbo 'enunciar'.

O critério temporal estabelece as circunstâncias de tempo nas quais o verbo pode ser enunciado.

E não poderíamos deixar de citar, por sua absoluta pertinência ao tema, o critério procedimental, que é a referência ao modo de realização do verbo 'enunciar'. Essa referência, por sua vez, pode ter duas espécies: ser um ato ou procedimento, conforme prescreva o direito positivo. (GAMA, 2008, p.38)

E conclui, com razão, que a enunciação é a estrutura modular, elemento fundamental, na composição da norma de competência tributária; uma vez ignorados quaisquer de seus aspectos o texto não terá sido explicitado ao mundo do Direito de maneira correta. Se seguida a norma de competência, sem os cuidados com todos os seus aspectos, a construção da hipótese de incidência poderá se dar de maneira inválida.

Portanto, não há dúvidas de que o caráter finalístico integra a norma de competência, sendo um dos elementos constantes e essenciais para identificação das contribuições especiais. Lembramos aqui Regina Helena

Costa, anteriormente citada, quanto às notas típicas que cita sobre a norma de competência dos empréstimos compulsórios: (i) exigência de lei complementar para sua instituição; (ii) situação excepcional de urgência fundamentada numa das hipóteses do art. 148; (iii) escolha de um fato tributável que se insira na competência da União; (iv) vinculação da aplicação dos recursos dele provenientes à despesa que fundamentou sua instituição; e (v) regime de devolução do valor pago a esse título) e que podem tomar de empréstimos fatos do contribuinte, ou seja, este último não define o regime constitucional tributário, mas as mencionadas notas típicas, sim. São elas o que se pode chamar de substrato da norma de competência, sem as quais não será possível a instituição válida do empréstimo compulsório.

O Texto Constitucional também elegeu um regime jurídico próprio para as contribuições, estabelecendo nos arts. 149 e 195 (este último para as contribuições de custeio da Seguridade Social), constando como um dos elementos essenciais da norma de competência, uma destinação específica em áreas que o constituinte determinou gastos e atenção especial para a realização do Estado Democrático de Direito, e que os valores arrecadados tenham como destino o custeio daquela finalidade explicitada pelo Texto Constitucional.. Enquadrando-se em tais características, estas contribuições (assim chamadas por determinação constitucional) terão um regime jurídico-constitucional específico.

Novamente Estevão Hovarth:

O sistema constitucional tributário brasileiro compõe-se dos três tributos denominados de clássicos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e de mais dois outros (empréstimos compulsórios e outras contribuições) - poder-se-ia dizer – sui generis, dadas as suas peculiaridades. Uma dessas peculiaridades é a relevância da destinação do produto de sua arrecadação a determinados e

preestabelecidos propósitos. Assim é que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”, nos dizeres expressos e de clareza solar do parágrafo 149 da Lei Maior.

Da mesma sorte partilham as contribuições do art. 149 da Constituição da República – sociais, interventivas e corporativas -, cuja instituição é autorizada para servir de instrumento da atuação da União nestas respectivas áreas (caput). Ora, se a União pode criar uma contribuição para obter recursos para atuar em determinada (pela própria Constituição) área, isto somente pode significar que os recursos assim arrecadados devem ser destinados a essa atuação.

Em outras palavras, a União somente pode instituir uma contribuição quando para atuar num daqueles setores indicados pela Lei das Leis e, demais disso, destinar o produto da arrecadação para nele ser aplicado.

Isto também significa que o cidadão – aqui, contribuinte – tem o direito de ser tributado por via de uma contribuição do art. 149 diante da existência desses pressupostos. O que parece evidente – e, infelizmente, nem sempre é reconhecido com facilidade – é que a tributação via contribuição somente pode ocorrer se for para dirigir os recursos arrecadados a uma das áreas em que a União decidiu atuar (ou ampliar sua atuação). É dizer, é condição de validade de tal tributação o destino do produto da sua arrecadação. Ou, noutro giro não pode o Estado destinar os recursos provindos de uma contribuição a outra finalidade que não aquela prevista no Texto Magno. Se se trata de contribuição para a seguridade social, somente para o(s) órgão(s) que cuida(m) da seguridade social pode ser voltada a arrecadação, sob pena de ser inválida esta cobrança (não só moral, como, também, juridicamente).

O raciocínio jurídico é simples: existe uma regra de competência (ou de estrutura), prévia à regra-matriz de incidência das contribuições, que subordina a validade desta à obediência daquela. Em rigor, trata-se de duas regras de competência: (i) a primeira, que diz: se a União atuar numa das áreas previstas no caput do art. 149 da CF, ela poderá instituir um tributo denominado “contribuição”; (ii) a segunda prescreve: sendo criada tal contribuição, o produto da sua arrecadação deve ser destinado a financiar a atuação da União naquelas áreas.

[...] Respeitadas estas condições, o legislador da União pode gizar a regra-matriz de incidência desse tributo, procedendo basicamente da mesma forma como o faz com os tributos “clássicos”. O contribuinte tem o direito de contestar a cobrança em questão, se for o caso, com base na impropriedade das regras de competência.

A razão de existir dessas contribuições parece ser o reconhecimento, pelo constituinte originário, de que o Estado (aqui, a União) necessita estar mais presente em determinadas áreas da sociedade – que ele mesmo elegeu – e, para tanto precisa de recursos extraordinários (em contraposição aos recursos ordinariamente obtidos pelo Tesouro). Estes recursos seriam conseguidos pela cobrança de contribuições, o que implica, inexoravelmente, que devem ser destinados a fazer frente às despesas com a respectiva atuação do Estado numa daquelas prefixadas áreas. (HORVATH, 2008, p.123-124)

A circunstância de o Código Tributário Nacional prescrever a irrelevância, para qualificar a natureza específica do tributo, da destinação legal do produto da sua arrecadação não infirma o que restou dito acima. Com efeito, continua sendo irrelevante saber o destino do produto da arrecadação para se dizer se uma figura é, ou não, tributo; no entanto, pelo menos após a Constituição de 1988 é imperativo aferir o destino da arrecadação para saber se o tributo foi instituído devidamente, ou seja - no que aqui interessa ressaltar -, se a

destinação (quando assim requerida pela Constituição) foi prevista pela lei instituidora e se foi, efetivamente, parar nos cofres devidos, aqueles exigidos pela Lei das Leis.

[...] Destarte, a validade de uma contribuição pode ser questionada tanto por sua regra-matriz de incidência ser inconsistente quanto por não se haver respeitado a regra de competência. (GAMA, 2008, p.124-125)

Tácio Lacerda Gama também segue o mesmo caminho e com a mesma objetividade precisa:

Outra questão relevante seria saber se as contribuições especiais seriam ou não uma espécie tributária autônoma. Está inserido na discussão da classificação das espécies tributárias. Aqui, novamente a confusão conceitual permite equívocos que obscurecem o tema, dificultando a compreensão e permitindo conclusões das mais disparatadas.

Aqueles que defendem a existência de três, e somente três espécies tributárias, sustentam que a materialidade da hipótese de incidência seria o único critério aceitável. Os impostos seriam tributos não vinculados a uma atuação estatal e as taxas e contribuições de melhoria teriam hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal. A diferença entre os tributos vinculados estaria no grau de referencialidade entre a atuação estatal e o contribuinte, que seria direta nas taxas e indiretas nas contribuições de melhoria. Segundo essa classificação, as contribuições seriam modalidade de imposto com destinação específica, por possuir hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal. Reforçaria essa posição o art. 4º, II, do CTN, que desqualifica a destinação do tributo como critério classificatório. E mais, o art. 145 da Constituição Federal relaciona apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria com espécies tributárias.

Esses argumentos, contudo, são facilmente desconstruídos.

As três espécies mencionadas pela Constituição são de tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As demais são de competência da União, daí a omissão do art. 145 em relação às contribuições e empréstimos compulsórios. O produto da arrecadação de impostos, por sua vez, não pode ser vinculado a despesa, fundo ou órgão, ressalvadas as exceções constitucionais do art. 167, IV.

Ora, o art. 149 da Constituição qualifica as contribuições especiais como tributos arrecadados para serem instrumentos de atuação da União nas aéreas que especifica, leia-se, para custear ações específicas deste ente federativo. Como superar, então o paradoxo entre impostos que não podem ser destinados e contribuições que são criadas para atender despesas específicas?

Por fim, é necessário ter em conta que o art. 4º, II, do CTN foi enunciado antes da Constituição de 1988, não tendo sido recepcionada por ser incompatível com o novo Sistema Constitucional Tributário.

[...] É justamente no ordenamento jurídico que se identifica a destinação específica ao produto da arrecadação como fator de distinção entre as contribuições e os impostos. Outro critério, o da hipótese de incidência vinculada ou não à atuação estatal, permite separar os impostos e contribuições das taxas, que exigem na sua hipótese atuação estatal específica e divisível ou o exercício do poder de polícia. A característica de serem restituídos ao contribuinte após um lapso temporal separa os empréstimos compulsórios de todos os

demais tributos, o que serve para distingui-los também das contribuições. Por fim, as contribuições de melhoria são diferentes tanto por terem uma atuação estatal hipótese, mediatamente vinculada ao contribuinte, quanto por terem destinação genérica ao ente instituidor. Esses exemplos evidenciam, justamente com os argumentos tecidos acima, a necessidade de se utilizar mais de um critério para separar as espécies tributárias previstas na Constituição. Conclui-se que as contribuições especiais são tributos que têm características próprias, diferentes daquelas que individualizam as demais espécies tributárias. A sua natureza jurídica específica outorga-lhe um regime jurídico próprio.” (GAMA, 2005, p.1146-1148)

O raciocínio do autor é preciso; como dito, as contribuições especiais trazem dois enunciados em sua regra de competência que não podem ser ignorados: *primus*, a União deve atuar em um dos domínios previstos no artigo 149 do Texto Constitucional e, *secundus*, sendo criada tal contribuição, o produto da arrecadação deve ser destinado a financiar a atuação da União Federal em um daqueles domínios.

O ponto a ser enfatizado é que consta, sim, da norma de competência das contribuições especiais, uma atuação estatal direcionada aos fins constantes do artigo 149 do Texto Constitucional, bem como que o produto da arrecadação deve ser direcionado a custear aqueles fins.

Portanto, finalidade e destinação não parecem ser sinônimos; esta é apenas uma consequência constitucionalmente determinada daquela. A proposição prescritiva constitucional (norma de estrutura) determina uma atuação estatal para legitimar as contribuições especiais e, ainda, determina que o produto da arrecadação seja utilizado para custear tais fins constitucionalmente previstos. A finalidade é que legitima as contribuições, sendo a destinação a constatação de que a finalidade determinada pelo Texto Maior está sendo devidamente cumprida.

Outra anotação de relevo é que, no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições corporativas e contribuições

sociais gerais, há uma decisão prévia entre a norma de competência e a criação do tributo, ou seja, deve a União decidir se irá intervir naquele domínio econômico ou social e, a partir daí, se o fará pela instituição de um tributo que financie tal intervenção. No caso das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social essa decisão já foi tomada pelo constituinte, uma vez que a existência da Seguridade Social, a cobrir as áreas de saúde, assistência e previdência, é uma determinação do Estado Democrático de Direito. Tal distinção não chega a interferir na distinção em espécies de tais contribuições, posto que não leva – esta característica peculiar das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social – a um regime jurídico próprio, mas demonstra o quanto é imperiosa, cogente, a ordem finalística no Texto Constitucional.

Implementada a norma tributária, a finalidade – em quaisquer das contribuições – demonstra ser um elemento integrante da norma de competência.

Pois bem, retomando o capítulo anterior, o rebate às críticas à divisão em três espécies já foi feita, mas cabe aqui anotar:

a) A corrente tricotômica somente identifica as contribuições se presentes três pressupostos: a.1) o fato jurígeno que der causa à obrigação tributária necessariamente deverá ser uma *atuação estatal* voltada a determinado grupo de pessoas, perfeitamente identificáveis; a.2) a base de cálculo necessariamente deverá ser uma *dimensão* do fato jurígeno, do fato-evento, da hipótese de incidência da norma, i.e., deve levar em conta a atuação do Estado e não as *características do contribuinte*; a.3) os contribuintes devem ser necessariamente os beneficiários da *atividade estatal* (nexo de referibilidade).

Contudo, é o Texto Constitucional e não o intérprete que determina, em seu artigo 149, a possibilidade de criação de contribuições para financiar, *v.g.*, a concretização de direitos sociais, cujo grupo é difuso e não pode permitir a identificação acima posta. Certamente a criação de tais contribuições leva a uma atuação estatal (assim como os impostos), mas a tais destinações (constantes do artigo 149: sociais, corporativas e interventivas) foram criados tributos específicos, com a finalidade de incrementar a atuação do Estado em tais domínios.

b) a corrente tricotômica ainda afirma que, a aceitar a validação das contribuições pela destinação, o Sistema estará aberto à criação de “contribuições” com atos não vinculados e sem as amarras dos impostos. Mas – com todo respeito à doutrina que assim defende – é exatamente o contrário, ou seja, a aceitar que no artigo 149 existem impostos finalísticos, a afetação ou desafetação, assim como a trestinação das receitas estarão convalidadas e, aí sim, gerando o risco (i) do retrocesso, com a desafetação de receitas que custeiam valores caros ao Estado Democrático de Direito; e, ademais, (ii) o sistema constitucional e os regimes nele postos perderão todo o sentido, pois haverá regras específicas para “impostos finalísticos” quando tomarem de empréstimo fatos não vinculados (para além dos enunciados próprios dos impostos), o que não parece fazer muito sentido.

Por outro lado, também não há como concordar na integralidade com a corrente que divide os tributos em cinco espécies, uma vez que o traço característico que impõe as contribuições especiais é de que o produto da arrecadação está destinado ou afetado aos fins constantes do art. 149 do Texto Constitucional.

Na verdade, Tácio Lacerda Gama, repita-se, menciona com precisão que são dois os traços característicos da norma de competência das contribuições especiais: a União Federal atuar em um dos domínios previstos no artigo 149 do Texto Constitucional e, criada tal contribuição, o produto da arrecadação ser destinado a financiar a atuação da União Federal em um daqueles domínios.

Enfim, a atuação da União Federal não é o fato tributável, como acontece com taxas e contribuições de melhoria, mas é esta atuação que legitima a cobrança das contribuições especiais. Para a correta distinção, portanto, destas duas formas de atuação estatal que legitimam tributos distintos (taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais) é preciso descer a estrutura da norma de incidência, o que faremos em capítulo subsequente.

## **5.2. A finalidade como regra e como princípio**

No item anterior, verificou-se certo consenso doutrinário de que o caráter finalístico das contribuições especiais consta da norma de competência. Também ficou evidente que – pelo menos na estrutura da norma de competência – há uma previsão ou determinação de atuação da União Federal em um dos domínios postos no artigo 149 do Texto Constitucional.

Portanto, a finalidade é parte integrante e traço distintivo de um regime jurídico próprio dos tributos elencados no artigo 149 do Texto Constitucional e, se assim o é, é uma regra constitucional que não permite qualquer fluidez.



Contudo, o caráter finalístico não atua somente como regra constitucional, tendo ele também sua faceta principiológica a limitar o poder de tributar da União Federal.

Em “Teoria dos Princípios”, Humberto Ávila tenciona, entre outros objetivos, pôr à prova os critérios que os cultores do Direito Público, muitos deles fundados em Alexy, tomam como distintivos entre as regras e os princípios, os quais são sumariados pelo autor na passagem transcrita abaixo:

Viraram lugar-comum afirmações, feitas em tom categórico, a respeito da distinção entre princípios e regras. Normas ou são princípios ou são regras. As regras não precisam nem podem ser objeto de ponderação; os princípios precisam e devem ser ponderados. As regras instituem deveres definitivos, independentes das possibilidades fáticas e normativas; os princípios instituem deveres preliminares, dependentes das possibilidades fáticas e normativas. Quando duas regras colidem, uma das duas é inválida, ou deve ser aberta uma exceção a uma delas para superar o conflito. Quando dois princípios colidem, os dois ultrapassam o conflito mantendo sua validade, devendo o aplicador decidir qual deles possui maior peso. (ÁVILA, 2011, p.26)

O autor promove uma retrospectiva sobre os critérios já utilizados pelos teóricos do Direito para a distinção, abordando panoramicamente a evolução doutrinária do tema. Sumaria os pronunciamentos de: (1) Josef Esser, para quem os princípios são normas que estabelecem fundamentos para a tomada de decisões; (2) Karl Larenz, autor para o qual os princípios são normas que estabelecem fundamento normativo para a interpretação e aplicação do direito; (3) Canaris, autor que sublinha o elemento axiológico presente nos princípios, bem como a determinação do seu sentido mediante um processo dialético de complementação e limitação; (4) Dworkin, para quem as regras são normas aplicadas no modo “tudo ou nada”, ao passo que os princípios possuem uma dimensão de peso; (5) Alexy, que, a partir de Dworkin, fixa os princípios

como mandamentos de otimização, aplicáveis em diferentes graus segundo as possibilidades normativas e fáticas existentes.

Ávila critica o critério diferenciador referente ao *caráter hipotético-condicional*, segundo o qual as regras possuem um elemento descritivo, ao tempo em que os princípios estabelecem diretrizes, embora lhe reconheça a relevância. Isso porque o critério é impreciso, não explicitando o modo pelo qual os princípios operam para contribuir para a solução de controvérsias jurídicas. Ademais, o modo de formulação linguística da norma não deve interferir na sua classificação, não se podendo transpor o produto da atividade do legislador ao resultado da atividade do intérprete e aplicador. O fato de o texto do enunciado normativo ser dotado de abertura hipotética não significa que o intérprete não possa restringi-lo ao se defrontar com casos concretos. Também de modo algum se pode afirmar que os princípios não são dotados de hipóteses de incidência ligadas a consequências jurídicas. Em suma, o critério se vale de aspectos contingentes, e não essenciais, de ambas as espécies normativas, incorrendo no risco de confusão entre o modo de formulação textual do enunciado normativo e a real identificação da classe da norma a partir de aspectos exteriores de menor relevância.

Quanto ao critério do *modo final de aplicação*, no sentido de que as regras são aplicadas ao modo *tudo ou nada*, enquanto os princípios são aplicados gradualmente, sua relevância é importante, por exaltar alguns aspectos dessas espécies normativas, mas deve ser parcialmente reformulado. Isso porque:

[...] o modo de aplicação não está determinado pelo texto objeto de interpretação, mas é decorrente de conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo

intérprete, que pode inverter o modo de aplicação anteriormente havido como elementar. Com efeito, muitas vezes o caráter absoluto da regra é completamente modificado depois da consideração de todas as circunstâncias do caso. É só conferir alguns exemplos de normas que preliminarmente indicam um modo absoluto de aplicação mas que, com a consideração a todas as circunstâncias, terminam por exigir um processo complexo de ponderação de razões e contra-razões. (ÁVILA, 2011, p.45)

Humberto Ávila ilustra o ponto ao mencionar o art. 224 do Código Penal, pertinente ao delito de estupro, que estabelece presunção de violência para a hipótese de o agente manter conjunção carnal com menor de 14 anos. Decidiu o Supremo Tribunal Federal que, não obstante o texto da lei, circunstâncias de fato excepcionais podem motivar solução diversa, como a aquiescência da vítima e a sua aparência de pessoa mais velha. De maneira que será dado ao intérprete examinar as razões que motivaram a edição da norma, ou, ainda, recorrer a outras normas para, então, justificar o descumprimento de determinada norma que, a princípio, seria aplicada ao modo *tudo ou nada*. Finalmente, há regras cujo âmbito de aplicação não está totalmente delimitado, de maneira que o modo *tudo ou nada* "só tem sentido quando todas as questões relacionadas à validade, ao sentido e à subsunção final dos fatos já estiverem superadas" (ÁVILA, 2011, p.47). Assim, a característica das regras, isto é, a aplicação de consequências predeterminadas, surge apenas após o processo interpretativo, cobrando do aplicador do direito que também tome em consideração os princípios a elas correlatos.

Sobre o critério do *conflito normativo*, pelo qual apenas com relação às regras há um verdadeiro conflito, dando-se a invalidade de uma delas ou a criação de uma cláusula de exceção, Ávila entende ser necessário aperfeiçoá-lo. Em primeiro lugar, a ponderação não é método privativo de aplicação dos princípios. Em segundo lugar, também as regras estão submetidas a processos

racionais hábeis à destituição dos seus sentidos preliminares. Em terceiro lugar, mesmo a mais precisa das regras reclama que sejam levadas em conta as circunstâncias concretas do caso, porque a atividade legislativa é produto de generalizações. Em quarto lugar, há a atividade de ponderação quando se delibera se determinados precedentes judiciais são aplicáveis a um caso concreto. Em quinto lugar, a ponderação é detectável quando são empregadas formas argumentativas de que são exemplos a *analogia* e *argumentação a contrario sensu*.

Por fim, tanto regras quanto princípios devem ser aplicáveis de modo que seus respectivos conteúdos de *dever-ser* sejam realizados totalmente. A variação está no grau de intensidade dos atos institucionais que aplicam tais espécies normativas a casos concretos, dado que, no caso das regras, a intensidade da tarefa estatal é diminuída em virtude do grau de determinação do enunciado normativo.

Após criticar e redefinir os critérios em voga na literatura jurídica para a diferenciação das regras e princípios, Humberto Ávila passa a exhibir a sua proposta de discriminação dessas espécies normativas.

Para o citado jurista, sua proposta de discriminação das espécies normativas pode ser qualificada como *heurística*, já que:

... funciona como modelo ou hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos, sem, no entanto, assegurar qualquer procedimento estritamente dedutivo de fundamentação ou de decisão a respeito desses conteúdos. (ÁVILA, 2011, p.68)

O autor admite a coexistência das espécies normativas em virtude de um único dispositivo, disso extraíndo um traço singular da sua formulação teórica. Assim, diferentemente de focar o tema mediante uma alternativa

exclusiva das espécies normativas, propõe uma análise pluridimensional dos enunciados normativos. Para exemplificar caso em que de um único enunciado normativo é possível extrair a presença de *regras*, *princípios* e *postulados*, Ávila examina a legalidade tributária:

Examine-se o dispositivo constitucional segundo o qual é exigida lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos. É plausível examiná-lo como regra, como princípio e como postulado. Como regra, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica - a lei. Como princípio, porque estabelece como devida a realização do valor da igualdade. E como postulado porque estabelece um dever jurídico de comparação (*Gebot der Vergleichung*) a ser seguido na interpretação e aplicação, preexcluindo critérios de diferenciação que não sejam aqueles previstos no próprio ordenamento jurídico. (ÁVILA, 2011, p.68)

Como critérios de dissociação de regras e princípios, Ávila propõe os seguintes: a) critério da natureza do comportamento prescrito; b) critério da natureza da justificação exigida; c) critério da medida de contribuição para a decisão.

Quanto ao critério da natureza do comportamento prescrito:

Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento. (ÁVILA, 2011, p.71)

Quanto ao critério da natureza da justificação exigida:

... a interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma

avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária. (ÁVILA, 2011, p.73)

Por esse critério, o autor se distancia do critério do *modo de aplicação* dos enunciados normativos, que verifica particularmente se a aplicação da norma se dá do modo *tudo ou nada* ou do modo *mais ou menos*, para se centrar no modo de justificação da aplicação da norma. Nas regras, a argumentação recai sobre a correspondência dos fatos às respectivas descrições normativas e às finalidades que as suportam. Nos princípios, a argumentação fundamenta a aplicação da norma de modo a estabelecer a correspondência entre os efeitos da conduta que será adotada e a realização do estado de coisas perseguido.

Com efeito, como as regras consistem em normas imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas, a justificação da decisão de interpretação será feita mediante avaliação de concordância entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma. Como os princípios se constituem em normas imediatamente finalísticas e mediatamente de conduta, a justificativa da decisão de interpretação será feita mediante avaliação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido. (ÁVILA, 2011, p.75)

Quanto ao critério da medida de contribuição para a decisão:

Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. [...] Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões. (ÁVILA, 2011, p.76)

Assim, ao passo que os princípios assumem pretensão de *complementaridade*, no sentido de se imbricarem com uma série de outras

razões para a regência de determinado caso concreto, as regras são normas preliminarmente *decisivas* e *abarcantes*.

De posse dos três critérios sumariados acima, Humberto Ávila propõe as seguintes definições conceituais:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2011, p.78-79)

Com relação às regras, Humberto Ávila propõe a subdivisão dessa espécie normativa em dois grupos: a) *regras comportamentais*, que descrevem comportamentos como obrigatórios, permitidos ou proibidos; e b) *regras constitutivas*, que atribuem efeitos jurídicos a fatos, atos ou situações, destacando-se aquelas que regulam a atribuição, o exercício, a delimitação material, a reserva e a delimitação substancial de competências (ÁVILA, 2011, p.81-82).

Finalmente, Humberto Ávila resume os traços distintivos entre as regras e os princípios:

Em primeiro lugar, as regras diferenciam-se dos princípios pela natureza da descrição normativa: enquanto as regras descrevem objetos determináveis (sujeitos, condutas, matérias, fontes, efeitos jurídicos, conteúdos), os princípios descrevem um estado ideal de coisas a ser promovido. Em segundo lugar, as regras diferenciam-se dos princípios pela natureza da justificação que exigem para serem aplicadas: as regras exigem um exame de correspondência entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos, ao passo que os princípios exigem uma avaliação da correlação positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido. Em terceiro lugar, as regras distinguem-se dos princípios pela natureza da contribuição para a solução do problema: enquanto as regras têm pretensão de decidibilidade, pois visam a proporcionar uma

solução provisória para um problema conhecido ou antecipável, os princípios têm pretensão de complementaridade, já que servem de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um problema (ÁVILA, 2011, p.83-84).

Tomadas de empréstimo as lições de Ávila, pode-se afirmar que o caráter finalístico compõe uma regra constitucional de competência, sendo elemento nuclear desta. Mas o caráter finalístico possui também um traço principiológico de extrema relevância. É que dele pode ser extraída a realização de valores caros ao Texto Constitucional, naquele exato espaço em que a segurança jurídica estará a serviço da justiça tributária.

A finalidade não é mera outorga de poder, mas a outorga de poder para realização de valores caros ao Estado Democrático de Direito, como já visto no presente estudo. As contribuições especiais guardam valores de extrema relevância a este Estado, valores estes inseridos nos direitos sociais, com ênfase na saúde, seguridade e assistência da Seguridade Social, na proteção do domínio econômico (art. 170, CF/88), servindo o direito tributário como instrumental necessário a financiar a concretização de tais direitos. Portanto, a finalidade não é um poder que se encerra na sua realização, mas instrumento para realização de valores caros ao Texto Constitucional.

Além disso, a finalidade guarda o valor Segurança Jurídica, posto que limita a atuação do Estado aos casos, grupos e direitos constantes do artigo 149 da Constituição Federal, portanto, a outorga de poder limitado e finalístico é, antes de tudo, uma amarra ao abuso do poder de tributar.



## **CAPÍTULO 6: LEVANDO A FINALIDADE A SÉRIO: CONTRIBUIÇÕES E A ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA**

### **6.1. A teorização da norma jurídica no campo tributário: a contribuição de Paulo de Barros Carvalho**

A obra “Teoria da Norma Tributária”, do Professor Paulo de Barros Carvalho, publicada em 1974, forma, ao lado da “Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária”, do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, a pedra angular das reflexões e propostas teóricas acerca da estrutura da norma jurídico-tributária na doutrina nacional.

Na citada obra, e na esteira de sua leitura da “Teoria Pura do Direito” de Kelsen, Carvalho defende que o tributo pode ser estudado do ponto de vista estático, como endonorma, e do ponto de vista dinâmico, como relação jurídica (CARVALHO, 1974, p.88).

Enquanto endonorma, o tributo apresenta, como *hipótese*, “um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados em si mesmos”, e, como *consequência*, um conjunto de critérios “que nos permite identificar uma relação jurídica [...] entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo, e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo” (CARVALHO, 1974, p.88).

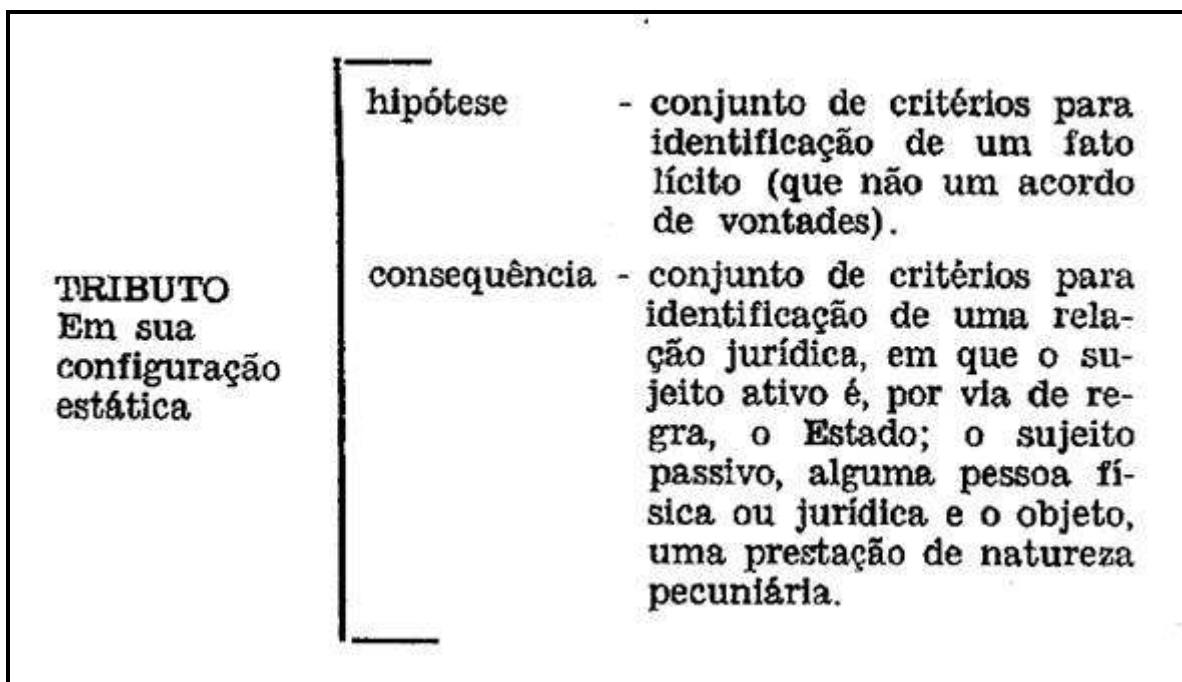


Figura 04: Endonorma tributária conforme Paulo de Barros Carvalho  
 Retirado de: CARVALHO, 1974, p.89.

No âmbito da hipótese, Carvalho identifica três critérios fundamentais:

O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – circunstâncias de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. Esses são os dados que a análise dos supostos endonormativos possibilitará extrair. Não havendo mais que a descrição hipotética de um fato, tais critérios prestar-se-ão para identificá-lo, perfeitamente. (CARVALHO, 1974, p.102-103)

Além dos critérios ligados à hipótese endonormativa, que serão os elementos “para reconhecer um fato que poderá acontecer no plano concreto da realidade”, Carvalho trata ainda dos critérios encontrados na consequência endonormativa, que “serão atinentes, única e exclusivamente, com a relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência” do fato descrito na hipótese, “tudo por força da imputação normativa” (CARVALHO, 1974, p.103).

Para o autor, na consequência endonormativa são encontrados os critérios pessoal e quantitativo:

... de que maneira nos será possível identificar essa relação jurídica? Sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos – ativo e passivo – (critério pessoal) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o critério quantitativo. Em resumo, na consequência das endonormas tributárias teremos dois critérios: a) critério pessoal; e b) critério quantitativo. Nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido por virtude do acontecimento do suposto. (CARVALHO, 1974, p.103).

Em suma, o critério pessoal permite que reconheçamos “os sujeitos (ativo e passivo) da relação”; o critério quantitativo, por sua vez, permite que determinemos “o conteúdo do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo” (CARVALHO, 1974, p.150-151).

HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
<p data-bbox="379 1032 635 1070"><b>Critério material</b></p> <p data-bbox="379 1106 635 1144"><b>Critério espacial</b></p> <p data-bbox="379 1180 639 1218"><b>Critério temporal</b></p>	<p data-bbox="975 1070 1225 1108"><b>Critério pessoal</b></p> <p data-bbox="946 1144 1254 1182"><b>Critério quantitativo</b></p>

Tabela 09: Critérios da endonorma tributária conforme Paulo de Barros Carvalho  
Elaborado a partir de: CARVALHO, 1974, p.88-167.

## **6.2. Os avanços preconizados por Sacha Calmon Navarro Coêlho na análise da estrutura da norma jurídico-tributária**

Como ensina o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, as normas jurídicas têm como função primordial planificar os comportamentos e ordenar a sociedade, mas estas normas são concretizadas ou viabilizadas pela linguagem.

Eis as palavras do ilustre professor:

O Direito, enquanto técnica de disciplinamento e controle social, apresenta-se formalizado através da linguagem escrita ou oral (leis e costumes). A sociedade humana é o meio em que o Direito surge e desenvolve-se. ‘Em nossa espécie, a sociedade não é só de pessoas

mas também de coisas produzidas pelo trabalho'. A sociedade, di-lo Hermes Lima: 'complexo de pessoas e coisas, exige necessariamente uma organização que, orientando a vida coletiva, discipline a atividade dos indivíduos e assegure distribuição dos bens'. Cultural na sociedade é, portanto, a sua própria organização, e essa organização é socialmente posta e comunicada pela palavra escrita ou oral. É assim, sempre foi; para o primitivo, o bárbaro, o grego, o romano, o medieval, o tipo da renascença ou da sociedade industrial. (COÊLHO, 2012)

Tomando como norte as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, forte em Santiago Nino (1973), três realidades precisam ser separadas no estudo da norma: a) a norma jurídica em si que consiste num imperativo ou numa autorização; b) a formulação dada à norma pelo cientista, que é a proposição jurídica; e c) a expressão linguística utilizada pelo legislador.

A norma pode ser a soma ou a conjugação dos diversos fatores que a envolve, a conjugação dos diversos textos legais, o costume, os princípios gerais, a interpretação e a integração desta norma ao sistema. E é essa norma que deve ser objeto de estudo do Direito e da Ciência do Direito, pois é esta proposição jurídica que irá pautar os comportamentos humanos, dentro dos limites impostos por esta mesma norma, inclusive e principalmente os limites constitucionais. Neste ponto ensina o Mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012):

A norma, ainda que condicional, é sempre prescritiva (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico). As leis são enunciados literais buscando um fim. As proposições normativas são descrições das normas jurídicas, que defluem do universo legislado produzidas por um sujeito (jurista ou juiz).

Por isso mesmo, ou seja, por serem juízos, são descrições de um ser, a norma! (Sem embargo de a norma constituir um dever-ser, por isso que prescritiva).

Conseqüentemente, as proposições jurídicas são proféticas, por isso que exprimem o que deve ser, do ponto de vista subjetivo de quem as produz. (Os sujeitos que analisam a norma posta como objeto do conhecimento). Estão, dessarte, sujeitas a um teste de verdade legal. E aqui se desvela a problemática da interpretação, seja com efeito meramente opinativo (o que fazem os cientistas do Direito, advogados, juriconsultos e até mesmo os aplicadores *ex officio* das normas: os funcionários do Executivo), seja com efeito judicante, por parte dos juízes que dizem o direito com definitividade, ainda que sob o guante da revisão *ad quem*.

Com efeito, as proposições normativas são 'profecias' a respeito do que deve ser. (O 'ser' da norma).

Somente a proposição normativa proferida pelos órgãos supremos da jurisdição tem o condão de acertar a norma, dizendo o que ela significa com obrigatoriedade indiscutível. (Norma individual, conforme Kelsen).

Nesse ponto fecha-se o ciclo. A norma é o que os juizes da suprema instância fixam como o seu real significado, objetivamente, enquanto prescrição.

Em artigo que tivemos a honra de escrever com o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, voltamos à importância de diferenciar norma jurídica, ente lógico, da lei, denominada como *ente jurídico positivado*:

Cabe-nos insistir na radical diferença entre *norma jurídica* (ente lógico) e *lei* (ente jurídico positivado). Nesse compasso, a interpretação da norma, especialmente da norma tributária, é feita por todos aqueles envolvidos no seu programa. Para aplicar ou suportar uma norma é necessário compreendê-la, surpreender o seu conteúdo. Como vimos de ver, a norma tributária é uma norma- de-conduta. Como já disse Hensel, o destinatário deve cumpri-la, isto é, pagar o tributo, desde que realize o fato jurígeno.

Volta-se a interpretação para o fato jurígeno descrito pelo legislador (o descritor do fato jurígeno) e também para a estrutura do dever, que a ocorrência do fato jurígeno desencadeia (o prescritor do dever). Por ser o Direito um corpo feito de palavras, um ser lingüístico, é natural que dissintam os justicáveis e operadores jurídicos sobre as atribuições dos fatos jurígenos em abstrato em cotejo com os fatos concretos (discute-se o *modelo conceitual do fato gerador* e também sobre a subsunção a ele dos *fatos concretos*, a similitude em relação ao modelo).

O processo de aplicação da norma geral, impessoal, obrigatória, aos casos concretos (concreção) implica interpretação. Aplicar a norma implica a sua compreensão (decorrente da interpretação). Para aplicá-la, o intérprete formula uma proposição normativa (uma proposta) a seu respeito, dela, que pode ser correta ou não. Ocorrendo divergências ao propósito das proposições normativas, somente um pronunciamento jurisdicional definitivo pode acertar os entendimentos conflitantes, assentando o significado da norma (que será norma individual nos casos restritos a partes determinadas ou tradução da norma geral legislativa, via afazer jurisdicional, na hipótese de controle abstrato de normas, em tese). (COÊLHO; LOBATO, 2008, p.549-550)

Nesse compasso, Sacha Calmon Navarro Coêlho, após passar pelas lições e traçar suas críticas à doutrina de Kelsen e Hart, criou uma classificação das normas existentes, dividindo-as em cinco grandes grupos: normas organizatórias, normas de competência, normas técnicas, normas de conduta e normas sancionantes (COÊLHO, 1982).

As normas organizatórias seriam aquelas que estabelecem a estrutura funcional do Estado, seja federal, estadual e até no âmbito municipal, não tendo qualquer juízo hipotético, mas apenas organizacional. As normas de competência são aquelas que conferem os poderes ao Executivo, ao Legislativo e ao Judiciário, como o poder de instituir tributos etc. As normas técnicas seriam normas meramente instrumentais, tais como as normas processuais e procedimentais para prática dos atos jurídicos (como votar, como formular um pedido em Juízo etc.).

Finalmente, as denominadas normas de conduta (onde reside a norma de incidência tributária) se pautam por juízos hipotéticos a obrigar comportamentos, positivos ou negativos.

Se o Direito teleologicamente busca o controle do meio social, é claro que indica quais são os comportamentos desejáveis. Indica-os, tornando-os obrigatórios, como no caso do dever tributário. As leis prevêm a obrigatoriedade do seu cumprimento. Todavia, dita obrigatoriedade comportamental pode não ser expressa na lei. No caso do tributo, é. No caso de homicídio, não. A lei expressa apenas uma punição, ou melhor, a previsão de uma pena para o comportamento homicida. A norma que impõe o dever de não matar é implícita no sistema e portanto inexpressa na lei (mais uma vez a diferença entre norma e lei). As normas-de-conduta ora impõem comportamentos positivos (é obrigatório pagar imposto de renda à União), ora estatuem condutas negativas (é obrigatório não matar). Fácil deduzir que o caráter proibitivo é epifenomênico; se é obrigatório não matar, matar é proibido. Se é obrigatório pagar tributos, não pagá-los é proibido. O proibido e o obrigatório são indefiníveis e podem ser deduzidos de um outro tipo de norma que a seguir veremos, a punitiva. Isto induzirá interessantes e esclarecedoras conclusões a respeito das normas-de-conduta, mas nunca ao ponto de vê-las supérfluas, despiciendas ou desnecessárias. (COELHO, 1982)

Por fim, a última espécie ditada na precisa classificação de Sacha Calmon Navarro Coelho são as denominadas normas sancionantes que também formulam juízos hipotéticos ao colocar a sanção na consequência da norma, após ditar na hipótese um fato ilícito (ainda em abstrato).

Interessam aqui as normas de conduta, que possuem uma estrutura

hipotética, ou seja, no seu enunciado há uma hipótese formulada em abstrato e de forma genérica a alcançar os casos mais similares possíveis e na consequência, as obrigações ou direitos que irão advir do fenômeno da subsunção. Novamente, Sacha Calmon Navarro Coêlho com a estrutura da norma de incidência tributária:

Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento, que era abstrato, virtual *in potentia*, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica.

A obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma. O estudo do tributo como norma é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência; daí o notável papel que uma prospecção a este nível assume em face da Teoria Geral do Direito Tributário. (COÊLHO, 2012)

<b>NORMA TRIBUTÁRIA</b>	
<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</b> (fato previsto como jurígeno)	<b>CONSEQUÊNCIA JURÍDICA</b> (dever tributário decorrente)
<ul style="list-style-type: none"> <li>* Aspecto material - o fato em si</li> <li>* Aspecto temporal - condições de tempo</li> <li>* Aspecto espacial – condições de lugar</li> <li>* Aspecto pessoal - condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* A quem pagar (sujeito ativo)</li> <li>* Quem deve pagar (sujeito passivo)</li> <li>* Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações)</li> <li>* Como pagar</li> <li>* Quando pagar</li> <li>* Onde pagar</li> </ul>

Tabela 10: Estrutura da norma tributária segundo Sacha Calmon. Elaborado a partir de: COÊLHO, 1982.

Com tal juízo hipotético, ocorrido o fato previsto na hipótese (hipótese de incidência) o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante, concreto e incidente, produzindo efeitos jurídicos no mundo real (direitos e deveres).

O Professor José Souto Maior Borges complementa:

Analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, fatiespecie, tatbestand) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência. (BORGES, 1969, p.176)

E Ataliba (1995):

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Quanto ao assunto em questão, quando se trata da distinção das espécies tributárias fincadas na teoria dos atos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, as tabelas elaboradas por Sacha Calmon (2007) são perfeitas:

IMPOSTOS	
Descritor	Prescritor
<b>Aspecto material.</b> Uma situação da vida, lícita, reveladora de capacidade contributiva.	Obrigação de pagar ao Estado tributo quando da realização no mundo fenomênico da situação da vida eleita como fato jurígeno pela pessoa que a realiza, podendo o pagamento ser feito por substituto ou responsável legal, de acordo com a base de cálculo e as alíquotas, de modo progressivo ou não, nos termos, prazos e montantes previstos em lei
<b>Aspecto pessoal.</b> As pessoas ligadas ao aspecto material, que manifestam o signo presuntivo de capacidade contributiva.	
<b>Aspecto temporal.</b> O momento em que ocorre no mundo fenomênico a situação da vida delineada no aspecto material da hipótese de incidência.	
<b>Aspecto Espacial.</b> O local da ocorrência da situação jurígena	



<b>TAXAS</b>	
<b>Descritor</b>	<b>Prescritor</b>
<p><b>Aspecto material.</b> Atuações do Estado específicas e divisíveis, relativas a determinada pessoa, com base no exercício do poder de polícia ou prestação de serviços.</p> <p><b>Aspecto pessoal.</b> A pessoa jurídica de Direito Público prestadora ou instrumentalidade sua, ainda que privada.</p> <p><b>Aspecto temporal.</b> O momento da prestação.</p> <p><b>Aspecto Espacial.</b> O território da pessoa jurídica de Direito Público onde a prestação de serviços é realizada ou o poder de polícia é exercido.</p>	<p>Obrigação do destinatário da atua�o estatal de pagar � Pessoa Jurídica de Direito Público que presta o serviço ou exerce o poder de polícia a taxa devida, tendo como referência monetária o custo da atua�o específica e divisível ainda que 'a forfait', nos termos da lei.</p>

<b>CONTRIBUIÇOES DE MELHORIA</b>	
<b>Descritor</b>	<b>Prescritor</b>
<p><b>Aspecto material.</b> Atua�o estatal, consistente na realiza�o de uma obra pública, <b>geradora de valoriza�o em imóvel de particular.</b></p> <p><b>Aspecto pessoal.</b> A pessoa jurídica de Direito Público que realiza a obra valorizadora da propriedade particular.</p> <p><b>Aspecto temporal.</b> O momento do término da obra.</p> <p><b>Aspecto Espacial.</b> O local da realiza�o da obra.</p>	<p>Obriga�o de pagar um tributo ao sujeito ativo (Ente Público realizador da obra) pelo sujeito passivo (o proprietário do imóvel, seu possuidor 'ad usucapionem' ou titular do seu domínio útil) em razão do teor da valoriza�o agregado ao imóvel pela realiza�o da obra pública, na medida prevista em lei, numa só vez, sem prejuízo do pagamento ser parcelado, não podendo a soma da valoriza�o ultrapassar o custo da obra.</p>

As estruturas normativas acima descritas e tomadas de empréstimo do Professor Sacha Calmon demonstram a perfeita estrutura de uma norma de conduta com uma descri o hipotética dos aspectos previstos genericamente e, se tais aspectos forem detectados no mundo fenomênico da subsun o, as consequências jurídicas constam como previstas. Podemos identificar, em tais estruturas, todos os enunciados oriundos da norma de competência de cada espécie acima anunciada.

Nos impostos, uma situação fática do contribuinte, lícita e que revele capacidade contributiva (tributo não vinculado a uma atuação estatal). De tal aspecto material podemos extrair o pessoal, que serão as pessoas que manifestam o signo presuntivo de capacidade contributivo lá posto.

Nas taxas e contribuições de melhoria teremos no antecedente da norma uma atuação do Estado (ainda em juízo hipotético) no aspecto material e a pessoa jurídica de Direito Público que realizar tal atuação no aspecto pessoal. No caso das taxas deverá haver uma referibilidade direta e imediata entre a atuação do Estado e o destinatário da atuação estatal, sendo que este constará da consequência como sujeito passivo da obrigação tributária. Nas contribuições de melhoria, a estrutura normativa se assemelha à estrutura das taxas, contudo, a referibilidade entre a atuação estatal e o contribuinte é indireta e mediata, pois prescinde de um elemento intermediário, ou seja, que a obra pública gere uma valorização no imóvel particular. A atuação do Estado não se volta para tal valorização imobiliária, mas ela é obtida de forma indireta, o que justifica esta referibilidade não tão forte quanto as taxas.

As três estruturas normativas acima mencionadas possuem antecedentes hipotéticos, ou seja, se o fato da vida privada do contribuinte não ocorrer, não haverá incidência; no caso das taxas e contribuições de melhoria, se a atuação do Estado não ocorrer, não haverá a incidência, pois esta atuação consta como descritivo-hipotética no antecedente da norma tributária de incidência. Em todos os casos, ocorrendo a hipótese prevista, dá-se a incidência e, com ela, os elementos constantes da consequência que, vigiados pela legitimação dos elementos constantes da hipótese, não permitem que a estrutura normativa escape dos elementos estruturantes constantes da norma

constitucional de competência (por exemplo, a norma de competência autoriza a União Federal a instituir um tributo sobre a renda, assim, o aspecto material será a renda e a base de cálculo deverá atingir tal materialidade; o aspecto pessoal somente pode cercar aquele que auferiu a renda e na consequência o sujeito passivo deverá necessariamente ser o constante do aspecto pessoal – contribuinte – ou alguém ligado a ele, determinado por lei - responsável).

Contudo, como vimos à exaustão no presente estudo, a Constituição de 1988 trouxe elementos novos para classificação das espécies na medida em que criou regimes constitucionais distintos para determinadas exações, *in casu*, as contribuições especiais do artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

O exposto não foi ignorado pela doutrina nacional, particularmente pelos estudos de vanguarda de Werther Botelho Spagnol e outros, conforme a análise a seguir.

### **6.3. O caráter finalístico das contribuições na estrutura normativa de incidência e a posição doutrinária**

As contribuições do artigo 149 do Texto Constitucional possuem em sua norma de competência uma necessária atuação estatal e uma obrigatória destinação dos recursos para cumprimento de tal finalidade.

O Texto Constitucional vai além: o caráter finalístico guarda valores caros ao Estado Democrático de Direito, porque é através dessas intervenções estatais que o Estado Liberal é amenizado a bem de um maior equilíbrio econômico e a bem de direitos sociais, inseridos na categoria de direitos

fundamentais. Enfim, as contribuições especiais se revelam o grande instrumento de realização do Estado Democrático de Direito.

Por isso, a finalidade não compõe apenas a norma de competência, mas – de igual forma – tem natureza de princípio, a limitar o poder de tributar. O caráter finalístico não é um fim em si, mas um instrumento de realização do Estado Democrático de Direito, por isso, ela realiza os valores da justiça tributária, por estar direcionada aos fins nobres dos direitos sociais e da intervenção no domínio econômico, conforme valores e princípios postos no artigo 170 do Texto Constitucional; realiza, outrossim, valores da segurança jurídica na medida em que cerca o poder de tributar para que o fim não seja causa, mas instrumento de realização de tais valores.

Tem razão a Professora Misabel Derzi (2007) quando traz a preocupação da crescente teoria do caráter finalístico, e que este não pode significar o retorno à teoria causal dos tributos. Derzi aponta que, se na Grécia antiga, com Platão, Anaxágoras e Aristóteles, o finalismo era colocado como causa total da organização do mundo, na ciência moderna foi ele completamente desprezado, com base nos ensinamentos de Nicola Abbagnano.<sup>54</sup> E encerra com Descartes, que vale a cita:

---

<sup>54</sup> “E BACON excluía explicitamente da investigação experimental a consideração do fim (Nov. Org., II, 2). Dizia: ‘A investigação das causas finais é estéril: assim como uma virgem, consagrada a Deus, nada gera’. Por sua vez GALILEI (Op.,VII, p.80) e DESCARTES (Princ. Phil., III, 3) eliminaram da ciência a consideração da causa final e SPINOZA contrapôs a necessidade com que as coisas provêm da natureza divina ao finalismo, que considerou um preconceito, contrário à ordem do mundo e à perfeição de Deus (Et., I,36, Ap.)”(Cf. Dicionário de Filosofia. Martins Fontes, São Paulo, 200, p. 460). E conclui: ... “o finalismo, hoje considerado inútil em todos os campos de explicação científica, permanece como característica das correntes metafísicas que consideram modesta demais para a filosofia a tarefa de criticar os valores para corrigi-los ou conservá-los, propondo-se a tarefa de demonstrar que os valores são garantidos pela própria estrutura do mundo onde o homem vive e que eles constituem o fim dessa estrutura. O finalismo perdeu completamente o caráter científico que possuía originariamente na Grécia antiga e permanece apenas como uma das tantas esperanças ou ilusões às quais o homem recorre na falta de procedimentos eficazes ou em substituição deles.” (Cf. ABBAGNANO, 1982, p. 461).

De fato, DESCARTES, ao fundar a ciência moderna, afastou a busca da causa final de suas investigações. Assim dispôs o 28º. princípio filosófico: “Que não é necessário examinar para qual fim Deus fez cada coisa, mas somente por qual meio Ele quis que ela fosse produzida”. E assim o explica:

“Nós não nos deteremos também para examinar os fins com que Deus se propôs a criar o mundo, e nós afastaremos inteiramente de nossa filosofia a pesquisa das causas finais; pois nós não devemos presumir tanto de nós mesmos, mas apenas acreditar que Deus quis que fizéssemos parte de seus conselhos: mas, considerando-O como o autor de todas as coisas, nós nos ocuparemos somente em encontrar, pela faculdade de raciocinar que Ele colocou em nós, como aquelas coisas, que nós percebemos pela intermediação de nossos sentidos, puderam ser produzidas; e nós estaremos seguros, por meio de alguns de seus atributos dos quais Ele quis que nós tivéssemos algum conhecimento, de que o que nós perceberemos, claramente e distintamente, por pertencer à natureza dessas coisas, tem a perfeição de ser verdadeiro.” (Princípio nº. 28. RENÉ DESCARTES. Les Principes de la Philosophie in Oeuvres et Lettres. Ed. Gallimard. Bibliothèque de la Pléiade. 2004, p. 583-4). (DERZI, 2007)

Contudo, a questão que estamos aqui a estudar não coloca o aspecto finalístico como um fim em si, mas um aparato instrumental para que o Estado Democrático de Direito possa realizar seus valores determinados pelo Texto Constitucional.

Mas também não estamos a converter o finalismo em causa, teoria superada pela dogmática atual, como bem lembra a Professora Misabel Derzi. O aspecto finalístico encerra – como já foi mencionado, mas por didática cumpre repetir – duas ordens constitucionais: a) atuação estatal em alguns setores para realização de valores do Estado Democrático do Direito e b) destinação do produto da arrecadação para cumprir tais finalidades.

Portanto, permanecemos reconhecendo que existem certos tributos em que há uma atuação estatal e afetação de suas receitas e, em outros tantos, não há afetação ou atuação estatal no pressuposto da norma.

Contudo, para detectar, por exemplo, a distinção entre a atuação estatal comandada pelo Texto Constitucional para as contribuições especiais e a atuação estatal comandada para as taxas, devemos descer a norma de

incidência para verificar como a finalidade influencia na sua construção normativa.

Assim sintetiza a Professora Misabel Derzi:

Ao contrário, no Direito Tributário, a teoria causal, ou de motivação e justificação, ou o finalismo, colocaram questões de mais alta relevância em campo estranho à norma tributária. Nas contribuições, as ações do Estado de serem por elas custeadas ou são identificadas a **motivações**, prévia fundamentação política que leva o legislador às decisões contidas na norma tributária, ou são identificadas à **destinação legal do produto arrecadado**, um posteriori financeiro, superveniente à aplicação da norma tributária. Enfim, os direitos e garantias dos contribuintes e do cidadão de modo geral fogem a todo o controle dogmático do Direito Tributário: ou se colocam em posição prévia ou posterior à atuação da norma tributária. (DERZI, 2007)

Somente a inserção do caráter finalístico na norma de incidência poderá trazer as garantias suficientes para os contribuintes e, em especial, para os cidadãos que desejam que os valores que se revelam atrás de tais contribuições sejam efetivados e concretizados.

De fato, a inserção do caráter finalístico na norma de competência, ainda que estudado com maestria, não deu conta de assegurar a efetivação dos direitos e garantias que estariam cobertos pela atuação estatal. Pelo contrário, calcada apenas na norma de competência, a União Federal justificou a criação, aumento, ampliação e tresdestinações constantes no campo das contribuições especiais.

A Professora Misabel Derzi, para reduzir ou eliminar o problema da questão da causalidade e dos nexos causais infinitos, demonstra que a norma adequou o fato ao seu respectivo tipo, o que alguns denominaram de causa típica e que, em Direito Tributário, se identifica com o fato gerador ou hipótese de incidência, teoria adotada por Hensel, na Alemanha, Giannini, na Itália e Amílcar Falcão aqui no Brasil. O desafio por ela posto é que a questão da causalidade ou finalidade não deve ser enfrentada para além dos muros do

Direito Tributário, senão as garantias dos contribuintes irão se esvaziar, como dito anteriormente:

Ora, a grande diferenciação está em que, quer no Direito Civil, quer no Direito Penal, as teorias da causa eficiente ou da causa final não projetam os importantes elementos do delito ou do negócio jurídico para campos estranhos ao Direito Civil ou Penal, ao contrário dos efeitos do causalismo ou finalismo no Direito Tributário. (DERZI, 2007)

Por isso, concordamos com a Professora Misabel Derzi que é necessária a retomada da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma ação estatal, uma vez que a doutrina não tem logrado êxito na tentativa de colocar amarras nas contribuições e o poder tem se manifestado com abuso em tal campo.

Na própria teoria de Paulo Ayres Barreto, para quem o caráter finalístico é causa ou motivação da contribuição, a Professora Misabel Derzi questiona que este caráter finalístico ou motivação, depois de extinta a obrigação tributária não poderia transformar *a posteriori* o valor então devido em indevido, gerando a possibilidade de repetição do indébito. Concordamos, enfim, que a inserção da finalidade apenas na norma de competência não trouxe a segurança jurídica necessária à matéria tributária<sup>55</sup>.

Já foi visto anteriormente que Werther Botelho Spagnol (2002), precursor da análise do caráter finalístico na norma de incidência, doutrina nacional, reconstrói o modelo teórico da classificação, observando os

---

<sup>55</sup> Nos dizeres de Misabel Derzi: “Após o advento da Constituição de 1988, afirmamos que, no caso das contribuições, a destinação passou a fundar o exercício da competência da União e que, sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, faleceria competência à União para criá-las. Sempre defendemos 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 ou a legitimidade para legislar e arrecadar. Entendemos, hoje, que esse modelo teórico não é suficiente, pois as ações do Estado, a serem financiadas por meio das contribuições mantêm-se estranhas à estrutura da norma tributária.”

referenciais contidos na Constituição, analisando-os, ainda, na perspectiva da Teoria Geral do Direito Tributário, assim, sendo o tributo um instrumento de arrecadação destinado ao financiamento das despesas públicas e, conforme já afirmado, tendo a Constituição outorgado as competências tributárias em função das despesas a serem atendidas pelo tributo, entende o autor que uma classificação verdadeiramente útil dos tributos não pode desprezar a destinação constitucional dada ao produto da arrecadação. Por isso, o autor classifica os tributos, como já mencionado, em fiscais e finalísticos. Para o mesmo autor, a doutrina tradicionalmente adota um enfoque dicotômico da norma jurídica, decompondo-a logicamente em uma hipótese à qual se associa um mandamento. Uma vez configurada a hipótese na prática, instaura-se a relação jurídica tributária explicitada pelo mandamento (SPAGNOL, 2002, p. 72), estando assim configurada:

<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA ASPECTOS</b>	<b>MANDAMENTO ASPECTOS</b>
<b>MATERIAL</b> – Descrição do fato. Ex.: Perceber renda.	<b>PESSOAL</b> – Descrição dos sujeitos ativo e passivo.
<b>TEMPORAL</b> – Quando o fato será considerado perfeito e acabado. Ex.: Renda percebida durante o exercício financeiro.	<b>QUANTITATIVO</b> – Descrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo.
<b>ESPACIAL</b> – Limites de validade da norma.	<b>OPERACIONAL</b> – Indicações de como, quando e onde pagar.
<b>PESSOAL</b> – Descrição das pessoas com capacidade para a realização da hipótese.	

Tabela 11: Estrutura da norma tributária segundo Werther Botelho Spagnol. Retirada de: SPAGNOL, 2002.

Configurados, em concreto, todos os aspectos da HIPÓTESE, terá ocorrido o fato gerador e, por consequência, surge a obrigação para o sujeito



passivo de entregar dinheiro aos cofres públicos nos termos e condições descritos pelos aspectos do MANDAMENTO.

Para os denominados pelo autor, de tributos fiscais (impostos – não afetados ou não vinculados a uma atuação estatal), o MANDAMENTO será sempre neutro para a identificação da espécie tributária, pois nele haverá uma indicação para entrega do valor arrecadado aos cofres públicos para a consecução do gasto público genérico. Nestes termos, não especificado o gasto, a análise da espécie se reduz ao ingresso.

Lado outro, se na HIPÓTESE descritiva de fato ou situação relativa à atuação do Poder Público, estaremos diante de uma taxa ou contribuição de melhoria (a primeira com a referibilidade direta e a segunda indireta).

A inovação trazida pelo Professor Werther Botelho Spagnol (2002) inicia quando demonstra a mudança estrutural do Texto Constitucional, quando a tributação deixou de prever apenas funções fiscais no capítulo tributário, mas também preocupações específicas com algumas funções interventivas.

Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar. Neste caso, o MANDAMENTO não mais se torna neutro para efeitos de identificação da espécie, pois vai explicitar em seu comando o destino do dinheiro arrecadado. Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua interferência se dará pela análise a HIPÓTESE, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever um fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica, teremos uma contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto genérico, sendo especificada, *a posteriori*, dentro do orçamento.

[...] Nos tributos finalísticos, sendo os fins especialmente relevantes, a espécie de tributo será identificada por meio da análise ora da HIPÓTESE (taxa e contribuição de melhoria) ora do MANDAMENTO (empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Para tanto, cumpre acrescer aos aspectos do MANDAMENTO da norma tributária também o aspecto finalístico. Por meio deste, pode o intérprete colher da norma tributária qual será o destino do produto da arrecadação do tributo instituído e, assim, verificar a legitimidade da exação e o regime jurídico a ela aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação. (SPAGNOL, 2002)

Ponto de extremo relevo na teoria do Professor Werther Botelho Spagnol é a inclusão do aspecto finalístico nos aspectos do MANDAMENTO, o que faz pela necessidade de correlacionar a norma de competência com a norma de incidência tributária. O ponto é importante porque o Professor demonstra a necessidade de o aspecto finalístico sair da norma de competência para também residir na norma de incidência, e o faz ao colocar um aspecto finalístico na consequência da norma. E tem ele razão. O aspecto finalístico no mandamento da norma que, ao fim e ao cabo, irá validá-la perante a determinação constitucional.

Nesse compasso, segundo ainda Werther Spagnol, quando a destinação do produto da arrecadação condiciona o exercício válido da competência, a norma de incidência, para adequar-se à norma de competência, deverá prever em seu MANDAMENTO o destino a ser dado ao produto da arrecadação, tendo em vista que para tais exações a atribuição de competência está vinculada ao atendimento de finalidades específicas (SPAGNOL, 2002, p.77).

Assim ficaria a estrutura da norma de incidência dos tributos finalísticos para o citado jurista:

<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA ASPECTOS</b>	<b>MANDAMENTO ASPECTOS</b>
<b>MATERIAL</b> – Descrição do fato. Ex.: Perceber renda.	<b>PESSOAL</b> – Descrição dos sujeitos ativo e passivo.
<b>TEMPORAL</b> – Quando o fato será considerado perfeito e acabado. Ex.: Renda percebida durante o exercício financeiro.	<b>QUANTITATIVO</b> – Descrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo.
<b>ESPACIAL</b> – Limites de validade da norma.	<b>OPERACIONAL</b> – Indicações de como, quando e onde pagar.
<b>PESSOAL</b> – Descrição das pessoas com capacidade para a realização da hipótese.	<b>FINALÍSTICO</b> – Indicação do destino a ser dado ao produto da arrecadação.

Tabela 12: Aspectos da norma tributária segundo Werther Botelho Spagnol. Retirada de: SPAGNOL, 2002.

O fato de o aspecto finalístico não vir explicitado na norma de incidência não implica a possibilidade de desconsideração da finalidade, segundo o autor, mas ali não constaria por não ser condição para o exercício válido da competência. Se, em momento posterior à incidência, existir desvirtuamento da finalidade, restará ilegítima em face da Constituição.

Esta parece ser, portanto, a posição do Professor Werther Botelho Spagnol (2002) quanto ao tema em questão e às espécies tributárias existentes:

a) Nos impostos, o aspecto finalístico não é expresso ou seria neutro, uma vez que os ingressos obtidos se destinam indistintamente à cobertura da totalidade dos gastos públicos (caixa único). Portanto, somente a análise da hipótese seria suficiente para definir a espécie tributária e o regime jurídico adequado.

b) Nas taxas e contribuições de melhoria, em que pese serem consideradas como tributos finalísticos, o aspecto finalístico é igualmente não expresso na consequência da norma, já que o gasto público vai condicionar o surgimento do fato gerador, possibilitando, assim, sua identificação pelo critério material da hipótese.

c) Por fim, nas contribuições especiais e empréstimos compulsórios, o aspecto finalístico é expresso, por determinação da norma constitucional de competência, com ingressos contabilizados de forma apartada e destinados ao gasto específico que fundamentou a instituição do tributo.

Não há como não refletir sobre o posicionamento do Professor Werther Spagnol, que, de forma científica, foi o precursor na tentativa de colocar o elemento finalístico na norma de incidência, não para justificar uma tributação exacerbada, pelo contrário, mas para dar maiores garantias aos contribuintes e cidadãos que aguardam o Estado cumprir seu papel constitucional. Além disso, estamos de pleno acordo que o aspecto finalístico deve ser posto na consequência da norma tributária para que, havendo a incidência, conste no mandamento um aspecto que validará o destino da arrecadação (ditame constitucional).

Contudo, dois pontos ainda nos perturbam na referida tese:

a) A dificuldade de criar ou inserir na consequência uma obrigação ao Estado, uma vez que este não figurava na hipótese com um dever, não parecendo ser possível que a norma de competência se conecte diretamente com a consequência da norma de incidência.

b) A norma de competência determinar dois núcleos distintos, ou seja, uma atuação ou intervenção do Estado e a destinação da arrecadação do

tributo ser direcionada a financiar tal atuação. Na tese do Professor Werther Botelho apenas esta segunda faceta da norma de competência, qual seja, a destinação da arrecadação, aparece explicitada.

Por outro lado, admitimos que não se pode fugir dessa construção teórica por ele desenvolvida. De fato, o Texto Constitucional não mais cria tributos meramente fiscais, sendo que a característica finalística de alguns deles se demonstra presente e dita o regime jurídico aplicável. Além disso, como já tivemos oportunidade de afirmar, é preciso, sim, fazer uma conexão entre a norma de competência e a norma de incidência para trazer maior segurança jurídica ao contribuinte que pagará o tributo e ao cidadão que receberá a prestação positiva do Estado. Não verificamos nenhum problema de constarem no MANDAMENTO obrigações recíprocas, mas não conseguimos vislumbrar como um evento posterior pode iluminar a construção da hipótese anterior. Nossa discordância com o Professor Werther Botelho Spagnol é pontual, como veremos oportunamente.

José Marcos Domingues, demonstrando toda a sua preocupação com o caótico quadro criado pelo Sistema Tributário Nacional, em face da proliferação das contribuições, bem como o desrespeito ao Orçamento por meio de manipulações de rubricas e inúmeros contingenciamentos de verbas, pelo Executivo, traz importantes ensinamentos, com dois eixos de combate a tais patologias, ou seja, defendendo a suspensão da exigibilidade das contribuições tredestinadas e, ainda, a impositividade do respectivo orçamento, de sorte que toda a arrecadação desses tributos deva ser consumida nas respectivas finalidades constitucionais.

Segundo o Professor José Marcos, a peça fundamental na democracia financeira é a lei orçamentária anual, que conecta as receitas e as despesas e traz as políticas públicas que a administração deve implementar, anteriormente aprovadas pelo Poder Legislativo.

O desrespeito ao Orçamento e, no caso das contribuições especiais, ao seu caráter finalístico, resulta numa penalização da cidadania, com maior carga tributária – sem o proveito determinado pela norma constitucional, atraso dos programas sociais, ambientais e de infraestrutura, e ainda por cima pagamento de novos tributos que têm como finalidade solucionar os atrasos desses programas, já com custo potencializado pela inércia administrativa.

Do ponto de vista tributário, a desvinculação do recurso, com a finalidade, não apenas o torna inconstitucional, como também reputa o tributo inexigível e indevido.

Para o Professor José Marcos, as contribuições especiais realizam um papel-dublê, reservado a tributos contemporâneos. Quanto à diferenciação das contribuições especiais como espécies autônomas, o Professor José Marcos observa que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece algo diferente de impostos e taxas em relação às contribuições, inclusive erigindo-as em espécies autônomas, portanto, este critério distintivo deve ser levado às últimas consequências, ou seja, a distinção jurídico-tributária está na finalidade das contribuições e esta finalidade está diretamente vinculada aos respectivos fatos geradores.

Não basta para a instituição das contribuições como não basta para a instituição de empréstimos compulsórios, a simples destinação pública genérica do tributo a que aludiu A. D. Gianinni. É necessária a destinação específica desejada pela Constituição que permitiu que eles fossem instituídos. E em dois casos a Constituição positivou a vinculação de tributos: nos empréstimos compulsórios (aplicação

vinculada à despesa que fundamentou sua instituição – art. 148, parágrafo único) e nas contribuições (como instrumento de ação nas respectivas áreas – art. 149).

[...] Para Rodriguez Bereijo nas contribuições, “o gasto público constitui justificação imediata e direta do ingresso tributário”, invocando ele Miguel Llamas Labella, em cujo magistério as contribuições constituem “um ingresso especialmente obtido para financiar um gasto, influido este sobre aquele, até o ponto de comunicar-lhe, por exemplo, sua possível ilegalidade, ou bem dar origem a que sua falta de execução – ou ilegalidade da mesma – comporte a devolução do correspondente ingresso tributário por faltarem pressupostos legais do mesmo”.

Para o Professor, a destinação específica qualifica as contribuições especiais e integra os respectivos fatos geradores principais como um fato gerador acessório: “A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de legitimidade concreta das contribuições; ou seja, a finalidade específica é justificadora de sua instituição”.

Com efeito, afirma José Marcos que a finalidade está vinculada ao fato gerador, aliás, entende pela existência no caso de um fato gerador acessório:

Quando existente, a finalidade específica ou destinação específica do tributo é *conexa* ou *vinculada* a respectivo fato gerador, como um *acessório*, na medida em que lhe serve de *justificativa* de instituição, como no caso das contribuições e empréstimos compulsórios [...]; já o fundamento de validade do tributo (manifestação de riqueza ou serviço público) *integra* o fato gerador como *condição* de criação do tributo. Ou seja, a *finalidade específica* [em contraposição à finalidade ou destinação genérica de todos os tributos, i.e., sua destinação pública] [...] de certos tributos é relevante para o Direito Tributário, sim, para *colorir* ou *adjetivar* o *fato gerador típico*, como o faz todo *fato gerador acessório* em relação ao respectivo fato gerador principal (ou típico) (OLIVEIRA, 2001, p.60).

... a destinação específica das contribuições parafiscais qualifica juridicamente esses tributos, integrando-se aos respectivos fatos geradores, como fato gerador acessório, sem que isso implique, por outro lado, alteração da natureza essencial (de imposto ou de taxa) tendo em vista a configuração ontológica da respectiva hipótese de incidência (fato gerador principal). A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de *legitimidade concreta* da parafiscalidade; ou seja, a finalidade específica é *justificadora* da instituição das contribuições parafiscais (OLIVEIRA, 2001, p.61).

Para a boa interpretação e implementação do sistema tributário nacional, há necessidade de buscar-se uma conciliação da doutrina clássica do fato gerador da obrigação tributária com as modernas tendências de legitimidade, de justificação material dos tributos,

imbricando a finalidade específica de certas figuras tributárias no fato imponible (OLIVEIRA, 2001, p. 64)

O posicionamento de José Marcos Domingues também merece respeito, contudo, não nos parece que – ao contrário das taxas e contribuições de melhoria – a finalidade possa ser posta na hipótese de incidência, visto que, nas contribuições especiais, a atuação estatal não é descrita da forma descritivo-hipotética.

O Professor Luciano Camargos também coloca o caráter finalístico na estrutura da norma de incidência, tanto em sua hipótese quando em sua consequência, ou seja, busca conjugar a teoria de Geraldo Ataliba (tributos vinculados e não vinculados) com a teoria de Werther Botelho Spagnol.

No modelo proposto pelo Professor Luciano Camargos a hipótese de incidência teria dois núcleos de igual relevância. O primeiro com a atuação estatal e um segundo núcleo com o fato do contribuinte. Na consequência da norma ambos os núcleos constantes do antecedente terão reflexos, sendo que a questão finalística estará lá controlada.

<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</b>	
<b>Primeiro Núcleo</b>	<b>Segundo Núcleo</b>
<b><u>Material:</u></b> Descrição do fato	<b>Existência de atos interventivos, efetivamente implementados pela União</b>
<b><u>Temporal:</u></b> Quando o fato será considerado perfeito e acabado	
<b><u>Espacial:</u></b> Limites de validade	
<b><u>Pessoal:</u></b> Descrição das pessoas com capacidade para realizar o fato	
<b>CONSEQUÊNCIA</b>	
<b><u>Pessoal:</u></b>	<b>Prescrição dos sujeitos ativo e passivo</b>
<b><u>Quantitativo:</u></b>	<b>Prescrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo</b>
<b><u>Operacional:</u></b>	<b>Prescrições de como, quando e onde pagar</b>
<b><u>Finalístico:</u></b>	<b>Prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado</b>

Tabela 13: Aspectos da norma tributária segundo Luciano Camargos.



Relembremos: a) fica evidente o reconhecimento pela doutrina do caráter finalístico das contribuições e sua relevância no âmbito constitucional para definição do regime jurídico aplicável; b) também se mostra presente a necessidade de trazer tal caráter finalístico para dentro da estrutura normativa de incidência, visando garantir segurança jurídica aos contribuintes e aos cidadãos no cumprimento das finalidades constitucionais.

Quanto à estrutura trazida por Luciano Camargos, novamente concordamos que no mandamento da norma deverá constar aspecto específico da finalidade, aqui entendida como a ação comprometida pelo Estado. Contudo, temos dificuldades em aceitar a estrutura normativa desenhada quanto à hipótese, pois a ação interventiva do Estado não tem natureza descritivo-hipotética para ser um núcleo próprio; a incidência não fica a depender de tal atuação estatal, pois esta está previamente definida, seja pelo Texto Constitucional (contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social), seja pelo legislador ao optar pela criação de contribuições especiais para subsidiar as ações estatais (contribuições do artigo 149 do Texto Constitucional). Enfim, a atuação estatal existe nas contribuições especiais, mas ela é imperiosa, cogente, e não hipotética.

Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, em interessante e profundo artigo sobre o assunto (CANADO; SANTI, 2007), se propõem a responder três questionamentos: Existe autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro? A destinação é relevante na classificação das espécies tributárias? O critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das contribuições?

Os autores demonstram que o estudo do Direito Tributário dos últimos tempos se voltou para o estudo da incidência tributária e trouxe uma profunda precisão conceitual, com “sofisticado controle argumentativo do seu discurso dogmático”. Centrando seus estudos na incidência, a Ciência do Direito Tributário teria delimitado seu objeto em torno do estudo das normas jurídicas que dizem respeito à instituição, arrecadação e extinção da relação jurídico-tributária, conforme os autores refletem no esquema abaixo (CANADO; SANTI, 2007, p.304):

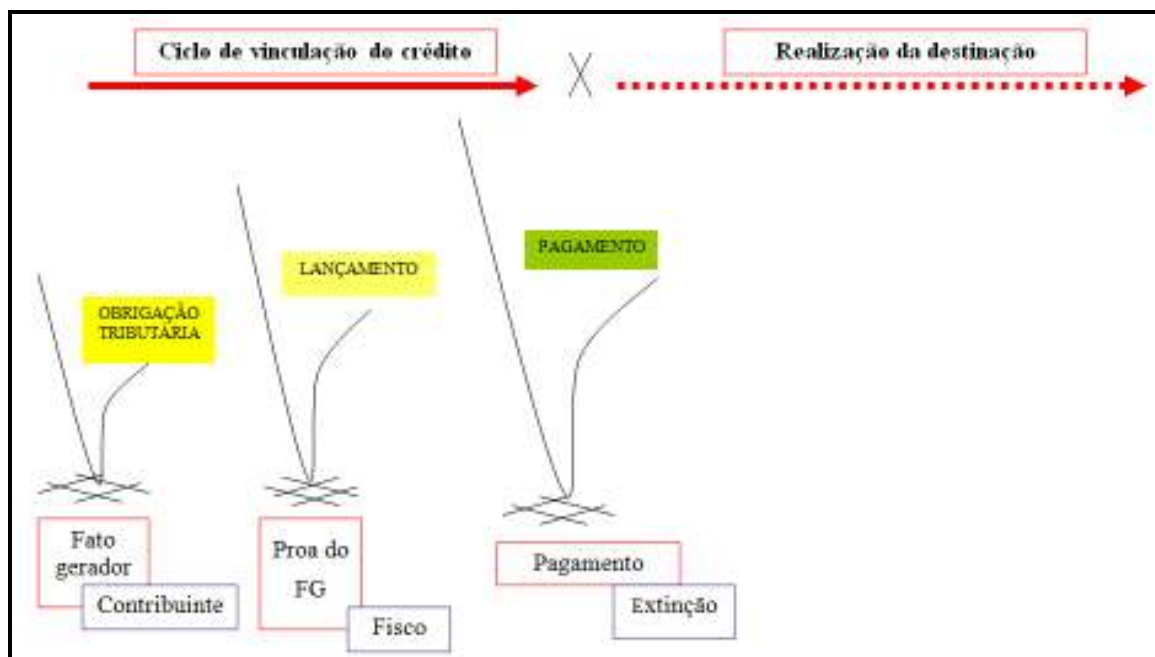


Figura 05: Ciclo do crédito tributário.  
Retirado de: CANADO; SANTI, 2007, p.304.

O problema é que teria a União Federal se aproveitado deste corte metodológico para aumentar a carga tributária, quase tornando impossível o controle jurisdicional sobre sua atividade. Assim, para evitar tais abusos, nos últimos tempos, há uma nova tentativa de aproximação do direito tributário com o direito financeiro.

Não aceitando que a teoria dos atos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal seja o único critério relevante para a classificação das espécies tributárias diante do Texto Constitucional de 1988, os autores examinam os três critérios relevantes (presença de atuação estatal, destinação e restituição), e demonstram que o surgimento de novas espécies tributárias (empréstimos compulsórios e contribuições) refletem uma estrutura normativa diferenciada, qual seja (CANADO; SANTI, 2007, p.312-313):

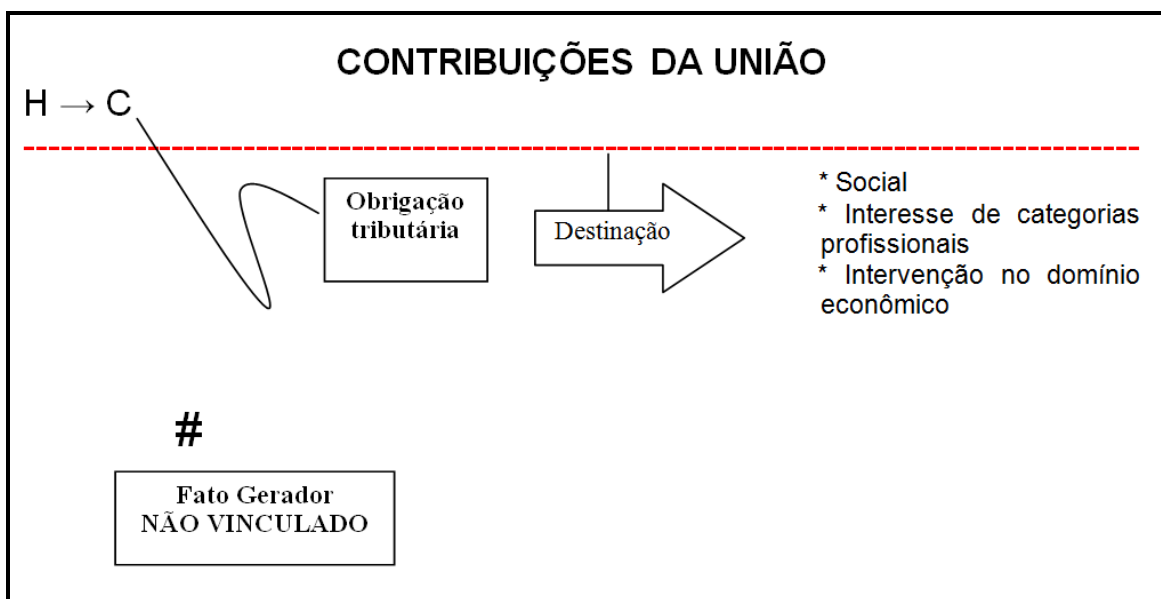
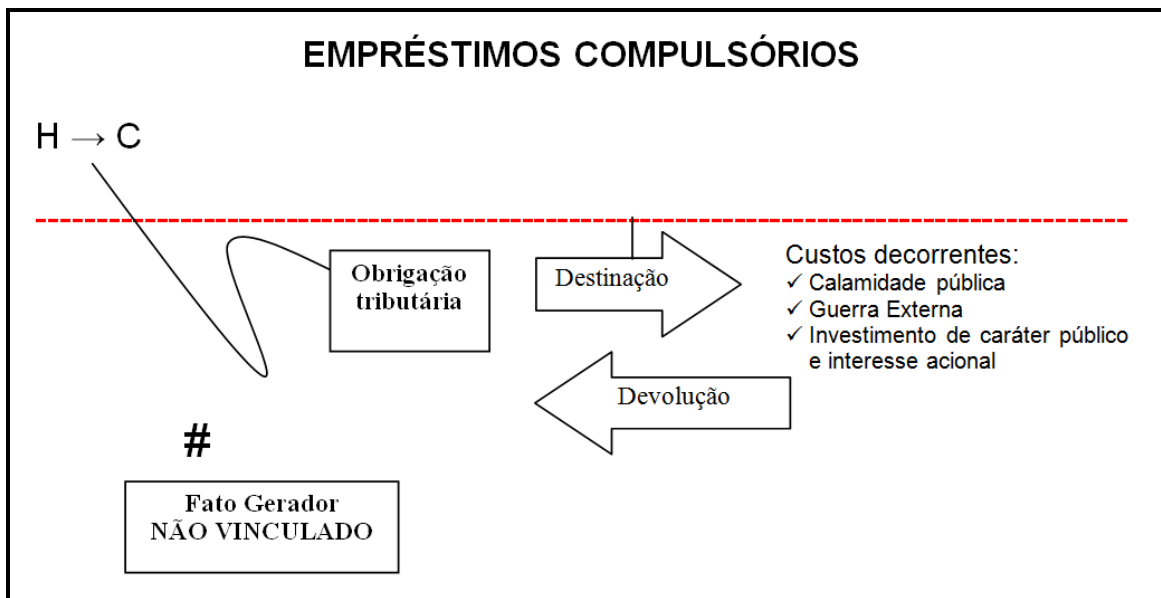


Figura 06: Ciclo completo do crédito tributário nos empréstimos compulsórios e nas contribuições da União.

Retirado de: CANADO; SANTI, 2007, p.312-313.

Assim, propõem um novo conceito de tributo, qual seja: *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, cobrada e destinada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Esse novo conceito permitiria reconstruir a norma que rege a competência tributária da União para a instituição das contribuições, possibilitando o controle de sua validade material e formal.

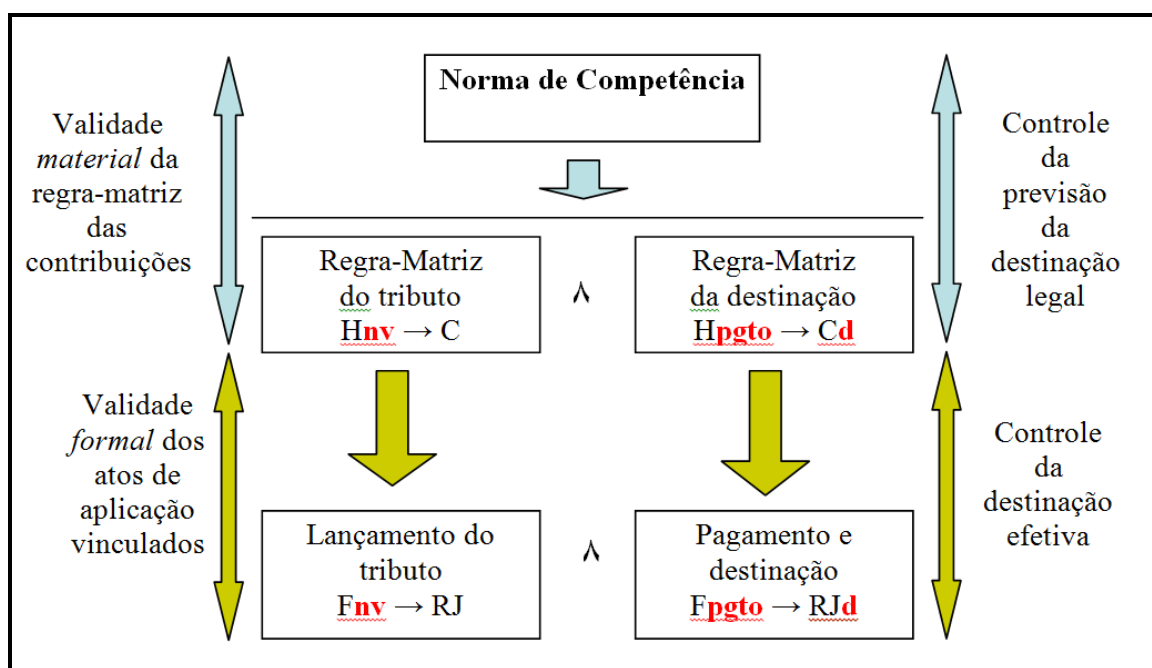


Figura 07: Estrutura da norma nas contribuições.  
Retirado de: CANADO; SANTI, 2007, p.314.

A validade material seria a (i) adequação da regra-matriz de incidência tributária (que imputa à hipótese normativa não vinculada à atuação estatal, consequência de pagar o tributo ao Estado) e a (ii) adequação da regra-matriz da destinação (que vincula a hipótese de pagamento de contribuição à

destinação prevista), mas a validação das contribuições permaneceria nas regras de estrutura.

A validade formal, por seu turno, seria o controle da produção das normas individuais e concretas que aplicam as regras-matrizes de *incidência* e de *destinação*, mediante subsequentes atos administrativos de realização do crédito tributário e da destinação.

Por fim, respondem aos questionamentos inicialmente propostos para dizer que (a) não há autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro; (b) a destinação é um aspecto relevante para classificação das espécies tributárias e (c) o critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das contribuições:

Enquanto a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. A inexistência de possibilidade de controle da destinação efetiva, seja pela obscuridade das regras orçamentárias, seja pela falta de transparência nos gastos públicos, desqualifica a necessidade da destinação legal e compromete a própria existência das chamadas contribuições. Em suma, tal competência só se justifica perante o controle de sua realização. Se não é possível controlar essa validade formal do exercício da competência administrativa na realização da regra da destinação, não há sentido jurídico em obrigá-la.

As considerações são válidas e relevantes; contudo, entendemos que um modelo no qual a finalidade é colocada de maneira ainda mais contundente, como pressuposto cogente e inarredável da própria incidência tributária, se impõe como mais adequado à realidade constitucional e tributária.

Para alcançá-lo, revelou-se crucial a abordagem jurídico-comparativa (GUSTIN; DIAS, 2006), em interface com o direito administrativo, para compreensão do papel singular que a finalidade desempenha na seara tributária, conforme abaixo.

#### **6.4. Uma premissa para o modelo a ser proposto: finalidade no direito administrativo e no direito tributário e a necessária conexão entre as normas de competência e incidência tributárias**

Parece consenso que o modelo tributário da Constituição de 1988 deu extrema importância à finalidade de alguns tributos e sobre este caráter finalístico de tais exações vem sendo alvo de diversas teorias, estudos e teses.

Vimos até o presente momento que a norma de competência das contribuições especiais possui duas prescrições: uma voltada à atuação do Estado nos domínios descritos no artigo 149 do Texto Constitucional, e outra à destinação do produto da arrecadação para custear os fins previamente determinados.

Assim, o caráter finalístico das contribuições não pode ser desprezado pelo intérprete, com todo respeito àqueles que pensam de forma contrária, já que a Constituição Federal de 1988 não somente deixou expresso tal caráter para determinados tributos, como também criou um regime jurídico próprio para estes tributos.

Contudo, é preciso ir além! De fato, a finalidade é a forma de validação do tributo chamado *contribuição* e, necessariamente, a lei instituidora de uma contribuição deve prever a sua destinação, conforme alerta Misabel Derzi (2007):

Ora, não se pode confundir imposto com destinação específica, nas hipóteses em que a Constituição o permite como exceção, com contribuição. Se a afetação da arrecadação dos impostos a órgão, fundo ou despesa está genericamente vedada no art. 167, IV (sendo

exceções expressas, a vinculação de impostos federais a fundos de participações de Estados e Municípios, de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino ou para a saúde ou ainda para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação da receita, todas feitas exaustivamente pela própria Constituição), as contribuições - que só podem ser criadas em razão de sua destinação especial - mesmo se decorrentes de hipóteses próprias de impostos (lucro, faturamento, etc.), têm a sua especificidade exatamente na cassação da sujeição ativa da União, inequivocamente no caso daquelas, financiadoras da Seguridade Social. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre produtos industrializados e outros são receita própria da União, que os arrecada, cobra, exige e fiscaliza. Integram o orçamento da União, mas, pelo mecanismo das transferências, são repassados obrigatoriamente a outras pessoas (arts. 158, 159). A obrigatoriedade se desdobra em outros incisos, vedando a Carta que sejam aprovadas emendas ao projeto de lei orçamentária anual, que objetivem reduzir ou anular as "transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal" (art. 166, §3º.,II,c). Então, consentir que a União cobre, arrecade e fiscalize as contribuições destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social, para depois repassar os recursos, pelo mecanismo das transferências, é transformar as contribuições em impostos com destinação, expressamente vedados; é invalidar o regime que a Constituição lhes atribuiu; é ferir a letra e o espírito da Carta Magna, que objetivou resguardar o caixa da Seguridade Social.

Em princípio, as verdadeiras contribuições, quando o são se corretamente reguladas, não seriam passíveis de invadir competência de outro ente político da Federação. A Constituição de 1988 abre exceções a seu rígido esquema de discriminação, transformando verdadeiro imposto em contribuição, incidente sobre o lucro, faturamento, folha de salários por meio de um único critério de transformação: a destinação. As contribuições do art. 195 não são contribuições por natureza, mas o são por equiparação constitucional. De forma clara e repetida em diferentes artigos, em razão do tratamento especial que conferiu à Seguridade Social, a Constituição cassa a sujeição ativa da União para cobrar, arrecadar e administrar o produto advindo dessas contribuições sociais.<sup>56</sup>

A norma de competência aponta não somente a materialidade a ser tributada (quando o faz), mas também o ente da Federação competente para tanto e as demais características que devem acompanhar aquele poder atribuído, sendo que, no caso das contribuições, o caráter finalístico compõe decisivamente o exercício deste poder.

Assim, a norma de competência é uma regra constitucional a ser seguida; contudo, além da sua face de regra constitucional, a finalidade carrega em si valores caros ao Sistema Constitucional e tais valores devem ser

---

<sup>56</sup> Marco Aurélio Greco (2000, p.136) também aponta a necessidade de respeito a finalidade.

preservados. A Constituição Federal de 1988 visou garantir intervenções do Poder Público em áreas que eram caras naquele momento, em especial, a ordem econômica, para retirar o país da paralisia econômica então vivida, e da ordem social, para reduzir a profunda desigualdade social igualmente vivida (e ainda presente). Para tanto, criou tributos (a natureza tributária das contribuições não se discute mais) com destinação específica para custear tais intervenções.

Mas, preocupado com o abuso do poder então atribuído à União Federal, cercou tais tributos com as limitações ao poder de tributar, bem como com a parafiscalidade e com a própria finalidade (em sua face limitadora e principiológica), mas como alerta Misabel Derzi, a União Federal (poder) reagiu:

A reação não se faz demorar. Essa reação queremos abordar sob dois ângulos. Em primeiro lugar, inicia-se um outro procedimento por meio do qual a União, para suprir os próprios cofres de novos recursos, pratica sistemáticos desvios, redestinações ou simples não aplicação do produto arrecadado com as contribuições. Em segundo lugar, esse novo longo caminho começa com a centralização da arrecadação na Receita federal e é fortalecido pela tese do finalismo, segundo a qual as ações do Estado a serem financiadas por meio das contribuições (atos de política social, de intervenção no domínio econômico ou relativos a categorias profissionais) transformam-se em causa final, estranha à estrutura da norma tributária. Examinemos essas duas vertentes conceituais, suas razões e conseqüências, ambas levando ao crescimento da liberdade da União na programação de seus gastos e ao descontrole da utilização das contribuições, em especial daquelas de intervenção no domínio econômico: a redução ou mesmo eliminação da parafiscalidade relativamente às contribuições de custeio da seguridade social; e o retorno do prestígio da causa final. (DERZI, 2007)

O que a dogmática não pode esquecer é que, como dito, o cumprimento da finalidade posta nas contribuições é, antes de tudo, enunciado da norma de competência, portanto, regra constitucional, mas também um princípio limitador do poder de tributar que retrata a confiança na lei fiscal (porque a permissão é para um fim constitucional previamente estabelecido), bem como retrata os valores postos no Texto Maior: Dignidade da pessoa



humana, Estado Democrático de Direito, Pacto Federativo, segurança jurídica, justiça tributária, confiança, livre concorrência etc.

Assim, a finalidade age como outorga de poder (norma de competência) e limitador do poder (somente pode o Estado instituir as contribuições, para intervir quando tais valores forem feridos ou necessitarem de concretização).

Mas o desafio posto – e as novas correntes doutrinárias buscam esforço hercúleo para solução do problema – é como integrar ou conectar esta norma de competência à norma de incidência, visando proteger o contribuinte do tributo e o cidadão que aguarda a concretização dos direitos prometidos pelo Texto Constitucional.

Ora, sendo uma espécie de atribuição de poder, o trabalho de investigação do que é o caráter finalístico deve passar pelo Direito Administrativo, origem do Direito Tributário e com o qual deve manter intensa comunicação.

O desvio de poder (*détournement de pouvoir*) é figura originária do direito público francês, principiada pelo trabalho pretoriano do Conselho de Estado daquele país,<sup>57</sup> irradiada para o Conselho de Estado Italiano, sendo empregada para invalidação de atos administrativos que, embora sob a *aparência da legalidade*, atentam contra os fins elegidos na norma atributiva de competência administrativa (*intentio legis*).

---

<sup>57</sup> O caso “Lesbats” é considerado o *leading-case* do direito administrativo francês: no caso, o Prefeito de Fontainebleu, a pretexto de executar a lei que lhe autorizava a regular o estacionamento de ônibus defronte à estação ferroviária, proibiu certo motorista de entrar e estacionar seus carros no pátio daquela estação. O Conselho de Estado anulou a decisão do prefeito, afirmando que houve *détournement de pouvoir*, porque seu ato visava a dar privilégio a outra empresa, quando a lei não lhe concedia esse poder, nem permitia discriminações entre as transportadoras de passageiros naquele local. Cf. CRETELLA JÚNIOR, 2002.

No Brasil, contrariamente ao que se verificou no direito franco-italiano, a teoria do *desvio de poder* encontrou guarida, a princípio, não na jurisprudência, mas na doutrina, tendo cabido ao professor Caio Tácito, em 1951, a primazia de ter apresentado, no país, a primeira monografia exaustiva dedicada ao assunto. Indispensável trazer, pois, a sua contribuição na conceituação da figura em apreço, em resumo modelar:

Os poderes concedidos pressupõem um fim explícito ou implícito a que se dirige a norma legal. Se o agente não observa esse caminho normal da competência, desviando-a de seu objetivo, praticará ilegalidade a ser declarada pelo órgão judicial. Haverá desvio de poder, ou seja, a aplicação da competência para fim estranho àquele estabelecido em lei. (TÁCITO, 1951, p.4).

Malgrado ter o autor frisado, à época, a absoluta carência de um “estudo metuculoso e sistemático, à altura de sua fundamental importância nas relações entre a Administração e o Judiciário” (TÁCITO, 1951, p.62), hodiernamente, abundam na doutrina nacional as referências ao desvio de poder, enquanto vício de finalidade do ato administrativo.

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o desvio de poder da seguinte forma:

Ocorre desvio de poder, e, portanto, invalidade, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado.

Há, em consequência, um *mau uso da competência* que o agente possui para praticar atos administrativos, traduzido na busca de uma *finalidade* que simplesmente não pode ser buscada ou, quando possa, não pode sê-lo através do ato utilizado. É que sua competência, na lição elegante e precisa de Caio Tácito: “visa a um fim especial, presume um endereço, antecipa um alcance, predetermina o próprio alvo. Não é facultado à autoridade suprimir essa continuidade, substituindo uma finalidade legal do poder com que foi investido, embora pretendendo um resultado materialmente lícito”. (MELLO, 2012, p.410).

O mesmo tema foi assim tratado pelo professor Onofre Alves Batista

Júnior (2012, p.395):

O desvio de poder, assim consiste no uso de poder do qual é munido a AP para um fim diverso daquele extraível do complexo normativo que fundamenta a própria atribuição do respectivo poder para aquele uso. Trata-se da violação a um dos elementos essenciais do próprio ato administrativo, a saber, da finalidade para a qual o poder foi atribuído, caracterizando-se uma violação (oblíqua) da lei.

Em especial na administração pluralista moderna, deve-se registrar que os diversos interesses públicos a serem atingidos e os interesses privados a se respeitar favorecem, mais ainda, o risco de se mirar a um fim que não seja aquele equacionado pelo ordenamento jurídico, e quando isso ocorre o ato é viciado, pelo menos a princípio, de desvio de poder.

Cretella Júnior, valendo-se da teoria das causas enunciada pela filosofia aristotélico-tomista, apresenta os quatro elementos que se devem fazer necessariamente presentes na tentativa da composição de uma conceituação universal do *desvio do poder*, capaz de captar, em proposição única, as notas características do instituto: autoridade administrativa, competência, uso do poder discricionário e fim diverso do fixado na lei.

A 'autoridade administrativa' (causa eficiente do ato administrativo), 'usa de sua competência', de acordo com as formas prescritas em lei (causa formal), 'para exercer o poder discricionário que lhe é posto nas mãos' (causa material), não, entretanto, 'para perseguir o fim previsto na lei', mas para 'fim diverso' (causa final) daquele que a lei lhe fixara. Logo, *desvio de poder* é o uso indevido que a autoridade administrativa competente faz do *poder discricionário* que lhe é conferido, para atingir *finalidade diversa* daquela que a lei explícita ou implicitamente preceituara. (CRETELLA JÚNIOR, 2002, p.31)

Com efeito, seguindo-se as notas essenciais do instituto depuradas das definições em colação, quando o ato administrativo, regular sob todos os seus aspectos, realiza-se, visando a *fim diverso* daquele para o qual fora instituído, *desvia-se o poder* conferido do seu escopo legal.

Com efeito, o *ato administrativo*, como espécie de *ato jurídico*, apresenta anatomia própria, delimitada por seus vários componentes, cuja íntegra presença é condição inafastável de sua validade e eficácia. O ato administrativo é nominado *perfeito* quando preenche todos os seus requisitos; *viciado* ou *defeituoso*, por outro lado, quando editado com inobservância dos preceitos legais.

Dentre os elementos do ato administrativo - campos possíveis sobre os quais podem incidir os vícios do ato administrativo -, sobleva em importância o elemento *finalidade*, na tentativa de depurar com exatidão o alcance da expressão em exame. A respeito da *finalidade* do ato administrativo, leciona Bandeira de Mello (2012):

*Finalidade* é o bem jurídico objetivado pelo ato. Vale dizer, é o resultado previsto legalmente como o correspondente à tipologia do ato administrativo, consistindo no alcance dos objetivos por ele *comportados*. Em outras palavras: é o objetivo inerente à categoria do ato. [...]

Não se pode buscar através de um dado ato a proteção de bem jurídico cuja satisfação deveria ser, em face da lei, obtida por outro tipo ou categoria de ato. Ou seja: cada ato tem a finalidade em vista da qual a lei o concebeu. Por isso, por via dele só se pode buscar a finalidade que lhe é correspondente, segundo o modelo legal. Com efeito, bem disse Eduardo García de Enterría, com a habitual proficiência, que ‘os poderes administrativos não são abstratos, utilizáveis para qualquer finalidade; são poderes funcionais, outorgados pelo ordenamento em vista de um fim específico, com o quê apartar-se do mesmo obscurece sua fonte de legitimidade.

É gizar o princípio da *função*, expresso na ideia de que toda a atividade pública consiste num “poder de agir cujo exercício traduz verdadeiro *dever jurídico* e que só se legitima quando dirigido ao atingimento da específica *finalidade* que gerou sua atribuição ao agente” (SUNDFELD, 1992, p.156). Significa dizer, a atividade administrativa baliza-se necessariamente pelo *fim legal*, não podendo prevalecer se inspirada por fins diversos.

Conquanto já se tenha defendido a fundamentação do *desvio de poder* sob a ótica da *moralidade administrativa* (CRETELLA JÚNIOR, 2002, p.60), hoje não se discute que “examinar o *fim* do ato administrativo é examiná-lo a *legalidade*” (CRETELLA JÚNIOR, 2002, p.64). É dizer, como o faz Caio Tácito,

... a nulidade do ato administrativo, quando ocorre *desvio de poder*, é consequência do conflito irreconciliável entre a *conduta do agente* e a *essência da norma legal*. Não porque seja imoral, ou inconveniente, ou inoportuna, deixa a manifestação da autoridade de revestir-se de eficácia jurídica, mas por que infringe a lei, quer em sua letra, quer em seu espírito. (TÁCITO, 1951, p.72)

A matéria, contudo, exige maiores digressões, quando se focaliza o problema da apreciação judicial do desvio de poder, especialmente em face das relações entre a finalidade e o *mérito* (princípio da oportunidade) do ato discricionário.<sup>58</sup>

A doutrina clássica defende o entendimento do elemento *finalidade* como componente da zona vinculada do ato administrativo, subtraída do espectro de aspectos possíveis do juízo de oportunidade e conveniência (*mérito*) dos atos “discricionários”. Confira-se o ensinamento de Hely Lopes Meirelles (2006):

A lei administrativa é sempre finalística: almeja um objetivo a ser atingido pela Administração, através de ato ou atos jurídicos que constituem meios para a consecução de tais fins. A atividade do administrador público – vinculada ou discricionária – há de estar

---

<sup>58</sup> “O ‘ato vinculado’ não enseja nulidade por desvio de finalidade, que é vício inerente ao ato administrativo discricionário, consoante jurisprudência deste E. Tribunal (RMS 8831/RS, DJ de 23.8.1999)” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 851.090/DF, Rel. Ministro Luis Fux, 2008). Em sentido contrário, posiciona-se BATISTA JÚNIOR (2012, p. 401), ao afirmar que, nos atos vinculados “o vício de poder tende a ser encoberto pela violação da lei, pelo vício de forma ou pela incompetência lato sensu, mas isso não significa que ele não exista, significa tão só que é menos visível e que tem menor operatividade prática porque suas consequências já são concretizadas por outros caminhos (isto é, através de outros vícios) mais óbvios.”

sempre dirigida para o fim legal, que, em última análise, colima o bem comum.

Discricionários, portanto, só podem ser os meios e modos de administrar; nunca os fins a atingir. Em tema de fins – a lição é de Bonnard – *não existe jamais*, para a Administração, um poder discricionário. Porque não lhe é nunca deixado poder de livre apreciação quanto ao fim a alcançar. O fim é sempre imposto pelas leis e regulamentos, seja explícita, seja implicitamente.

No mesmo sentido, o escólio de Enterría e Fernandez, ao discutir as relações entre legalidade e competência discricionária:

Em concreto, pode-se dizer que são quatro, pelo menos, os elementos regulados pela lei em toda potestade discricional e que não podem deixar de sê-lo: a existência mesma da potestade, sua extensão (que nunca poderá ser absoluta, como já sabemos), a competência para exercê-la, que se referirá a um ente e – dentre deste a um órgão determinado e não a qualquer um, e, por último, o fim, porque todo poder é conferido pela lei como instrumento para a obtenção de uma finalidade específica, a qual estará normalmente implícita e se referirá a um setor concreto das necessidades gerais, mas que em qualquer caso terá que ser necessariamente uma finalidade pública. (ENTERRÍA; FERNANDEZ, 1991, p.391)

É também a lição de Cretella Júnior, citando Roger Bonnard:

Em vez de falar de *limites do poder discricionário*, em razão de um *fim* imposto, é mais correto dizer que o poder, sendo discricionário quanto ao objeto e ficando pleno e sem limite discricionário, pode cessar e cessa sempre de *ser discricionário*, para tornar-se *vinculado*, no que se refere *ao fim* (Roger Bonnard, *Précis de Droit Administratif*, 1935, p. 67).

O *poder discricionário* é sempre *ilimitado*, porque, o que é *discricionário*, não pode ser conhecido, logicamente, como limitado (Roger Bonnard, *Précis de Droit Administratif*, 1935, p. 67).

Se o *poder é discricionário* para a apreciação de certos elementos ou aspectos do ato administrativo, pode deixar de ser *discricionário*, tornando-se *arbitrário*, para apreciação de outros elementos: é o que ocorre com o elemento *fim*. (CRETELLA JÚNIOR, 2002, p.56)

Se a finalidade de qualquer ato administrativo é atender ao *interesse público*, a opção administrativa que desatende a essa finalidade, transpõe, na acepção defendida, uma *zona vinculada*. No que respeita, assim, ao elemento *finalidade*, o ato administrativo estará sempre sujeito ao controle do Judiciário,

não se confundindo, em todo o caso, com o *mérito* do ato administrativo, seara reservada *ex vi legis* à apreciação subjetiva do administrador.

Posição diversa, contudo, é a defendida por Bandeira de Mello, que admite que do pressuposto *finalidade* do ato administrativo também possa resultar discricionariedade ao administrador, trazendo à baila ponderações acerca dos “conceitos jurídicos indeterminados”:

É que a finalidade aponta para valores, e as palavras (que nada mais são além de rótulos que recobrem as realidades pensadas, ou seja, vozes designativas de conceitos) ao se reportarem a um conceito de valor, como ocorre na finalidade, estão se reportando a conceitos *plurissignificativos* (isto é, conceitos vagos, imprecisos, também chamados de fluidos ou indeterminados) e não unissignificativos. (MELLO, 1998, p.19)

Com efeito, conquanto seja uníssona a afirmação de que todo ato administrativo deve visar ao *interesse público*, não raro esse fim mais amplo vem expresso por termos que carecem de especificação: *moralidade, bons costumes, segurança, saúde pública* etc. Trata-se de vertente da discricionariedade nomeada pelo autor de “*liberdade intelectual*”, dentro dos limites da qual o administrador não poderia incorrer em ilegalidade:

...se em determinada situação real o administrador reputar, em entendimento razoável (isto é, comportado pela situação, ainda que outra opinião divergente fosse igualmente sustentável), que se lhe aplica o conceito normativo vago e agir nesta conformidade, *não se poderá dizer que violou a lei*, que transgrediu o direito. E se não violou a lei, se não lhe traiu a finalidade, é claro que terá procedido na conformidade do direito. Em assim sendo, evidentemente terá procedido na conformidade do direito. Em assim sendo, evidentemente, terá procedido *dentro de uma liberdade intelectual que, in concreto, o direito lhe facultava*. (MELLO, 1998, p.23)

A posição adotada por Bandeira de Mello é criticada, contudo, em razão da visão hermenêutica que se tomou como pressuposto da tese

defendida, Com efeito, parte da visão de que é possível, na atividade interpretativa, a extração, a partir do texto legal, de um sentido *único*, como se fosse meramente um trabalho de conhecimento de algo já contido na regra. É o que KELSEN denomina “*auto-ilusão contraditória*”, *verbis*:

A ideia, subjacente à teoria tradicional da interpretação, de que a determinação do acto jurídico a por, não realizada pela norma jurídica aplicanda, poderia ser obtida através de qualquer espécie de conhecimento do Direito preexistente, é uma auto-ilusão contraditória, pois vai contra o pressuposto da possibilidade de uma interpretação.

[...] A tarefa que consiste em obter, a partir da lei, a única sentença justa (certa) ou o único acto administrativo correto é, no essencial, idêntica à tarefa de quem se proponha, nos quadros da Constituição, a criar as únicas leis justas (certas). Assim como da Constituição, através da interpretação, não podemos extrair as únicas leis corretas, tampouco podemos, a partir da lei por interpretação, obter as únicas sentenças corretas.

De certo, existe uma diferença entre estes dois casos, mas é uma diferença somente quantitativa, não qualitativa, e consiste apenas em que a vinculação do legislador sob o aspecto material é uma vinculação muito mais reduzida do que a vinculação do juiz, em que aquele é, relativamente, muito mais livre na criação do direito do que este. Mas também este último é um criador do direito e também ele é, nesta função, relativamente livre. Justamente por isso, a obtenção da norma individual no processo de aplicação da lei é, na medida em que nesse processo seja preenchida a moldura da norma geral, uma função voluntária.

[...] Na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar combina-se com um acto de vontade em que o órgão aplicador do Direito efectua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva. (KELSEN, 1979, p.469-470)

É com base nessas observações que o Professor Florivaldo Dutra de Araújo nega a existência de discricionariedade quanto ao elemento “finalidade” do ato administrativo, argumentando que a busca da melhor aplicabilidade possível para uma norma, dentro da moldura legal, bem se refere à *atividade interpretativa* - na qual também se insere a vinculação -, só cabendo se falar em discricionariedade quando for o caso de aplicar “indiferentes jurídicos”:



Donde se pode definir que a vinculação caracterizará um aspecto do ato administrativo sempre que a norma de direito positivo regulá-lo de modo a indicar que, na consideração do direito e das circunstâncias em que este se faz aplicável, deve o administrador, ao aplicar essa norma, fazê-lo da melhor maneira possível.

Por oposição, a discricionariedade caracterizará um aspecto do ato administrativo se a norma de direito positivo regulá-lo de modo a indicar que, na apreciação do direito e das circunstâncias em que este se faz aplicável, está o administrador diante de número determinado ou indeterminado de opções que se caracterizam como indiferentes jurídicos, ou seja, ao direito é irrelevante que o administrador adote esta ou aquela alternativa. (ARAÚJO, 1992, p.19)

Necessárias, decerto, as ponderações do Professor Onofre Batista Alves que assinala a concorrência no ato interpretativo (da legalidade), prévio ao ato administrativo, de um *interesse primário* - marcado no dispositivo isolado -, e de uma pluralidade de *interesses públicos* intervenientes, secundários, ligados à persecução do bem comum (incluindo-se, notadamente, a *eficiência*).

Assim, em face do caráter sintético e dinâmico do elemento finalidade do ato administrativo, em perspectiva holística, admite (dentro das possibilidades do texto legal) certa discricionariedade em sua determinação:

A finalidade, elemento do ato administrativo, deriva do fim social balizador do entendimento da norma administrativa atributiva do poder, e para que se possa alcançar a compreensão da plenitude dos fins sociais postos pelo ordenamento jurídico, não se admite o aprisionamento aos limites estreitos do interesse primário, marcado estritamente nos dispositivo isolado, mas há que se abrir a consideração aos interesses secundários envolvidos, sob pena de se perder a vinculação maior à persecução do bem comum.

[...] Disso resulta que, embora a finalidade imediata, concreta, seja sempre um interesse público (de síntese), pode haver certa discricionariedade quanto ao fim abstratamente posto pela norma. A finalidade legal é vinculante, entretanto, pode comportar certa margem delimitada de juízo discionário. Sequer a modelagem do tipo legal é plena de vinculação, e não encerra na letra da lei, univocamente, todo o sentido da norma abstrata. Por isso, a decorrente finalidade do ato administrativo não poderia apresentar um sentido enrijecido e unívoco.

[...] Em síntese, a finalidade que vincula a atuação da AP não desconsidera completamente aspectos decorrentes dos interesses secundários intervenientes, em que pese a atuação administrativa dever se prender ao poder atribuído, que é finalisticamente (funcionalmente orientado. Há que se considerar, porém, que este mesmo fim já abre, em si, pelo menos potencialmente, alguma, mesmo que às vezes reduzida, margem discionária. Esta questão se revela com maior força quando da utilização de conceitos jurídicos indeterminados na modelagem da norma atributiva do poder-dever.

Muitas vezes, os fins determinados e invariáveis são aqueles mais amplos, mas a lei pode também deixar, intencionalmente, certa margem de discricionariedade na escolha dos fins singulares a perseguir, no caso concreto. O que se verifica é que os fins considerados usualmente pela doutrina são aqueles determinados estritamente pela letra da lei que traça os interesses primários. Ocorre que o fim imediato, singular, no qual entendemos pode haver alguma margem de valoração, é aquele que propicia o sopesar dos interesses secundários intervenientes, destinado a maximizar a prossecução do bem comum. O que acontece é que, no caso concreto, se a lei não coloca marcadamente o interesse público de síntese, o fim imediato, concreto, é extraído, de alguma forma, de uma margem de valoração aberta à AP. (BATISTA JÚNIOR, 2012, p.240-243)

Tais ponderações guardam grande relevância na teorização do *desvio de finalidade*. Com efeito, considerando que os interesses públicos secundários que intervêm na fundamentação da atuação da Administração transcendem os estritos confins da lei atributiva do poder-dever - isoladamente considerada -, abrangendo, inclusive, elementos *extra legis*, forçoso vislumbrar no *desvio de finalidade*, não uma ofensa *direta*, mas meramente *indireta* ao princípio da legalidade:

Os fins a serem buscados na atuação administrativa são postos pela Constituição, em primeiro lugar, e pelas leis. Mesmo assim, é corrente na doutrina brasileira o entendimento no sentido de que um ato administrativo que violar a finalidade estritamente posta pela lei atributiva do poder-dever, isolada, é um ato em desvio de poder. Na realidade, trata-se de um atentado contra um elemento constitutivo do ato administrativo, daí o desvio de poder, que, antes de mais nada, ofende a ideia de legalidade, muito embora não exista uma afronta direta à letra da lei, mas oblíqua.

Os contornos da finalidade, porém, podem ser alinhavados mesmo fora do tipo legal isolado; mais ainda, o próprio tipo legal pode ser estabelecido para dar realização a uma finalidade maior posta *extra legis*. É possível, também, que a norma escolha, direcione, foque os interesses a serem buscado, firmando os seus fins específicos entre os abertos em um feixe mais amplo, dado por norma superior, como a Constituição. Tanto o elemento teleológico sai do âmago da norma, como o elemento finalístico vem posto externamente a ela.

Esta finalidade posta, afinal, pela lei competencial vem carregada de elementos *extra legis* e de elementos *intra legis*, que se complementam em uma finalidade fundamentadora da atuação da AP. Portanto, o desvio de poder não se dá com uma afronta pura e direta à letra da lei isolada, mas a todo o ordenamento jurídico. (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 396-397)

A posição defendida pelo Professor Onofre Batista Júnior, conquanto admita certa discricionariedade quanto à *finalidade* do ato administrativo, como visto, não chega a incluí-la nos domínios do *mérito* do ato administrativo.

Divergem os autores acerca da ocorrência de *desvio de finalidade* na hipótese de o agente público, não obstante alvejar *uma* finalidade pública, não atender *in concreto* à finalidade pública específica exarada do conjunto normativo atributivo de uma competência administrativa. Nessa mesma linha é o entendimento do Professor Onofre Alves Batista Junior, como se depreende do excerto abaixo:

Assim, o desvio de poder, que em realidade não se reduz a atos lesivos ao patrimônio público, pode corresponder à persecução de outro interesse público concreto que não o previsto em lei, ou à realização de interesse privado. Essa ideia, em realidade, decorre do entendimento de que o interesse público, que vincula sempre a AP, é um interesse definido estritamente em lei. Dessa forma, o agente não pode perseguir outro interesse público que não se filie ao seu âmbito estrito de competência, ou seja, o poder administrativo é visto como vinculado a um determinado interesse público e não comporta aplicação em favor de quaisquer outros objetivos, embora louváveis. A discricção administrativa, nessa linha de ideias, tem como limite a finalidade legal estritamente cravada na regra de competência. (BATISTA JÚNIOR, 2012, p.395)

É certo que existem posições doutrinárias distintas quanto ao desvio de finalidade que, ao fim e no direito administrativo, atende a um interesse público, mas as lições até aqui emanadas nos bastam para a matéria ora em estudo.

Na origem, o desvio de finalidade estava umbilicalmente e unicamente ligado ao ferimento à moralidade administrativa, para alguns doutrinadores, anterior às próprias leis. Contudo, longe de tal discussão, o que se quer deixar aqui registrado é que, para o Direito Administrativo, a finalidade permeia a construção e execução da norma administrativa.

Contudo, se certo grau de aceitação ou manutenção do ato administrativo é válido quando se trata do direito administrativo, porque aqui o interesse público é fluído e permite tais conjecturas, no Direito Tributário a finalidade é posta como legitimadora da tributação, o que não permite qualquer grau de flexibilidade quanto a tal regra.

O que aqui se quer tomar do Direito Administrativo é a relação da finalidade com a legalidade, ou seja, a finalidade, quando posta na norma de estrutura, deve permear a construção da norma tributária de incidência e sua execução. Ancorada na justiça fiscal e na legalidade, a finalidade promove uma conexão indissociável, fora do campo cognitivo, entre as normas de competência e incidência tributárias para configurar-se, como será visto a seguir, num verdadeiro pressuposto cogente da incidência tributária.

#### **6.5. A nossa proposta: uma tese forte da finalidade como pressuposto cogente da incidência tributária e constante do mandamento como legitimadora da atuação estatal**

A doutrina majoritária e a própria jurisprudência já aceitam que (a) o Texto Constitucional de 1988, para efetivar as promessas de um Estado Democrático de Direito, criou tributos com finalidades específicas para efetivação de intervenções que considera primordiais; (b) para tais exações criou um regime constitucional próprio; (c) o elemento que diferencia tais exações das demais é o seu carácter finalístico e (d) houve intenso abuso na tributação via contribuições, assim, para retomar o desejo do Estado Democrático de Direito é preciso que haja uma reação de criar contornos mais precisos em tais controles

sobre a tributação das contribuições. Neste sentido, estamos com Misabel Derzi que é preciso colocar o caráter finalístico dentro da norma e sobre a proteção rígida dos princípios limitadores do poder de tributar, o que afasta a possibilidade de deixar o caráter finalístico apenas na norma de competência ou na motivação do ato legislativo.

Lado outro, encontramos dificuldades em aceitar os modelos propostos pela doutrina mais recente, seja porque permanecem com o caráter finalístico apenas na norma de competência, ausente aquele da norma de incidência, nem no antecedente e no consequente, seja porque, por vezes, colocam a atuação estatal do artigo 149 na hipótese de forma hipotética, o que não parece correto, pois tal atuação estatal é cogente e legitimadora da própria instituição do tributo, seja, finalmente, porque colocar o aspecto finalístico apenas na consequência encontra dificuldades para que, no mundo real, algo constante da consequência gere efeitos na causa típica. Neste último caso, cabe reforçar, a finalidade presume duas faces: a atuação estatal e a destinação do produto da arrecadação.

Por outro lado, como no direito administrativo, a finalidade do ato permeia a legalidade e a moralidade, assim, ocorrendo o desvio de finalidade estar-se-á ferindo a própria legalidade tornando a exação indevida. Mas, ao contrário do direito administrativo onde o termo *interesse público* comporta certa fluidez, no direito tributário a finalidade define competências rígidas e não pode ser tolerado o desvio de finalidade.

Mas na linha do direito administrativo, o caráter finalístico, além de definir as espécies tributárias que terão determinado regime jurídico-constitucional, permeia a norma de incidência como um todo, auxiliando na

formação dos seus elementos, ou seja, da finalidade advém a referibilidade (quando possível); o caráter sinalagmático (quando possível) e a solidariedade (quando imposta).

Assim, nos parece nítido que há uma proposição prescritiva prévia e legitimadora na instituição das contribuições especiais: a atuação estatal. Esta norma advém da norma de competência, mas conecta-se com a norma de incidência como pressuposto cogente da própria incidência.

Este enunciado cogente e que retrata o caráter finalístico, não funciona como algo a ocorrer no campo fenomênico, pois não consta como uma descrição hipotética, mas cria uma condição legitimadora para a própria instituição do tributo. Trata-se de uma condição suspensiva não para a incidência, mas para a extinção completa das obrigações. Por outro lado, este pressuposto gera uma obrigação na consequência ao sujeito ativo do correto destino das verbas ali arrecadadas: aspecto finalístico constante do mandamento, o que validará ou não a atuação estatal.

Esse pressuposto cogente consubstancia-se em ordem direta ao Estado, fincada também nos princípios da segurança jurídica e da confiança na lei tributária, conectados diretamente com a norma de competência, a dizer, no início da norma tributária de incidência, que esta está sendo criada (sobre o faturamento, lucro, importação etc.) para atingir a determinado fim constante do artigo 149 ou do artigo 195 do Texto Constitucional, o que pressupõe uma tomada de decisão de uma atuação estatal naqueles domínios previamente demarcados (pelo próprio Texto Constitucional no caso das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social e pelo legislador que instituir as contribuições especiais nos demais casos).

Tal proposição prescritiva cogente permanece latente e implícita na norma tributária de incidência a vigiar sua instituição dentro dos moldes constitucionais, e terá a sua verificação fática pelo aspecto finalístico posto na consequência da norma tributária.

Ele legitima a instituição das contribuições especiais, mas que se sobrepõe a norma de incidência para enunciar que aquele tributo está sendo criado *para* determinado fim constante do Texto Constitucional. É a finalidade do ato legislativo que se apega à hipótese de incidência do tributo e funciona como uma condição ou um aviso de confiança, ou seja, a norma irá incidir, mas sob a condição de os valores arrecadados serem destinados aos fins que legitimaram a criação daquele tributo e direcionados à atuação estatal previamente definida.

Por outro lado, o aspecto finalístico posto no mandamento da norma de incidência irá atestar o cumprimento da finalidade para a qual o tributo foi criado. É como se o Texto Constitucional tivesse criado mais um grupo de tributos: não vinculados a uma atuação estatal (impostos), vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria) e condicionados a uma atuação estatal (empréstimos e contribuições especiais).

Com isso, o caráter finalístico constante da hipótese como uma ordem imperativa explícita a necessidade de gerar uma consequência ou obrigação ao sujeito ativo, ou seja, passa a ele ser sujeito passivo da obrigação de destinar o produto da arrecadação aos fins que justificaram a instituição daquele tributo.

Com esse imperativo, a finalidade deixa de ser um legitimador da tributação arbitrária para ser mais um limite ao poder de tributar; não há outra saída para tutelar o poder, senão criar as amarras necessárias visando evitar o

abuso, mas não impedir a vontade da norma constitucional.

É dessa norma também que advém a referibilidade ou o caráter sinalagmático, isso porque, se a intervenção se der num determinado setor da economia, os aspectos possíveis da hipótese somente poderão estar situados naquele setor (exceto as contribuições de custeio da seguridade social, onde, a condição imposta é ser financiada por toda a sociedade – princípio da solidariedade). Nas contribuições de intervenção no domínio econômico há necessária referibilidade, mas ela é muito mais uma adequação da norma ao caráter finalístico do que um critério independente.

A finalidade, como pressuposto cogente da incidência tributária, contraria esquemas rígidos estruturais. Spagnol e Camargos acertam ao inserir a prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado no campo da consequência da endonorma tributária, ou seja, como elemento que se manifesta tão logo estejam presentes os aspectos da hipótese da endonorma tributária. No entanto, o que se está a dizer é que a finalidade vai além disso do ponto de vista normativo, porque determina que sequer existirá incidência tributária caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizada no plano fático, com a *efetiva atuação estatal*.

Ademais, supera os esquemas formais do ponto de vista cronológico, e de maneira paradoxal. O paradoxo tributário em questão pode ser resumido da seguinte forma: configurada a hipótese, ativa-se a consequência, com a prescrição de que o produto arrecadado seja destinado aos fins constitucionais; no entanto, caso tal prescrição seja inobservada (tredestinação), ou seja, com a ausência da atuação estatal, sequer haverá a incidência da norma tributária *in the first place*, como diriam os anglófonos.



O paradoxo dá à finalidade, como pressuposto cogente da incidência tributária, ares quânticos, tornando-a, com a licença poética da comparação, quase que o Gato de Schrödinger do direito tributário. Aliás, o Gato de Schrödinger tributário seria, em verdade, a própria incidência: viva, se realizada a efetiva atuação estatal adequada à finalidade prescrita; morta, ou melhor, jamais existente, em caso contrário.

Deixemos de lado, porém, as elucubrações quânticas em prol de uma explicação simples: para fins práticos, realizados os aspectos tradicionais da hipótese, configura-se a relação jurídica, que inclui não só o dever de pagar o tributo por parte do contribuinte, mas o dever de destinar o produto arrecadado ao fim constitucional por parte do Estado. A realização plena da incidência, porém, fica suspensa até que o produto da arrecadação não seja tredestinado. Daí o modelo proposto defender a finalidade, dentro da estrutura da norma tributária, como algo que vai além dos aspectos tradicionais da hipótese e do aspecto finalístico da consequência. Por isso, a denominação: *pressuposto cogente da própria incidência*.

<b>ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA</b>		
<b>PRESSUPOSTO FINALÍSTICO:</b>	<b>Atuação estatal como pressuposto cogente da realização da própria hipótese</b>	
<b>ASPECTOS TRADICIONAIS DA HIPÓTESE:</b>	<b>MATERIAL</b>	Descrição do fato
	<b>TEMPORAL</b>	Quando o fato será considerado perfeito e acabado
	<b>ESPACIAL</b>	Limites de validade
	<b>PESSOAL</b>	Descrição das pessoas com capacidade para realizar o fato
<b>ASPECTOS DA CONSEQUÊNCIA:</b>	<b>PESSOAL</b>	Prescrição dos sujeitos ativo e passivo
	<b>QUANTITATIVO</b>	Prescrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo
	<b>OPERACIONAL</b>	Prescrições de como, quando e onde pagar
	<b>FINALÍSTICO</b>	Prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado

Tabela 14: Estrutura da norma tributária – efetiva atuação estatal como pressuposto cogente da incidência.

A estrutura normativa acima, evidentemente, não busca fornecer elementos para uma teoria da norma jurídica de todo e qualquer ordenamento, à moda de Kelsen; ao revés, e deste modo com arrimo maior em Bobbio<sup>59</sup>, visa trazer elementos que permitam uma melhor compreensão da norma jurídico-tributária no direito brasileiro (particularmente vis-à-vis contribuições). Significa dizer, a estrutura da norma proposta visa adequar-se ao direito posto, prestigiando a proteção da segurança e o cumprimento dos ditames constitucionais. Para a melhor compreensão da dimensão cronológica do exposto, por sua vez, elaboramos o seguinte quadro esquemático:

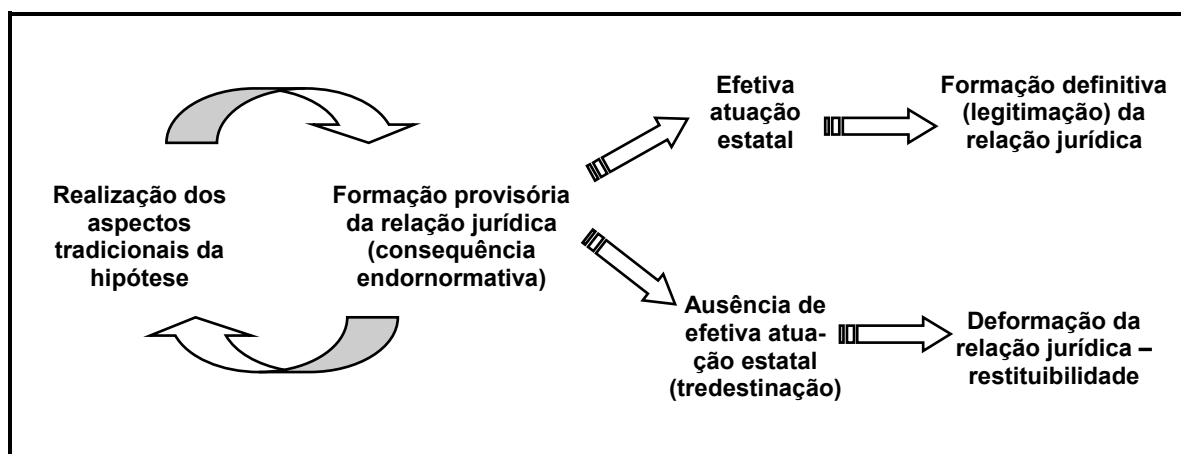


Figura 08: Dimensão cronológica da aplicação da norma finalística. Elaboração própria.

Mais do que um aspecto da consequência que prescreve ao Estado o dever de destinar o produto arrecadado ao fim constitucionalmente posto, a finalidade funciona também como pressuposto da própria incidência porque

<sup>59</sup> Apesar de também ter um intento epistemologicamente próximo à Teoria Geral do Direito, pode-se dizer que a teorização de Bobbio sobre a norma jurídica volta-se mais à realidade, e, portanto, às contingências, do que a teoria kelseniana. Afinal, sua obra parte da norma jurídica como parte da experiência normativa das sociedades humanas, e, em conclusão, assume uma realidade especial como critério que distingue as normas jurídicas das normas morais e sociais: a reação institucionalizada à violação da norma. Cf. BOBBIO, 2001, *passim*.

resulta, em última instância, das obrigações constitucionais assumidas pelo Estado voltadas à dignidade da pessoa humana.

Dentro dos modais deônticos, trata-se de uma obrigação inarredável, e não de uma mera faculdade. A atuação estatal com fito de efetivar a dignidade da pessoa humana não é hipotético-facultativa, mas cogente. O não cumprimento desta finalidade gera o ilícito por parte do Estado.

Tomemos, por exemplo, a Seguridade Social. Em última análise, sua base normativa decorre da própria ideia de proteção jurídica da dignidade da pessoa humana, tal qual exposta no capítulo 2: relembrando a passagem de Kant<sup>60</sup>, trata-se da dignidade como algo intrínseco ao ser humano, que o insere no reino dos fins externamente aos preços. Afinal, a Seguridade opera como rede de proteção para além da mera racionalidade estratégica dos sistemas econômicos.

Ademais, a Seguridade tem como base normativa as inúmeras disposições constitucionais voltadas à justiça social, cujo núcleo semântico é essencialmente o mesmo: independentemente dos reveses do jogo do mercado, o ser humano não pode ser abandonado à sua própria sorte.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> “No reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode por-se em vez dela qualquer outra como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e portanto não permite equivalente, então tem ela dignidade...Esta apreciação dá pois a conhecer como dignidade o valor de uma tal disposição de espírito e põe-na infinitamente acima de todo o preço. Nunca ela poderia ser posta em cálculo ou confronto com qualquer coisa que tivesse um preço, sem de qualquer modo ferir a sua santidade” (KANT, 2004, p.65).

<sup>61</sup> “A Constituição brasileira estabelece, preambularmente, a justiça social como compromisso do Estado com os direitos sociais, a igualdade e a construção de uma sociedade fraterna, e, nas cláusulas operativas, assevera a dignidade da pessoa humana como fundamento (art. 1º, inciso III), e a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, incisos I, III e IV) como objetivos fundamentais do Estado. Além disso, fixa que o combate às *causas e fatores* da pobreza e marginalização é dever comum de todos os entes da Federação (cfr. art. 23, inciso X). Ademais, a Constituição subordina a ordem econômica às finalidades de promoção da justiça social, redução das

A mesma Constituição prevê, ainda, normas estruturantes de todo um sistema de seguridade social. A partir daí, concede ao Estado um poder especial de tributar, para que, em nenhum caso, faltem os recursos necessários ao financiamento da atuação estatal no campo social. Tomando por empréstimo apenas a estrutura da figura de Kriebich exposta no capítulo 2 *supra*, o exposto pode ser sintetizado da seguinte forma:

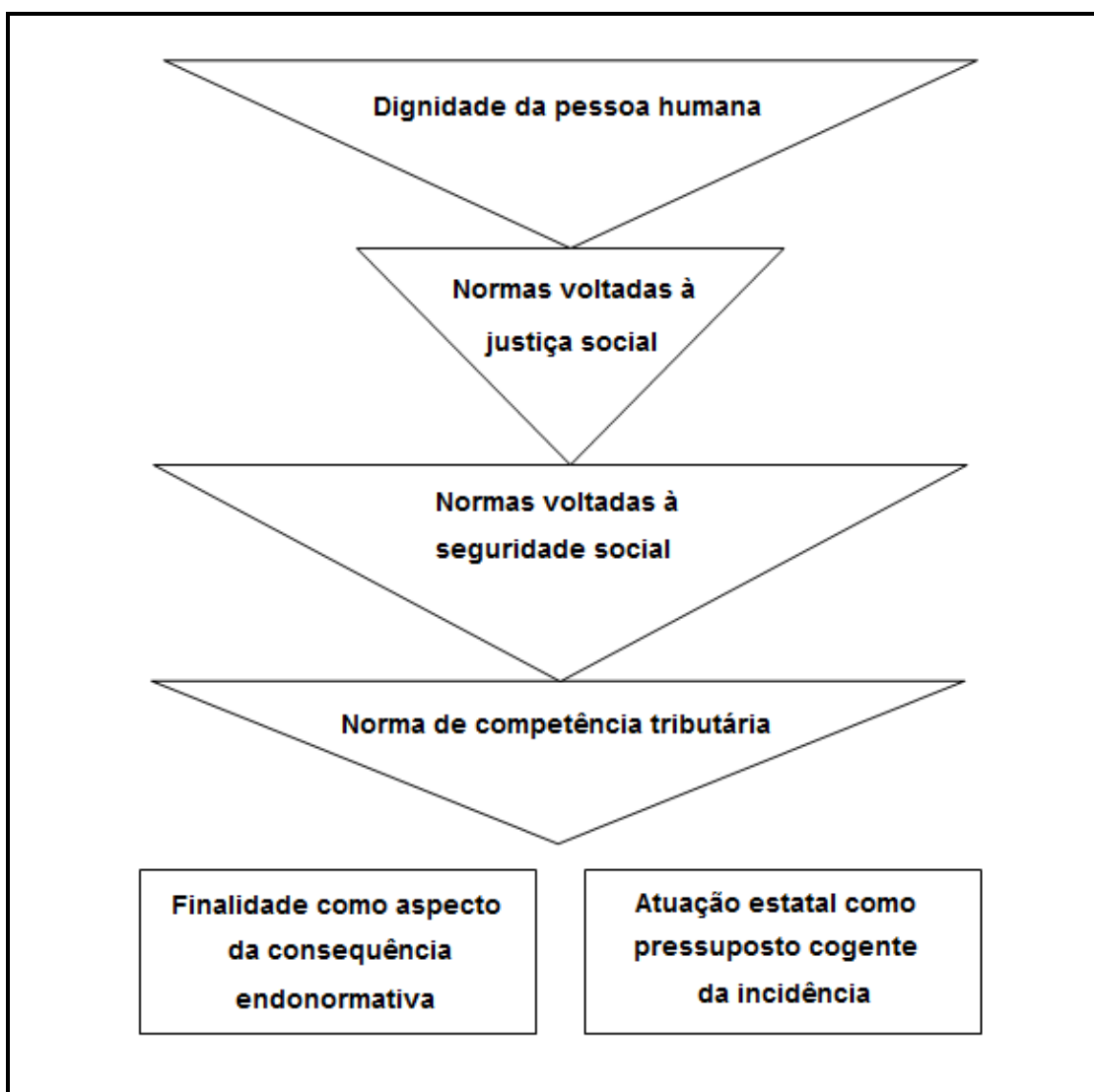


Figura 09: Modelo normativo das contribuições voltadas à seguridade social. Elaboração própria.

desigualdades sociais e fomento do pleno emprego (art. 170, caput e incisos VII e VIII), submete o exercício do direito à propriedade privada em geral ao cumprimento de sua função social (art. 5º, inciso XXIII), e afirma, ainda, uma pletera de direitos aos cidadãos que funcionam como verdadeiras garantias em face dos reveses tradicionalmente associados à economia capitalista, como direitos à educação, à saúde, à alimentação e moradia adequados, ao trabalho digno, ao lazer, à segurança, à previdência e assistência social etc.” (ALVES, 2012).

## **CAPÍTULO 7: REPERCUSSÕES CONCRETAS DO MODELO NORMATIVO PROPOSTO NO ÂMBITO DAS TREDESTINAÇÕES**

Quanto ao eventual não cumprimento da finalidade, inclusive para os que defendem a corrente tricotômica, a tredestinação normativa gera o direito à repetição do indébito, pois ausente a legitimidade constitucional para aquela contribuição existir no mundo jurídico ou não presente a incidência da norma tributária ou, ainda, não convalidado o aspecto finalístico constante do mandamento.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal rechaça a tredestinação, como no caso da ADI n.º 2.925-8 / DF, ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte.

A Confederação Nacional do Transporte (CNT) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.925-8 em face do art. 4º, I, alíneas “a” a “d”, da Lei 10.640/2013 – Lei Orçamentária Anual (LOA) da União para o exercício de 2003, por meio da qual sustentou, em suma, que a previsão de suplementação de créditos contida no dispositivo mencionado, em respeito ao art. 177, § 4º, II, da Constituição, não poderia juridicamente alcançar a destinação de recursos da CIDE – Combustíveis.

Segundo argumentou a CNT, o Quadro 11 anexo à LOA de 2003 sinalizava que cerca de 40% da estimativa de receita da CIDE em 2003 se enquadraria como reserva de contingência, não sendo, portanto, destinada a nenhuma das finalidades constitucionais do tributo.

O dispositivo impugnado prescreve que:

Art. 4º - Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas:

I - a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de:

a) anulação parcial de dotações, limitada a dez por cento do valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no § 6º deste artigo;

c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal; e

d) até dez por cento do excesso de arrecadação;

A CNT se opôs, primeiramente, ao teto de dez por cento do valor das dotações a serem suplementadas mediante reserva de contingência ou excesso de arrecadação (alíneas “b” e “c” do inciso I do art. 4º da LOA de 2003); ademais, à anulação parcial de dotações ou à utilização da reserva de contingência e do excesso de arrecadação para atender ou reforçar dotações alheias às finalidades previstas no art. 177, § 4º, II, da Constituição.

Num primeiro momento, o STF discutiu o cabimento da ação – discussão que se centrou, sobretudo, em dois pontos principais inter-relacionados: a possibilidade de controle de constitucionalidade do dispositivo impugnado e o próprio papel do Tribunal em face da separação de poderes.

A transcrição dos debates em sequência, contida no acórdão, revela uma postura republicana de transparência do trabalho do Poder Judiciário, sendo muito rica para quem elege a decisão como objeto de estudo, em particular, por permitir que o leitor acompanhe a dinâmica dos posicionamentos e considerações. Mas, por se tratar aqui de uma síntese, não faria sentido reproduzir a mesma sequência, razão pela qual aponto somente os argumentos

principais de cada um dos Ministros cujas manifestações nos referidos debates encontram-se transcritas no acórdão.

Para a Relatora, Ministra Ellen Gracie, a ação não poderia ser conhecida por três razões. Em primeiro lugar, conforme assentado em precedentes do próprio STF, regras orçamentárias seriam “atos de efeito concreto, insuscetíveis de controle abstrato de constitucionalidade por estarem ligadas a uma situação de caráter individual e específico” (BRASIL, 2004).

Em segundo lugar, o acolhimento da pretensão da CNT seria equivalente ao reconhecimento de uma incompatibilidade entre a espécie tributária “contribuição” e a autorização constitucional de abertura de créditos suplementares de reforço das dotações orçamentárias, o que não transpareceria da leitura do art. 165, § 8º, da Constituição.

Em terceiro lugar, o “princípio basilar da separação de poderes” veda que o STF atue como “legislador positivo” no âmbito do controle de constitucionalidade, o que significa que ele não pode mudar o sentido e o alcance de uma norma criada pelo Poder Legislativo por meio de declaração de inconstitucionalidade parcial. E, no caso, se o STF acolhesse a pretensão da CNT, estaria precisamente agindo da maneira contrária à separação de poderes.

Os demais Ministros discordaram da Relatora quanto à possibilidade de conhecimento da matéria, fundamentalmente por considerarem que o dispositivo em discussão encerrava norma geral e abstrata, passível de controle de constitucionalidade.

Para o Ministro Marco Aurélio, caso fosse acatada a afirmação genérica de que normas orçamentárias não podem ser objeto de controle de constitucionalidade, estar-se-ia colocando a lei orçamentária acima da própria

Constituição, já que eventual conflito entre uma e outra não seria passível de conhecimento e reprovação jurídica pelo Poder Judiciário, razão pela qual o caso em discussão deve ser distinguido dos casos em que o STF tenha porventura considerado impassível o controle de constitucionalidade de normas orçamentárias no passado.<sup>62</sup> Para ele, o entendimento da Ministra Ellen Gracie representaria, em última instância, a flexibilização da Constituição, permitindo que uma lei orçamentária a modifique.<sup>63</sup>

Em sentido semelhante, o Ministro Gilmar Mendes salientou que,

... se atentarmos para aquilo que está no texto, veremos que ele não guarda qualquer relação [...] com as normas típicas de caráter orçamentário”, mas, “[a]o contrário, está dotado de generalidade e abstração, é claro que gravada pela temporalidade, como não poderia deixar de ser em matéria de lei orçamentária.

O Ministro Sepúlveda Pertence, por sua vez, asseverou que é preciso mesmo distinguir os casos, “senão, estamos dando uma carta de indenidade a toda a legislação orçamentária”; e que, no caso presente, a norma tem mesmo caráter abstrato, embora se dirija a uma única pessoa (o executor do orçamento), por reger um número indeterminado de condutas. É particularmente interessante a imagem kelseniana, retomada por Pertence, para distinguir as normas abstratas das concretas:

---

<sup>62</sup> “Quanto o Tribunal proclamou não convir o controle concentrado relativamente à lei orçamentária, fê-lo a partir da premissa de que esta teria ficado no âmbito da política. Aqui, não é isso o que ocorre. Argumenta-se que se acabou por lançar mão, muito embora de forma limitada, de recursos que a própria Carta Federal revela com destinação específica. Busca-se, justamente, a guarda da Constituição pelo Supremo Tribunal Federal, no que a lei orçamentária estaria a conflitar, de modo frontal, com texto nela contido, mais precisamente com o disposto no artigo 177, § 4º. Se entendermos caber a generalização, afastando por completo a possibilidade do controle concentrado, desde que o ato impugnado seja lei orçamentária, terminaremos por colocar a lei orçamentária acima da Carta da República. Por isso, a meu ver, há que se distinguir caso a caso”.

<sup>63</sup> “Seria tornar a nossa Carta da República flexível, passível de modificação por uma lei orçamentária”.



Recordo a distinção de Kelsen, na Teoria Geral das Normas. Se o pai ordena: “todos os meus filhos vão hoje à missa” tem-se um ato concreto; ao contrário, se determina: o meu filho Antônio vai visitar o avô todos os domingos, há norma abstrata, embora dirigida a uma única pessoa. [...] Aqui, realmente, o destinatário é o executor do orçamento; mas a norma pode reger um número indeterminado de condutas...

Além de manifestar sua preocupação com os perigos do afastamento da possibilidade de controle de constitucionalidade das normas orçamentárias, incompatível com a relevância e proteção constitucional da correta execução destas<sup>64</sup>, o Ministro Carlos Ayres Britto lembra que, “[n]a Constituição, [a CIDE] tinha destinação compulsória”. Ademais, apregoa que “[o] artigo impugnado não estima receita nem fixa despesa, não abre crédito e confere uma competência *sub conditionis*”, características próprias “da lei em sentido material, ou seja, lei genérica, impessoal e abstrata”.

Também o Ministro Cezar Peluso reiterou que o fato da norma se dirigir a um sujeito determinado não a descaracteriza como norma geral e abstrata; ao revés, norma concreta é a que prevê uma “ação historicamente determinada”, o que não seria o caso. Pelo contrário: o caso em análise, para ele, parece ser o de “norma de competência”, i.e., “norma que dá a certo sujeito o poder de caráter geral para praticar uma série de atos, os quais é que serão concretos”, guardando, assim, “todas as características de norma geral e abstrata”.

O Ministro Carlos Velloso afirmou, na mesma direção, que, “quando se trata da LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias, tem-se o efeito concreto”,

---

<sup>64</sup> “... a lei orçamentária é para a Administração Pública, logo abaixo da Constituição, a lei mais importante, até porque o descumprimento dela implica crime de responsabilidade. Está no art. 85, inciso VI. Imunizar a lei orçamentária contra o controle abstrato, acho um pouco temerário, também, ou seja, vamos blindar a lei orçamentária contra o controle objetivo de constitucionalidade.”

mas que, em relação à norma em exame, “ressai o caráter de abstração” a justificar o conhecimento da ação.

Quanto ao mérito da ação, o Tribunal, por maioria de votos, julgou-a parcialmente procedente, no sentido de que a abertura de crédito suplementar, no caso de recursos arrecadados por meio da CIDE, deve necessariamente ser destinada às três finalidades enumeradas no artigo 177, §4º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição, vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa, Nelson Jobim e Sepúlveda Pertence.

A Ministra Ellen Gracie, originalmente designada como relatora do caso, retoma, em seu voto, síntese do que busca a CNT por meio da ação em comento: basicamente, o reconhecimento da inconstitucionalidade de fixação de teto para os créditos suplementares e de utilização dos mesmos em finalidades estranhas àquelas previstas no art. 177, § 4º, II, da Constituição. E, em seguida, esclarece que, em sua análise, nenhum dos pontos seria procedente.

Em suma, a Ministra alega, em primeiro lugar, que a técnica do crédito suplementar mediante pré-autorização legislativa com fixação de percentual incidente sobre a receita arrecada é, além de legal e constitucional, salutar para a execução do Orçamento, dando ao Poder Executivo margem de manobra para a suplementação de dotações que se demonstrem insuficientes ao longo do ano, e feita em conformidade com a legalidade em matéria orçamentária, por não se configurar como chancela absoluta e irrestrita.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Em suas próprias palavras: “O crédito suplementar é uma das espécies de créditos adicionais e tem por finalidade única o reforço de despesas que, apesar de existentes, mostraram-se insuficientemente dotadas. Ao contrário dos créditos especiais e extraordinários, os créditos suplementares podem ser abertos por decreto, até uma certa importância e durante o exercício, por meio de uma autorização específica inserida na própria lei orçamentária anual que fixe determinado percentual incidente sobre a receita arrecada. [...] Trata-se, portanto, de um salutar mecanismo de pré-autorização legislativa que confere ao Poder Executivo um maior desembaraço na suplementação de dotações que tenham se mostrado

Ademais, inexistiria desvio de finalidade em ofensa ao art. 177, § 4º, II, da Constituição, já que a própria LOA remete-se ao art. 8º da LRF<sup>66</sup>, que condiciona o emprego do produto da arrecadação às finalidades que legitimaram a sua cobrança.<sup>67</sup>

Finalmente, a Ministra Ellen Gracie argumenta que a pretensão da CNT seria improcedente, ademais, por cuidar de providência de natureza mandamental, incompatível com a natureza da ação direta de

---

insuficientes no curso do exercício. Tal chancela, entretanto, não poderia ser absoluta e irrestrita, sob pena de violação ao princípio da legalidade em matéria orçamentária [...].

Esta restrição se compatibiliza integralmente com a norma disposta no art. 167, V, da CF, que veda “a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem a indicação dos recursos correspondentes”.

No caso em exame, ainda que compreensível a insatisfação da requerente com os critérios políticos adotados pelo Poder Público que redundaram na destinação de cerca de 40% (quarenta por cento) da receita da CIDE/Combustíveis à reserva de contingência, mostra-se incompatível com toda esta sistemática a tese de que o Poder Executivo poderia se valer, apenas mediante a edição de decretos, dos quatro bilhões de reais correspondentes àquela reserva – ainda que exclusivamente para o reforço de quaisquer das rubricas constantes do grupo de despesas da CIDE/Combustíveis – como se fosse um cheque em branco passado pelo Poder Legislativo por meio da Lei Orçamentária Anual, sem limitação percentual alguma e, principalmente, sem uma autorização legislativa do Congresso Nacional específica e circunstancialmente vinculada à necessidade da suplementação.

Não obstante, tal limitação não traz consigo a possibilidade de desvio de finalidade ou de restrição na aplicação dos recursos da contribuição em tela. Isso porque os créditos suplementares, assim como os especiais, podem ser propostos, no limite das disponibilidades de recursos, mediante a apresentação de justificativa da necessidade e o envio de projeto de lei ao Poder Legislativo, que então concederá ou negará a autorização legislativa solicitada.”

<sup>66</sup> O art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, mencionado expressamente nas alíneas “b” e “c” do inciso I do art. 4º da LOA de 2003 transcrito acima, prevê que: “Art. 8º - Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

<sup>67</sup> Conforme redigiu a Ministra, “Também não procede a alegação de que os recursos provenientes de anulação parcial de dotação, reserva de contingência e excesso de arrecadação da CIDE/Combustíveis poderia vir a ser utilizado em outras destinações que não as determinadas pelo art. 177, § 4º, II, da CF. É que os dispositivos impugnados determinam, explicitamente, a observância do art. 8º, par. Único da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) [...]. Este dispositivo, até mesmo pela sua natureza integrativa, já que pertencente a uma lei complementar, traz a conformação genérica e necessária entre o sistema orçamentário e as receitas obtidas mediante a cobrança das contribuições, cujo produto não pode ser destinado senão às finalidades que legitimaram a sua cobrança.

Portanto, se as dotações de reserva de contingência e de excesso de arrecadação relativas às receitas da CIDE/Combustíveis podem ser completamente exauridas nas finalidades constitucionais desta contribuição por meio da abertura de créditos suplementares após autorização legislativa específica para cada necessidade e, ainda, se presente determinação legal expressa no sentido de que os recursos vinculados dessa contribuição somente sejam destinados às suas finalidades próprias, não restou violado o art. 177, § 4º, II, da Constituição.”.

inconstitucionalidade; e que, como o contingenciamento orçamentário em tela não reflete desvio de finalidade, a Autora estaria buscando, em verdade, provimento preventivo ou cautelar para afastar inconstitucionalidade hipoteticamente considerada, que só ocorreria se os recursos da CIDE fossem efetivamente utilizados em outras finalidades.<sup>68</sup>

O Ministro Joaquim Barbosa acompanhou a Ministra Ellen Gracie sob a justificativa de que não cabe a uma Corte constitucional, em respeito à separação de poderes, o poder de agasalhar a pretensão da CNT no caso.<sup>69</sup>

Nos debates, o Ministro Nelson Jobim ressalva que, na sua leitura, o art. 4º da LOA de 2003 apenas autoriza ao Executivo a abertura de créditos suplementares mediante decreto, até o limite de dez por cento em cada subtítulo relativo às dotações, por meio: (i) de anulação parcial, i.e., realocação ou transposição de dotações associadas originalmente a outras despesas; (ii) de reserva de contingência constante da lei orçamentária para fins específicos; (iii) de utilização de valores futuros decorrentes de excesso de arrecadação, também vinculada à origem do que for arrecadado. Assim, lido o art. 4º da LOA à luz do art. 8º, parágrafo único, da LRF, inexistente norma que dá ao Executivo

---

<sup>68</sup> “Ainda que sem reprovar o protesto da autora quanto à decisão política tomada, que alocou significativa parcela da receita da CIDE/Combustíveis na reserva de contingência, aflora como escopo da presente ação, ao meu ver, a pretensão de contingenciado por meio da abertura de créditos suplementares. Além de adentrar na seara das opções de política governamental e de desvirtuar radicalmente a finalidade deste instrumento orçamentário que, como demonstrado, não é incompatível com as finalidades constitucionais da espécie tributária contribuição, principalmente após a vigência do art. 8º, par. Único da Lei Complementar 101/2000 (LRF), tal intento busca uma providência de natureza mandamental não encontrável na ação direta de inconstitucionalidade.

Além disso, se, como visto, o contingenciamento realizado não traduz, efetivamente, a ocorrência do desvio de finalidade na aplicação dos recursos da contribuição em debate, busca a requerente provimento preventivo ou cautelar para afastar inconstitucionalidade ou ilegalidade hipoteticamente considerada, que somente virá a ocorrer se os recursos da CIDE/Combustíveis forem, de fato, utilizados nas movimentações intra-orçamentárias em outras finalidades que não as previstas do art. 177, § 4º, II, da Constituição.”

<sup>69</sup> Nas palavras de Barbosa: “Sr. Presidente, eu desafiaria as pessoas com um mínimo conhecimento de Direito comparado a vislumbrar a possibilidade de uma Corte constitucional conceder o que se pleiteia nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade. A meu ver, é desconhecer completamente toda a evolução das relações entre Legislativo e Judiciário nesses duzentos anos. Parece-me bastante exótico. Por isso, acompanho a relatora”.

carta branca para tredestinar os recursos arrecadados a título de CIDE, pois o crédito suplementar, “se [...] vem dessa fonte, só pode ser destinado para a suplementação dessa fonte”. À parte dos argumentos de interpretação jurídica, Jobim levanta o fundo político da contenda, afirmando que a ação em julgamento serve aos interesses das empreiteiras nacionais; e também uma questão processual, relativa à natureza da ação, que não deveria fazer as vias de mandado de segurança preventivo.<sup>70</sup> Finalmente, ressalva que o provimento da ação não implicaria apenas a afirmação de que as receitas da CIDE são sempre vinculadas aos fins constitucionais, mas também que a abertura de créditos suplementares sob tal grafia ficaria ilimitada, ou seja, não se sujeitaria ao teto de dez por cento previsto na LOA.<sup>71</sup>

Concluindo a análise dos votos e manifestações dos Ministros vencidos, o Ministro Sepúlveda Pertence assume como premissa que nenhum dos votantes discorda da vinculação iniludível das receitas da CIDE às finalidades previstas no artigo 177, § 4, inciso II, da Constituição; contudo, não há ambiguidade no artigo 4º da LOA de 2003 conducente à necessidade de uso, pelo STF, da ferramenta da *interpretação conforme* a Constituição, pois cuidou-se de norma orçamentária geral – portanto, reguladora tanto de receitas vinculadas quanto não vinculadas – que não autoriza o desvio das destinações

---

<sup>70</sup> Uma passagem exemplificativa do exposto: “Então, Vossa Excelência [Jobim se refere aqui ao Ministro Marco Aurélio] dá provimento ao mandado de segurança preventivo, ajuizado pela Confederação Nacional do Trabalho, em favor das empreiteiras nacionais?”.

<sup>71</sup> Nas palavras de Jobim: “Sr. Presidente, só gostaria de lembrar ao grupo que está acompanhando a divergência que, na folha 32 da inicial, pede seja afastada, em relação às dotações vinculadas aos recursos oriundos da arrecadação, a aplicação do artigo 4º, inciso I, letras ‘b’ e ‘c’, isto é, do teto de dez por cento da abertura de crédito. Está pedindo o afastamento dos dez por cento. Não é tão simples, como se diria, o número I do pedido: seja afastada, em relação às dotações vinculadas aos recursos oriundos da CIDE (Fonte 111), a aplicação do artigo 4º, inciso I, alíneas ‘b’ e ‘c’ da referida Lei, isto é, do teto de dez por cento para abertura de créditos suplementares com recursos oriundos. Está se dizendo, aqui, que, se oriundos da CIDE, não teria limites à abertura do crédito suplementar”.

predeterminadas, seja em virtude da natureza do crédito suplementar, seja pela vinculação explícita do art. 4º da LOA à observância do art. 8º da LRF.

Entre as falas em debate e votos dos Ministros que se alinham à posição prevalente, o Ministro Carlos Ayres Britto inicialmente teve dúvidas sobre se o voto da Ministra Ellen Gracie deu interpretação conforme para vincular os créditos suplementares de receitas da CIDE às finalidades do art. 177, § 4º, da Constituição, respondidas tanto pelo Ministro Marco Aurélio, num primeiro momento, quanto pela própria Ministra Ellen Gracie, que afirma que não deu uma interpretação conforme à Constituição. Em face disso, pediu vênias à relatora para dar procedência à ação em face da importância de vincular as receitas da CIDE-Combustíveis aos fins constitucionalmente previstos.

O Ministro Marco Aurélio, que capitaneou a citada posição e terminou como relator designado para a decisão prevalente, entendeu que “a norma [da LOA] é expressa a viabilizar a utilização desses recursos no campo dos créditos suplementares, e sem uma especificação”, não sendo correto que o STF deixe de interpretar a norma à luz da Constituição para lê-la a partir da legislação ordinária (leia-se, LRF, como defendido, marcadamente, pelos Ministros Ellen Gracie, Nelson Jobim e Sepúlveda Pertence). Ademais, afirma que, se a questão suscitou tantas dúvidas, torna-se prudente que o Tribunal decida o caso com uma interpretação conforme a Constituição, *sem redução de texto*, que não deixe dúvidas da vinculação categórica do crédito suplementar às finalidades constitucionais, de modo a evitar controvérsias futuras.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> “Todos estamos de acordo com a supremacia da Carta da República. Agora, se existe tanta dúvida, a ponto de se ajuizar a ação direta de inconstitucionalidade, evidentemente, precisamos partir, a fim de evitar controvérsias futuras, para a interpretação conforme e proclamar que não pode haver a utilização, como crédito suplementar, dessa rubrica que tem destinação preemptória, categórica, em texto exaustivo na Carta da República.”

No mesmo sentido, o Ministro Cezar Peluso defendeu a importância de uma decisão clara do STF fechar as portas de eventuais interpretações diversas favoráveis a tredestinação:

Sr. Presidente, acho que estamos todos de acordo. A eminente Ministra Relatora invoca a Lei de Responsabilidade Fiscal para dizer que a Constituição vai ser cumprida.

Sr. Presidente, o meu voto é no sentido de dar liberdade ao Governo para não invocar outra interpretação qualquer como pretexto para deixar de cumprir a Constituição, isto é, afasto todas as interpretações que dêem ao Governo um pretexto para não cumprir a Constituição. Segundo meu raciocínio, a Constituição exige que os recursos sejam aplicados nas três finalidades constitucionais. Ora, o art. 4º, § 1º [da LOA] pode servir de escusa para o Governo limitar até o teto de dez por cento a aplicação desse excesso ou desse saldo em qualquer das três finalidades. Aí, a minha leitura é de que tal limite não subsiste e que, portanto, o Governo tem a respeito liberdade política. Não vinculo, não amarro o Governo. Mas não lhe reconheço poder de invocar aquele limite para dizer: “*eu não aplico, porque estou impedido*”. Ele pode não aplicar, mas apenas se por ato político não o queira fazer. Essa é a minha interpretação e, com o devido respeito, julgo procedente a ação.

Também o Ministro Gilmar Mendes se pronunciou a favor da interpretação conforme para fechar a possibilidade de, por via de qualquer interpretação, “negar-se aplicação, e de forma reiterada, a recursos que são obtidos mediante estrita vinculação”.

Por fim, o voto do Ministro Carlos Velloso é particularmente interessante por resgatar a questão da classificação das espécies tributárias e o papel da finalidade na caracterização de contribuições como a CIDE: em suma, Velloso lembra que, conquanto seja pertinente para a compreensão dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, o art. 4º, II, do CTN, que estabelece que a natureza jurídica específica do tributo é determinada tão somente pelo fato gerador, não se aplica às contribuições parafiscais (chave de classificação que abrange, para Velloso, as contribuições sociais de seguridade social decorrente de novas fontes, as contribuições sociais gerais, as contribuições do Sistema

“S”, as contribuições de intervenção e as contribuições corporativas).<sup>73</sup> No caso, a Constituição expressamente estabelece a destinação do produto da arrecadação da CIDE, fazendo com que seja imperativo ao STF dar à norma impugnada no caso uma interpretação conforme a Constituição que afaste qualquer chance de tredestinação. Ao final, interessantemente o Ministro Velloso se coloca como “cidadão” para dividir, com os colegas de Corte, sua percepção individual do problema da má manutenção das rodovias, que poderia ser sanado com a boa utilização dos recursos da CIDE para fortalecimento da teia rodoviária.

O precedente em comento é particularmente importante por três razões principais.

Em primeiro lugar, por ser o grande caso examinado pelo STF quanto à matéria das tredestinações.

Em segundo lugar, em virtude da reafirmação da importância jurídica da finalidade, reiterada até mesmo pela corrente minoritária que apregou a impossibilidade de controle de constitucionalidade no caso, num primeiro momento, e a improcedência da ação, num segundo momento (fundamentando-se, em especial, na separação de poderes, como visto acima).

Finalmente, em terceiro lugar, por configurar-se como precedente em que o STF, por maioria de votos, fulmina dispositivo legal orçamentário precisamente porquanto tredestinador – um grande passo em direção a um ordenamento jurídico capaz de limitar o arbítrio institucional.

Sobre o tema, Estevão Hovarth, forte em Misabel Derzi, assinala, na mesma direção, que:

---

<sup>73</sup> Em suas palavras, “o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação”.



O STF, em importante precedente, deixou claro, ao se referir à CIDE – combustível (mas que também pode se estender às demais contribuições), que a destinação da arrecadação deve ser aquela prevista no ordenamento jurídico, conforme faz ver a seguinte ementa: “Processo objetivo – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. [...] ‘Lei orçamentária – Contribuição de intervenção no domínio econômico – Importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível – CIDE – Destinação – Art. 177, §4º, da CF. É inconstitucional a interpretação da Lei orçamentária n. 10.640, de 14.1.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no §4º do art. 177 da CF, ante a natureza exaustiva das alíneas ‘a’, ‘b’, e ‘c’ do inciso II do citado parágrafo.’ [...]”

Não se entrará no questionamento acerca da constitucionalidade da Emenda Constitucional 33/2001 ao acrescentar, no § 4º do art. 177 da CF, a destinação da CIDE – combustível, especialmente na alínea “c” do inciso II, que reza que os recursos arrecadados serão destinados “ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”. Já foi um grande passo adiante esta decisão da Corte Excelsa, embora devesse tal conclusão revestir clareza meridiana.

Misabel Derzi, resgatando as lições de Geraldo Ataliba, reforçadas por José Marcos Domingues de Oliveira e Eduardo Maneira, sintetiza de modo bastante feliz esta ideia: “(...) as ações estatais que as contribuições visam financiar devem estar no pressuposto da norma tributária, integrar a sua hipótese de incidência, de tal modo que, uma vez pago o tributo, mas identificada a predestinação ou a não aplicação dos recursos, estaremos em face de tributação sem ‘causa’, sendo devida a repetição do indébito”. (HORVATH, 2008)

E arremata:

... a Constituição originária de 1988 disse que como queria ver repartida a arrecadação dos tributos, dando trato diferenciado às contribuições e empréstimos compulsórios, que deveriam ter suas receitas afetadas aos motivos que ensejaram sua criação; por razões “emergenciais” (que, como sempre acontece em nosso país, se tornam permanentes), resolveu-se – passando por cima do Texto Magno – desdizer o que o constituinte originário havia estabelecido, decidindo que, por um determinado (será?) lapso temporal, a arrecadação advinda de contribuições poderia ir a qualquer destinação, como se de qualquer receita tratasse. Trata-se de outra burla ao consentimento à tributação, que somente foi outorgado, com relação às contribuições, desde que estas tivessem o produto de sua arrecadação destinado às suas respectivas finalidades (pela Constituição originária estabelecidas). (HORVATH, 2008)

Além do precedente em tela, Horvath (2008, p.126-129) menciona outro precedente importante, do Tribunal de Contas da União, que vai além para

cuidar da tredestinação no âmbito da execução (ou inexecução) do orçamento (BRASIL, Tribunal de Contas da União, acórdão 1857-45/05–P, Relator: Marcos Vinícios Vilaça, 2005):

Importante contribuição, também, é trazida pelo TCU em acórdão que considerou procedente representação de servidor da mesma Corte, encaminhada para efeito de que fossem “apuradas possíveis irregularidades quanto à utilização de recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-combustíveis)”. [...]

O ilustre Ministro Relator, reportando-se ao Acórdão 1.857/2005-P dessa Corte de Contas, entende confirmado o mau uso dos recursos da CIDE- combustíveis desde sua instituição, consubstanciado em três tipos de ocorrência, “os quais atingem boa parte do dinheiro recolhido: desvio de finalidade, permanência no caixa do Tesouro e substituição de fonte orçamentárias ordinárias”. Prossegue a citação: “Comprovadamente, nestes quase quatro anos de vida do tributo, tivemos as seguintes utilizações sem consistência lógica ou jurídica: a) pagamento de despesas sem duvida alheias às destinações determinadas de maneira restritiva no inciso II do §4º do art. 177 da CF, como proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; b) pagamento de despesas bastante questionáveis em relação aos fins almejados pela Constituição, a exemplo da cobertura de apoio administrativo do Ministério dos Transportes, onde se inclui a concessão de benefícios assistenciais a servidores; c) falta aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados; d) aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e) permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas previsões da CIDE combustíveis’.”

No entanto, os casos em questão, relativos a uma tredestinação decorrente da legislação orçamentária e da conduta do agente público, não são o único tipo de tredestinação possível.

Com efeito, a tredestinação pode ocorrer de diversas formas. Paulo Ayres Barreto (2005), *v.g.*, fixa quatro possibilidades: (i) desvinculação por emenda constitucional; (ii) desvinculação expressa ou tácita pela lei; (iii) desvinculação por disposição infralegal e (iv) desvinculação no plano fático.

No primeiro caso, teríamos ofensa a direitos e garantias individuais dos contribuintes e, portanto, inconstitucionalidade da chamada DRU – Desvinculação de Receitas da União, prevista no ADCT.

No segundo caso, o autor desdobra em cinco possibilidades: (i) não-orçamentária, posteriormente à criação do tributo; (ii) orçamentária, posteriormente à criação do tributo; (iii) alteração da destinação original, mas ainda dentro das finalidades constitucionalmente previstas; (iv) ausência de previsão expressa sobre o destino do produto da arrecadação; e (v) expressa previsão de desvinculação de órgão, fundo ou despesa. Para os dois primeiros casos, entende o autor que estaria rompida a *motivação* ou legitimidade da contribuição então instituída, o que leva à invalidade do tributo criado, seguindo o mesmo caminho para a hipótese (v). No caso da hipótese (iii) tratar-se-ia de um novo tributo, inclusive sujeito a anterioridade e, finalmente, no caso (iv) estaríamos diante de uma outra espécie tributária, a ser analisada sob seu regime jurídico próprio.

No terceiro caso, o autor analisa o desvio da destinação por instrumento infralegal, em momento posterior à extinção da relação jurídico-tributária. Isto quer dizer que as normas que instituem a contribuição e preveem a destinação permanecem intactas no plano legal: a destinação legal não ocorre em razão de ato de aplicação de outra norma que prevê destinação diversa. Neste caso, o ato administrativo é produzido em desconformidade com a lei e, portanto, cabe a anulação do referido ato.

No quarto caso, similar ao anterior, um ato administrativo emanado em desconformidade com a lei, dando destino diverso ao previsto legalmente,

ensejaria a repetição do indébito tributário por descaracterização da espécie tributária criada (contribuição) (BARRETO, 2005, p.201-229).

Tatiana Araújo Alvim (2008) relembra que nas relações entre Direito Financeiro e Direito Tributário a finalidade vincula não somente a lei que institui a contribuição, mas também a própria lei orçamentária, do contrário, não faria sentido a instituição de uma lei com uma finalidade específica sem o devido controle *a posteriori* do destino dado ao produto da arrecadação. A finalidade, portanto, seria causa, e o destino, consequência.

A exemplo de Barreto, Alvim (2008), invocando Marco Aurélio Greco, lembra que o desvio ou a tredestinação pode se dar sob diferentes vertentes. No plano normativo: a) pela Constituição Federal, quando prevê desvinculação total ou parcial da receita das contribuições no bojo de emenda constitucional; b) pela lei instituidora da contribuição, quando desvincula a receita ou é omissa a seu respeito; c) pela lei orçamentária, que destina a receita da contribuição para outra finalidade ou a direciona para cobrir despesas relativas a outros fins. Já o desvio de finalidade no plano fático ocorre quando o administrador, apesar da previsão legal da finalidade pelas leis tributária e orçamentária, desvincula o produto da arrecadação das contribuições, destinando-o a finalidade distinta. E conclui que a tredestinação no campo normativo gera a repetição do indébito e no campo fático a responsabilização do administrador.

Arthur Ferreira Neto (2006), por sua vez, relembra que a figura das contribuições surge pela necessidade de o Estado intervir na esfera social, e afirma que existe uma norma básica no Texto Constitucional à qual pode-se referir com relação à competência, nesse sentido de forma ampla deve-se referir àquela que vem a dispor de modo exclusivo sobre as finalidades constitucionais

passíveis de serem perseguidas e fomentadas através da instituição desse tipo de exação.

Aliás, afirma Ferreira Neto (2006) que todo tributo tem uma perspectiva finalística, pois projeta um fim público que necessita ser promovido, e não um fim em si mesmo. A questão é que a perspectiva finalista das contribuições legitima sua existência e deve ser apresentada em seu texto normativo. O que vai definir o traço finalístico das contribuições é a sua especificidade, sua finalidade. E esclarece a diferença entre finalidade do produto arrecadado e destinação da arrecadação pela lei que a impõe. A finalidade consta do Texto Constitucional e deve ser tomada como objetivo da ordem pública e o destino final é meramente o meio para realizar o fim que legitimou o tributo. Por isso, entende que a previsão do *modus operandi* ou da destinação não é, em si, um elemento essencial das contribuições, sendo elencada a sua destinação pela legislação que institui a contribuição. E analisar a contribuição pelo seu destino seria o elemento por uma de suas características acessórias e não uma das que o definem.

Para que seja feita uma análise desta natureza, é necessário analisar se o destino destoa da finalidade à qual a contribuição está vinculada. Para analisar a legitimidade das contribuições, o autor propõe a avaliação em 3 (três) níveis.

O primeiro, quanto à previsão constitucional da finalidade, que é feito de forma mais abstrata; ponto de partida dos demais níveis.

No segundo nível ou grau, encontra-se o legislador infraconstitucional, o qual traduz aquela previsão abstrata constitucional em um elemento normativo concreto que cria a contribuição; pelo fato de ter que se

adequar necessariamente ao primeiro grau, diz-se que o ato do legislador, no plano legal, tem de estar de acordo com o primeiro grau, no sentido de que o destino tem de ter relação com a finalidade da contribuição.

O terceiro nível de concretização da finalidade constitucional abrange a própria atividade administrativa e financeira que envolve a cobrança, a arrecadação e o empenho dos valores devidos a título de contribuição. Esse nível se dedica então à concretização econômica das finalidades constitucionais, seja através da cobrança efetiva do devido tributo, seja mediante a realização do custeio de determinada atividade estatal necessária à persecução dos objetivos almejados. Neste último nível, o desvio dos recursos arrecadados gera a responsabilização administrativa e criminal dos agentes públicos responsáveis.

Mas coube ao Professor José Marcos Domingues de Oliveira (2001) separar em cinco casos hipotéticos as formas de desvio com as suas respectivas consequências de forma mais precisa. Vamos a eles.

### **Caso 1: Tredestinação determinada na lei tributária**

No caso de lei tributária que “expressamente determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança de certa contribuição em uma finalidade diversa da constitucionalmente assentada” (OLIVEIRA, 2001, p.61), Oliveira defende que “a lei será inconstitucional por dispor em sentido contrário ao preconizado na fonte hierarquicamente superior” (OLIVEIRA, 2001, p.61-62), e que o tributo “será claramente indevido por ruptura do fato gerador acessório” (OLIVEIRA, 2001, p.62).

A posição, segundo Oliveira, de inconstitucionalidade da lei e, enfim, do tributo como um todo, seria uma solução “em simetria com a jurisprudência do STF que tem invalidado a afetação de impostos”, da qual seria exemplo a decisão no RE n.º 97.718-SP (OLIVEIRA, 2004, p.130).

### **Caso 2: Lei tributária omissa quanto à afetação**

No caso da lei tributária “omitir-se quanto à afetação da receita da contribuição”, Oliveira entende que:

... deve-se considerar que o mandato constitucional permanece intacto, dando-se pela adequação da lei à Constituição quer face à presunção de legitimidade dos atos do Poder Público, quer porque, sendo o ditame constitucional cogente auto-aplicável, incide ele direta e imediatamente sobre o preceito legal. (OLIVEIRA, 2001, p.62).

Em ambos os casos, segundo o mesmo jurista, “a solução será a da interpretação conforme salvadora que se imporá exatamente em função das citadas presunção e autoaplicabilidade” (OLIVEIRA, 2001, p.62).

### **Caso 3: Tredestinação em disposição infralegal**

No caso de “regulamento, na omissão da lei, [que] determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança da contribuição numa finalidade diversa da constitucionalmente assentada”, Oliveira defende que a própria disposição regulamentar seria inconstitucional,

... quer por dispor em sentido contrário ao expressamente preconizado na Constituição, quer por regulamentar contrariamente ao sentido possível da lei *ut interpretação conforme*. (OLIVEIRA, 2001, p.62)

Seria, assim, caso de nulidade da disposição “por infração ao princípio da hierarquia das fontes e ao princípio da separação de poderes”, permanecendo válido, porém, o tributo (OLIVEIRA, 2001, p.62).

Sob os mesmos fundamentos, a mesma disposição regulamentar será ilegal se houver lei indicando a destinação correta (OLIVEIRA, 2001, p.62).

#### **Caso 4: Tredestinação no âmbito da lei orçamentária**

No caso de tredestinação realizada pela lei orçamentária, Oliveira entende que há inclusive a possibilidade de restituição ou repetição do indébito tributário, nos seguintes termos:

Para a doutrina majoritária, o orçamento tem natureza jurídica formal de lei (ato expedido pelo Legislativo), embora, no plano material, se classifique como ato administrativo (determinação de organização do Erário). Considerando que a função legislativa se dá, por definição, no plano normativo e que aquela *determinação* de execução do plano de governo não deixa de configurar uma *norma de comportamento* pela qual há de se pautar a Administração, sendo certo que na atual Constituição o Legislativo assumiu prerrogativas de ascendência clara sobre a vontade do Executivo em tema de orçamento [cf. art. 165, II e § 2º da Constituição], tem-se que a lei orçamentária atua integrada no plano normativo em que está posta a lei tributária que estabelece o fato gerador acessório, quando existente (cuja validade, como visto, decorre de mandato constitucional, isto é, a destinação específica, por exemplo, das contribuições).

Nessa conformidade, pensamos que a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário (OLIVEIRA, 2001, p.63).

Oliveira reitera que, nestas circunstâncias, como o orçamento tem natureza jurídica formal de lei e como a Constituição dá ao Legislativo ascendência em relação ao Executivo em tema de orçamento (art. 165, II e § 2º da Constituição), a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o



fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário (OLIVEIRA, 2004, p.130-131).

Assim, a cobrança do tributo fica suspensa, devendo a lei orçamentária ser declarada inconstitucional, ou interpretada conforme a constituição (a depender de como se apresenta o dispositivo da lei orçamentária)<sup>74</sup>:

A solução será a suspensão do tributo por falta de autorização para sua cobrança no exercício de que se trata, à semelhança do que ocorreria por violação do princípio clássico da anualidade tributária, pois inexistiria comando orçamentário válido para legitimar a arrecadação; alternativamente, ensejar-se-á a declaração da inconstitucionalidade da norma orçamentária tredestinadora, que levará à consequência de não se reconhecer à Administração a autorização para o gasto (como é o gasto – finalidade – que legitima as contribuições, se a despesa preconizada é inconstitucional, a arrecadação da receita vinculada respectiva também o será, na perspectiva já definida pelo STF no caso do ICMS afetado<sup>75</sup>), e não haverá também aqui de se placitar a arrecadação, como na hipótese anterior; e dependendo de como se apresentar o dispositivo da lei orçamentária, caberá ainda a interpretação conforme a Constituição, salvando-se a norma orçamentária e o tributo em si por essa via. (OLIVEIRA, 2004, p.131)

---

<sup>74</sup> A possibilidade de “interpretação conforme” é uma novidade em relação às proposições anteriores de Oliveira (cf. OLIVEIRA, 2001, p.63).

<sup>75</sup> Neste ponto, Oliveira se refere aos casos que mencionou, páginas antes, no mesmo artigo: “A jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal – STF confirma a orientação estabelecida pelo Plenário num caso isolado, em que se declarou a inconstitucionalidade de acréscimo moratório do antigo ICMS paulista (tido pelo Tribunal como integrante do *produto da arrecadação* do imposto a ser, na proporção de 20% do todo, encaminhado aos Municípios (art. 23, § 8º, da Constituição de 1967) por ter sido afetado à Santa Casa da Misericórdia; levantada a preliminar de falta de interesse do contribuinte na declaração de inconstitucionalidade porque, mesmo que acolhida, o acréscimo continuaria devido, só que em benefício dos cofres públicos, a Corte rejeitou a preliminar, forte no voto do Ministro Moreira Alves: ‘... desde que o acréscimo seja criado em lei com destinação específica, que é inconstitucional, a destinação específica contamina o próprio acréscimo. (...) o estado criou esse acréscimo para atender a uma finalidade que é vedada pela Constituição. Assim, no meu entender, se a finalidade é inconstitucional, o acréscimo criado para atender a essa finalidade também o será’. Essa argumentação vem de ser reiterada nos julgamentos de diversos recursos extraordinários nos quais foi declarada a inconstitucionalidade da Lei paulista n.º 6.556, de 30 de novembro de 1989, que aumentou em 1% a alíquota do ICMS, com destinação específica de a majoração atender o aumento de capital da Caixa econômica estadual, para financiamento de programa habitacional, e enseja o correspondente controle de constitucionalidade” (OLIVEIRA, 2001, p.128-129). Os casos citados são, respectivamente: RE n.º 97.718-SP, j. 24.03.83, ac. Unânime, *Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal* v.106, pp. 1.132-1.137; RE n.º 183.906, Tribunal Pleno, j. 18.8.97, *Diário da Justiça* de 30.04.98 (cfr. OLIVEIRA, 2001, p.129, nr.32 e nr.33).

### **Caso 5: Tredestinação no gasto público**

Finalmente, no caso de gasto público realizado por “ato administrativo subjetivo” que seja contrário à destinação legal ou constitucional, Oliveira sustenta que “estará em causa a prática de uma ilegalidade, que não pode produzir qualquer efeito, principalmente por ofender a integridade do fato gerador previsto em lei”, cabendo, aí, “em ação popular ou em outro procedimento constitucionalmente hábil, a declaração de nulidade e a condenação do réu à devolução das verbas tredestinadas” (OLIVEIRA, 2001, p.63).

Por fim, vale citar o autor que defende igual posição, já sustentada no presente estudo em item anterior. O desvio de finalidade das contribuições no Direito Tributário se equipara ao desvio de finalidade do Direito Administrativo porque, em ambos os casos, a finalidade permeia a construção da norma jurídica e seu ferimento é o ferimento da legalidade e da moralidade. Contudo, não se pode admitir qualquer aceitação da tredestinação no domínio tributário para atender outro fim, ainda que público, pois aqui estamos a tratar de norma expressa e específica do Texto Constitucional, que não admite qualquer grau de discricionariedade:

Alerta-se para a inaplicabilidade, no caso tributário, de certa doutrina desenvolvida no Direito Administrativo, onde a tredestinação de um bem desapropriado, desde que a um *outro fim público*, não viciaria o ato expropriatório. Como bem ensina Diogo de Figueiredo Moreira Neto [*Curso de Direito Administrativo*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p.326], isso se daria em função de que a Constituição, ao autorizar a desapropriação de bens, o faz de forma genérica (para fins de necessidade pública, utilidade pública e interesse social).

Ora, no caso das contribuições paraestatais, o mandato constitucional é expresse e específico: não é qualquer fim genericamente público que basta para legitimar a exação, mas, apenas, as finalidades específicas explicitadas nos arts. 149, 195, 240 etc., da Carta Federal, porque especialmente tuteladas por ela, a serem atendidas, como pensamos devam sê-lo, pelas entidades paraestatais encarregadas das

correspondentes tarefas públicas especiais. Não cabe, pois, buscar em outro ambiente jurídico que não o constitucional-financeiro-tributário o afrouxamento da teoria do fato gerador e do fato gerador acessório. Impende, ademais, lembrar que aqui se trata exatamente da legitimidade própria de uma figura tributária criada exatamente para oxigenar, não as Finanças Públicas em geral, mas para dar consequência a determinado programa de atividades garantindo-se os correspondentes recursos justificadores da Despesa Pública em questão. Se as contribuições parafiscais constituem-se em exceção ao princípio da não-afetação da Receita Pública parece impertinente invocar doutrina fundada na generalidade do interesse público; em matéria de afetação de tributos (contribuições), o princípio adequado é o da especialidade do interesse público a atender. (OLIVEIRA, 2001, p.63-64)

E conclui o mesmo autor (OLIVEIRA, 2007):

O descumprimento da Constituição e dos princípios gerais do direito tributário recomenda, reiterarmos, que se procure um meio legítimo de conter a continuada cobrança espúria da contribuição tredestinada em exercícios anteriores, até que se dê a comprovação do gasto constitucionalmente preconizado. Trata-se de considerar implícita no mandato constitucional uma condição material de eficácia da lei tributária que cria a contribuição impedindo sua cobrança tanto que se verifique a tredestinação, isto é, ao final do primeiro exercício em que ela se apresentar. A cobrança só poderá ser retomada após demonstração do gasto dos recursos ab initio arrecadados conforme o cânon constitucional.

O que falta ao País, sem grande tradição democrática é seriedade orçamentária de cuja indigência se aproveitam os maus gestores de forma que quem se penaliza é a população. Nessas circunstâncias impõe-se resistir ao autoritarismo, latente ou de ocasião, e oferecer caminhos do Direito para oferecer maior democratização do Estado, para o bem da sociedade em benefício e quem deve operar sempre.

Por fim, uma hipótese explicitamente não prevista nos casos anteriores se dá quando a finalidade que legitimou a instituição da contribuição especial não mais subsiste, caso em que a lei simplesmente perde a razão de ser, como lembrado de forma cirúrgica por Igor Mauler Santiago (2013):

Implementada a finalidade que a lei se impôs — o que a própria Caixa Econômica Federal, gestora do FGTS, afirma ter ocorrido em fevereiro de 2012 —, a contribuição perde a razão de ser e o supedâneo constitucional, extinguindo-se sem a necessidade de revogação. O direcionamento de sua receita para outras finalidades equivale à criação de nova contribuição — pois, como dito, a destinação do produto arrecadado é da essência de seu regime jurídico —, o que não

pode fazer-se sem aprovação de nova lei, com as formalidades e as consequências daí advindas (inclusive o respeito à anterioridade).

Em rigor, a conclusão independe do mergulho na infinita complexidade do regime constitucional das contribuições, satisfazendo-se com razões de nível legal. Basta lembrar, com Serpa Lopes, que “de dois modos a lei pode ter existência temporária: a) quando traz, preordenada, a data da expiração de sua vigência; b) quando se consuma o seu próprio escopo ou objeto...”, sendo do último tipo o artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 (e do primeiro o artigo 2º, como é evidente).

O déficit no patrimônio do FGTS foi a circunstância, referida na lei, a cujo específico enfrentamento esta se voltou, e não mero fato acidental que inspirou a instauração do processo legislativo — encaixando-se “no primeiro caso” em que, leciona Carlos Maximiliano, “os dispositivos extinguem-se com as circunstâncias que lhes deram vida”.

Descabido, portanto, falar-se em mensuração do impacto orçamentário e em medidas compensatórias da *perda de arrecadação*, porque esta veio de par com a extinção da despesa correspondente.

Não se trata aqui de propor a judicialização da política, mas o seu exato oposto: a despolitização de debate que pode e deve ser dirimido pelo Judiciário, à luz unicamente da boa técnica jurídica.

As conclusões adotadas por Oliveira nas cinco hipóteses de tredestinação por ele tão bem sistematizadas são quase impecáveis, merecendo, contudo, duas ressalvas importantes.

Em primeiro lugar, dentro da estrutura normativa que sugerimos, a tredestinação não rompe com um fato gerador acessório, mas com o imperativo da atuação do Estado e com a não comprovação do aspecto finalístico posto na consequência da norma de incidência.

Em segundo lugar, e como decorrência lógica da primeira ressalva, no caso 2 – omissão legislativa quanto à finalidade eleita –, a interpretação conforme a Constituição não pode ter o condão de “salvar” a incidência tributária, pois não se pode relegar ao intérprete a dedução contextual de qual finalidade, entre aquelas previstas constitucionalmente, cuida a contribuição em conjetura.

Assumir a finalidade como pressuposto cogente da incidência faz com que, em todos os casos, a tredestinação resulte na própria ausência de incidência da norma tributária. Com isso, sempre que houver tredestinação – no

âmbito legal tributário, legal orçamentário, infralegal ou de execução de orçamento (gasto público) –, considera-se não ocorrida a incidência da norma tributária, e, com isso, eventuais tributos recolhidos ao Fisco são imediatamente restituíveis, sob pena de enriquecimento ilícito do erário.

Tudo isso em virtude das proposições teóricas acerca da estrutura da norma tributária e em respeito à finalidade e sua execução fática como pressupostos cogentes da incidência completa da norma tributária; mas, também, em virtude de algo muito mais simples, e que fundamenta todo o arcabouço teórico em tela: a Constituição e os compromissos sociais por ela assumidos, em matéria de contribuições e em todos os demais espaços de justiça social positivados no Texto Constitucional, precisam ser respeitados na sua inteireza.

No cumprimento das promessas mais urgentes e nobres do Estado Democrático de Direito – promessas que se constituem em obrigações presentes, em ordens imediatas, e não meras exortações ou programas de futuro –, não há espaço para tergiversações.

## **CAPÍTULO 8: LIMITAÇÕES ADICIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR PELA VIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

### **8.1. Considerações iniciais**

Como visto nos capítulos anteriores, a característica determinante para estabelecer as exações do artigo 149 do Texto Constitucional como espécie autônoma de tributos é o aspecto finalístico que aflora da norma de competência constitucional.

É certo que, como lembra Barreto (2011), a referência à espécie tributária “contribuição” no Direito Comparado está majoritariamente ligada a uma atividade estatal, que se traduz em vantagens ou benefícios ao contribuinte, permitindo a instituição de tributo cuja arrecadação cumprirá o propósito de financiar a referida atividade estatal, específica e direcionada. Contudo, a questão é que, em nosso Ordenamento Jurídico, alguns tributos, constantes do art. 149 do Texto Constitucional, possuem – com o aval da doutrina ou não – regras constitucionais próprias.

É este o ponto que necessita de maior ênfase no presente trabalho: as contribuições do art. 149 do Texto Constitucional possuem um regime constitucional próprio e, por isso, mesmo que algumas tenham semelhança com a contribuição de melhoria, não podem com ela ser equiparadas, já que o regime tributário é distinto; mesmo que tenham semelhança com alguns impostos, não podem com eles ser equiparadas, pois possuem regras constitucionais distintas.

A adoção da corrente que define tais contribuições especiais como espécie autônoma não é uma opção do presente estudo, mas o retrato do Texto

Constitucional que estabelece regimes constitucionais distintos. Tão-somente isso. Barreto (2011) traz importantes observações sobre o tema:

- Nos impostos, taxas e contribuições de melhoria, perquire-se sobre a amplitude da competência constitucionalmente referida, mediante a indicação das materialidades, delimitadoras dessa competência, bem como dos requisitos para o exercício da chamada competência residual pela União.

- Nas contribuições especiais o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da sua necessidade e adequação para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado.

- As receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas.

- As receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a controle quantitativo. Devem ser dimensionadas em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição. As receitas advindas de impostos não se submetem a tal controle.

As lições são perfeitas e resumem os motivos pelos quais as contribuições devem ser estudadas como espécie autônoma de tributo, conforme demonstrado nos capítulos anteriores.

Além disso, também restou demonstrado que a finalidade atua como legitimação de tais contribuições e, de igual forma, atua como limitador ao poder de tributar, pois reduz as possibilidades de instituição de contribuições aos fins previamente privilegiados pelo Texto Constitucional. Contudo, existem outros limites ao poder de tributar que devem ser realçados pelo presente estudo.

## **8.2. As subespécies de contribuições especiais constantes do artigo 149 do Texto Constitucional**

O artigo 149 do Texto Constitucional faz menção a três subespécies de contribuições: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

### **8.2.1. Contribuições sociais**

Não se pode negar que o Texto Constitucional de 1988 teve fortes influências do contexto político vivido à época. No capítulo da Ordem Econômica é fácil perceber um traço do Estado Liberal, com respeito à livre iniciativa. Mas também é claramente perceptível, quando se trata da Ordem Social, uma forte tendência a um Estado Social, protetivo, com o *rol* não taxativo, mas extremamente extenso, para o qual era preciso criar o custeio devido.

Para tal custeio, o Texto Constitucional (arts. 149 e 195<sup>76</sup>) previu as contribuições sociais que poderiam ser divididas em: (i) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e (ii) outras contribuições sociais.

O Supremo Tribunal Federal (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992) já manifestou entendimento de

---

<sup>76</sup> Art. 149. 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 III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)



que as contribuições sociais estão sujeitas a três subdivisões. Tais contribuições podem ser classificadas como: (a) contribuições de seguridade social, quando destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da Constituição); (b) outras contribuições sociais, as residuais previstas no Texto Constitucional (art. 195, § 4º); ou (c) contribuições sociais gerais, quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social:

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 138284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992)<sup>77</sup>

Com relação às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, há referência expressa na Constituição (art. 195, I a IV) às materialidades que podem servir como base de incidência. Além disso, há as contribuições residuais, desde que observado o disposto no art. 154, I da CF/88<sup>78</sup>. Por isso, o Supremo Tribunal Federal dispensou a existência de lei complementar para designar fato gerador, base de cálculo e contribuintes para as contribuições do artigo 195 do Texto Constitucional, tendo em vista o esgotamento do tema pela Constituição (RTJ 143/695).

Mas no caso das contribuições sociais gerais, destinadas ao financiamento da concretização de direitos sociais outros que não aqueles constantes da Seguridade Social (Saúde, Previdência e Assistência), o Texto

---

<sup>77</sup> Trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Carlos Velloso.

<sup>78</sup> 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;

Constitucional de origem não detalhou as materialidades possíveis de serem atingidas. Assim, três questionamentos surgem com o tema:

a) Seria a União Federal competente para criar novas contribuições sociais gerais, além das constantes dos arts. 195, 212, §5º, 239 e 240<sup>79</sup> da CF/88?

b) Se positivo, poderia essa nova contribuição incidir sobre qualquer materialidade, inclusive dos impostos discriminados na Constituição?

c) Teria ocorrido alguma alteração no quadro das respostas acima após a Emenda Constitucional nº 33/2001?

Quanto à primeira questão, trata-se de controvérsia relativa ao campo residual, estipulado pelo artigo. 149 da CF/88, para a criação de novas figuras voltadas ao custeio de outros fins sociais distintos dos inerentes à Seguridade Social, em contraposição ao entendimento de que somente seriam legítimas, nesta área social não compreendida na Seguridade Social, as contribuições expressamente previstas pelo constituinte originário. Em outras palavras: o legislador infraconstitucional, com base no art. 149 da CF/88,

---

<sup>79</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: ([Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.  
§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006](#)) ([Vide Decreto nº 6.003, de 2006](#))

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela [Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970](#), e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela [Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970](#), passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. ([Regulamento](#))

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

disporia de competência para criar novas contribuições sociais gerais que não as nominalmente aludidas no Texto Constitucional (artigos 212, § 5º, 239 e 240)?

José Eduardo Soares de Melo (2003, p.356) reconhece a possibilidade de instituir outras contribuições sociais gerais, além daquelas previstas originariamente no Texto Constitucional, desde que haja observância aos elementos básicos, como receita pública derivada, compulsoriedade, parafiscalidade, destinação específica dos seus recursos, e vinculação a determinado grupo, citando como exemplos a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (art. 7º, III), e a CPMF (Emendas Constitucionais nºs 21-99 e 37-02).

É o que defende Luis Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2012, p. 209):

O art. 149 da Constituição Federal não é matriz apenas para as contribuições sociais destinadas à seguridade social. Admite, genericamente, a instituição de contribuições sociais como instrumento de atuação da União naquela área. Como a atuação social da União não se limita à seguridade social, tampouco se limitam as contribuições sociais arroladas no art. 195 do Texto Constitucional.

Na mesma linha, Leandro Paulsen assegura ser possível a instituição de outras contribuições sociais gerais, além daquelas previstas originariamente no Texto Constitucional, asseverando prestar-se tal subespécie tributária como fonte de custeio para a atuação da União na área social, que é definida e delimitada pelos deveres e objetivos apontados pela Carta Magna ao cuidar da Ordem Social, dentre os quais destaca, exemplificativamente: garantir o acesso às fontes da cultura nacional e incentivar a difusão das manifestações culturais; fomentar práticas desportivas; promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas; promover a educação ambiental e proteger a fauna e a flora; demarcar as terras e proteger

os bens indígenas, terminando por concluir que a referência expressa, no Texto Constitucional, às contribuições de Seguridade Social (art. 195 da CF/88) e aquelas referidas nos arts. 212, § 5º, 239 e 240 não impede a instituição de novas contribuições sociais.

A outorga de competência à União para a instituição de contribuições sociais como instrumento da sua atuação na respectiva área, ou seja, na área social, deve ser analisada à vista dos objetivos estabelecidos no Título 'Da Ordem Social', a serem buscados pelo Poder Público, pois estes delimitarão as atividades passíveis de serem custeadas pelas contribuições sociais. Não há, pois, uma competência irrestrita, uma carta branca ao legislador para a criação de tributos simplesmente justificados como destinados a uma finalidade social. A validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social. (PAULSEN, 2007, p.131)

Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, 2010, p.122) também entende pela competência autônoma do artigo 149 da CF/88 para a instituição de novas contribuições com finalidade social. No entanto, afirma que neste caso o controle é muito mais material do que formal, pois se prende ao vínculo entre os contribuintes e a finalidade:

Em consequência, outras finalidades sociais tuteladas constitucionalmente poderão ser objeto da criação da contribuição social geral, sem necessidade de previsão constitucional específica para exigência. Tampouco lei complementar é necessária, visto que não estamos no âmbito da competência residual, inaplicável nas espécies e subespécies tributárias em que não há discriminação constitucional de fatos geradores. No entanto, essa abertura constitucional no que tange à forma não dispensa, ao contrário exige, obediência ao princípio do custo-benefício e da solidariedade de grupo. Logo, a contribuição social geral só poderá ser criada tendo como contribuintes os integrantes de um grupo que se relacione com a finalidade social custeada pela exação. Veja-se que o controle é mais material do que formal, e se prende ao vínculo entre os contribuintes e a finalidade, e não ao núcleo do fato gerador. (RIBEIRO, 2010, p.122)

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado respondem negativamente à questão, argumentando que a

interpretação do artigo 149 da Constituição Federal permite essa conclusão, e que, ademais, a admissão de tal possibilidade implicaria o fenecimento definitivo da racionalidade do nosso Sistema Tributário, além de causar profundo desequilíbrio na partilha de competências tributárias realizadas pela Constituição.<sup>80</sup> (MACHADO SEGUNDO; MACHADO, 2003, p. 301)

Na apresentação da obra coletiva “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2003), o seu coordenador, debruça-se sobre a questão e traz os vários posicionamentos doutrinários expostos na obra, para depois expressar o seu pensamento:

Entre os autores dos estudos que integram esta coletânea alguns a respondem afirmativamente, à consideração de que tais contribuições são necessárias para o custeio de atividades de cunho "social" da União. Afirmam que isso pode ser extraído da literalidade do art. 149, e que, caso não existissem tais contribuições gerais, a parte inicial do citado artigo não teria sentido algum.

Outros afirmam que não, sustentando que em face da amplitude das atividades de cunho social, admitir tais contribuições implicaria admitir desmedida elasticidade na competência tributária da União, deixando sem sentido os artigos 154, I e 195, § 4º, que tratam de competências residuais para impostos e contribuições de seguridade.

Não obstante já tenha o Supremo Tribunal Federal, a propósito das contribuições instituídas pela Lei Complementar 110, admitido a validade da instituição de contribuições sociais gerais, pensamos que a razão está com os que negam essa possibilidade.

Afinal o próprio Estado tem função social. Tudo o que o Estado realiza, pelo menos no plano do *dever ser* volta-se para o social. Assim, é extremamente fácil para o governo justificar qualquer ação estatal com o argumento de que elas são desenvolvidas no interesse social. Em consequência, é extremamente fácil para o governo instituir as mais diversas contribuições sociais, passando a tê-las como fonte de custeio de quase todas as atividades estatais, de sorte a tornar praticamente prescindíveis os impostos.

[...] Com a hipertrofia das contribuições, de cuja arrecadação não participam os estados nem os municípios, tende-se a abolir a Federação. E se caminha no sentido de tornar inútil o sistema de garantias constitucionais tributárias.

Por isto pensamos que a Constituição Federal deve ser interpretada sem desconsideração para os elementos sistêmico e teleológico,

---

<sup>80</sup> Também respondendo a essa questão negativamente apresenta-se o Professor Ives Gandra da Silva Martins (2003, p.341), para quem, sendo rígido o sistema tributário e regulado pela estrita legalidade, assim como, estando entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o da estrita legalidade, não haveria espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais, o que representaria - caso se reconhecesse essa possibilidade tornar-se desnecessário o capítulo do sistema tributário na Constituição Federal.

atribuindo-se a seus dispositivos significados e alcance que não possibilitem tornar inúteis alguns deles. Em outras palavras, não devemos atribuir ao artigo 149 da Constituição Federal sentido e alcance capaz de permitir a inutilização de diversos dos mais importantes dispositivos dessa mesma Constituição.

Aliás, quem examinar a evolução dos tributos no Brasil nos últimos anos verá que já experimentamos um considerável aumento da quantidade de contribuições. E essa tendência, se admitirmos a possibilidade das contribuições sociais gerais, com certeza vai resultar na atrofia dos impostos federais, com a conseqüente impossibilidade de manutenção de grande parte dos municípios brasileiros, na quebra do próprio princípio federativo na medida em que os estados, ou a maioria deles, não poderão manter a autonomia que caracteriza a Federação. (MACHADO, 2003, p.9-10)

Werther Botelho Spagnol (SPAGNOL, 2004) defende o caráter vinculativo do artigo 149 da CF/88 às contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 195 da CF/88, ou seja, que o Texto Constitucional não suporta a incidência de qualquer outra contribuição social que não aquelas previstas para o financiamento da seguridade social. Neste sentido, fundamenta que:

O art. 149 da Constituição Federal outorga competência à União Federal para a instituição de contribuições sociais. Posteriormente, nos arts. 194 e 195, o constituinte explicita as condições para sua instituição (competência ordinária e residual) e cobrança (destinação do produto da arrecadação à seguridade social). Não podemos, pois, em matéria de contribuições sociais, analisar o disposto no art. 149 de forma apartada do art. 194 e 195, tendo em vista que o art. 149 não estabelece os contribuintes, fatos geradores ou bases de incidência, nem mesmo define situação de fato ou de direito autorizativa da incidência do tributo. Destarte, a instituição de contribuições sociais deverá estar sempre balizada pelos arts. 194 e 195, por meio dos quais o constituinte explicitou a competência originalmente outorgada pelo art. 149. (SPAGNOL, 2004)

Assim, para tal corrente, além das contribuições destinadas à Seguridade, a Constituição Federal apenas convalidaria a existência de outras contribuições sociais pré-existentes à Constituição (tais como o Finsocial, o Salário-Educação e o PIS/PASEP) e em relação às quais a Constituição teria apenas procurado garantir a continuidade da arrecadação, recepcionando-as de

modo expresso e especificado no art. 56 do ADCT e nos arts. 212 e 239 da CF/88).

Em recente julgado, o STF convalidou a existência das “contribuições sociais gerais”, através do julgamento das contribuições sociais destinadas ao financiamento do FGTS, criadas com respaldo na Lei Complementar nº 110/01 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2556, Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2012).

A ação foi ajuizada pelos contribuintes com supedâneo na tese de que as contribuições instituídas pela LC nº 110/01 seriam “contribuições atípicas”, ou seja, sem previsão constitucional, pois não se destinariam ao custeio da seguridade social, à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais, conforme permitido pelos arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição.

Ademais, a inconstitucionalidade da exação residiria ainda na ausência de finalidade social do tributo, na medida em que as contribuições foram criadas apenas para compensar as perdas do FGTS frente à aplicação dos expurgos inflacionários. Portanto, a criação do tributo não se destinaria à formação do próprio Fundo de custeio, mas sim a compensar uma obrigação financeira da Caixa Econômica Federal.

Pois bem, no julgamento das ADIs 2.556 e 2.568, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, entendeu o STF que “as contribuições instituídas não têm caráter de seguro social, pois não se destinam a custear o INSS. No entanto, possuem natureza de contribuição geral, conforme determina o art. 149 da Constituição Federal”. Seguem as ementas:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar. - A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie "contribuições sociais gerais" que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. - Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição. - Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT. - Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, "caput", quanto à expressão "produzindo efeitos", e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto. Liminar deferida em parte, para suspender, "ex tunc" e até final julgamento, a expressão "produzindo efeitos" do "caput" do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI [2556](#) MC, Relator: Min. Moreira Alves, 2003)

Ementa: Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS). Alegadas violações dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição). LC 110/2001, arts. 1º e 2º. A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade. Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição). O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios. Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2556, Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2012)



Da leitura do voto da ADI 2556 MC, pode-se verificar que, naquele julgamento, o STF entendeu que o art. 149 possui competência autônoma para a instituição de outras contribuições sociais, além das previstas constitucionalmente:

“De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude a contribuições destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do art. 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais.

Sucedede, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no Texto Constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica o art. 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual destas subespécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001.”<sup>81</sup>

O voto do Ministro Marco Aurélio é o único que diverge de forma expressa, afirmando que as contribuições estão previstas de forma exaustiva na Constituição:

Cumprindo indagar: esses recursos podem ser arrecadados sob a nomenclatura “contribuição”? Sem um exame até mesmo mais aprofundado, a resposta, ao que tudo indica, é negativa, porque as contribuições estão balizadas, de forma exaustiva, na Carta da República.

O julgamento não deixou de sofrer duras críticas da doutrina. Fernando Facury Scaff, *v.g.*, comenta:

De todo modo, o que se constata é que a figura da contribuição geral, tal qual determinada pelo STF no julgamento da Lei Complementar

---

<sup>81</sup> Trecho extraído do voto do Ministro Relator, Moreira Alves.

110/01, nas ADIns 2.256 e 2.568, foi criada como uma figura tributária nova, desvinculada de qualquer das finalidades estabelecidas no art. 149 da Carta de 1988.

Entendo que não pode existir uma figura como esta tal de contribuição geral inventada pelo STF no julgamento das ADIns 2.256 e 2.568, que não possui nenhuma das finalidades especificadas no art. 149 da Constituição de 1988. Neste caso, estar-se-á diante de um verdadeiro imposto, que deverá ter a receita decorrente de sua arrecadação partilhada com os demais entes federativos. (SCAFF, 2003, p.57-58)

De todo modo, ao contrário da doutrina que reforça a inexistência das contribuições sociais gerais para além daquelas constantes do próprio Texto Constitucional, cujas materialidades estão por ele expressas, o entendimento prevalecente na Corte Superior apregou a possibilidade de instituição das referidas *contribuições sociais gerais*, com respaldo no art. 149 da CF/88.

Novamente vem à tona a preocupação da doutrina (aqui não importa qual corrente adotada), ou seja, a necessidade de se dar contornos mais precisos à imposição tributária em matéria de contribuições de modo a impor limites à atuação estatal e, ao mesmo tempo, conferir garantias ao contribuinte em face do arbítrio do Estado.

Enfim, o Texto Constitucional de origem, se levado na sua literalidade e no entendimento do Supremo Tribunal Federal, daria um *cheque em branco* ao legislador federal para instituir quantas contribuições sociais fossem necessárias, inclusive com uma referibilidade bastante difusa, sem as amarras dos impostos e sem as amarras das próprias contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Não é possível impor a doutrina que nega a competência autônoma do art. 149 do Texto Constitucional, uma vez que, na linha do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, esta competência é clara no referido dispositivo. Mas é preciso impor limites a tal atividade, senão todo o sistema poderia ruir frente a tal abertura.

Entendemos, por primeiro, que o campo social é aquele restrito à concretização dos direitos sociais. Não foi o caso da Lei Complementar 110/01 que, em verdade, tentava resolver um problema de caixa e não uma concretização de direito social.

Além disso, o artigo 149 da CF/88, em sua origem, não afasta a necessidade da instituição de uma lei de normas gerais em matéria de contribuições, bem como prevê a observância dos princípios da legalidade e da irretroatividade e o respeito às imunidades ali previstas.

Quando julgou a constitucionalidade da Lei Ordinária n. 7.689/88 (RTJ 143/695), instituidora da contribuição social sobre o lucro, o STF “dispensou a existência de prévia lei complementar para legitimá-la”, pois: (1) a própria Constituição manifesta “em relação às contribuições destinadas à seguridade social, os seus elementos principais, quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo (lucro) e o contribuinte (empregador)” (MANEIRA, 2012); (2) “não se pode exigir a instituição direta por meio de lei complementar de qualquer tributo, que não sejam aqueles previstos na Constituição” (MANEIRA, 2012).

Grande parte da doutrina, contudo, com base no citado precedente do STF, “passou a entender [...] que as contribuições do art. 149, todas elas, poderiam ser instituídas por lei ordinária, sem a prévia existência de lei complementar” (MANEIRA, 2012). Porém, a questão não é a da instituição por lei complementar, até porque ela se dá por lei ordinária; “[o] que se pleiteia é prévia lei complementar tratando das matérias enumeradas no art. 146, III” (MANEIRA, 2012).

Além da necessidade de lei prevendo as normas gerais (o que restou dispensado pela emenda constitucional que será a seguir detalhada), a

referibilidade das contribuições sociais, contudo, mostra-se ainda imprescindível para nortear e delimitar o campo de atuação do legislador infraconstitucional em matéria de contribuições, sobretudo no que se refere às contribuições de caráter social, denominadas “gerais”, instituídas com base no art. 149 da Constituição, sob pena de “afrouxamento dos limites postos pelo constituinte ao poder de tributar” (COELHO, 2010, p.388).

Por fim, entendemos que – mesmo com a ausência de materialidades impostas no art. 149, em seu texto de origem, para as contribuições sociais gerais, não podem elas avançar sobre as materialidades dos demais entes da Federação por duas razões: a) quando o Texto Constitucional desejou a sobreposição de materialidades ou de competências, o fez expressamente; b) a criação de novas contribuições com materialidades próprias dos tributos da competência privativa de Estados e Municípios levaria a uma redução da capacidade contributiva dos contribuintes afetados, gerando um desafio ao Pacto Federativo. Em linha similar, Paulo Ayres Barreto (BARRETO, 2011).

Portanto, com base nas teorias analisadas, a melhor exegese constitucional leva a entender que, ainda que se possibilite a instituição das *contribuições sociais gerais* com respaldo na redação do artigo 149, voltadas a financiar gastos sociais não financiados pelas contribuições do art. 195 da Constituição, estas devem observar as regras que norteiam a imposição tributária, somente podendo ser instituídas com rigorosa observância aos limites expressos e implícitos à Constituição, sobretudo quanto à finalidade constitucionalmente prevista (atuação estatal e destinação do produto

arrecadado aos fins que legitimaram a instituição); a existência de normas gerais e a não invasão do campo de competência dos Estados e Municípios.

A discussão, a nosso ver, perde um pouco o sentido a partir das mudanças implementadas na redação do artigo 149 da Constituição, pela Emenda Constitucional nº 33/2001<sup>82</sup>, que acrescentou à regra impositiva das contribuições (sociais e interventivas) a técnica utilizada para delimitação das competências tributárias em matéria de impostos, qual seja, a vinculação a uma materialidade específica consistente na especificação da base econômica (objeto) do tributo a ser criado.

Neste sentido, Velloso e Paulsen (VELLOSO; PAULSEN, 2010) defendem, a partir da Emenda Constitucional 33/01, a adoção de uma dupla delimitação da competência normativa em matéria de contribuições sociais e interventivas, consistentes, ao mesmo tempo, na afetação finalística do produto

---

<sup>82</sup> Art. 149. 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 III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social. (Parágrafo Renumerado pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

da arrecadação e na vinculação da tributação a uma materialidade específica, ou seja, na definição dos signos presuntivos de riqueza.

Assim, *numerus clausus*, as bases econômicas tributáveis das contribuições sociais e interventivas gerais, desde a inserção do §2º na redação do artigo 149 da CF/88, teriam sido limitadas ao faturamento, à receita bruta, ao valor da operação e ao valor aduaneiro. Conforme destacam Velloso e Paulsen (VELLOSO; PAULSEN, 2010):

Verifica-se, pois, que, ao acrescentar o parágrafo supratranscrito ao art. 149, a EC 33/01 implementou mudança de vulto no regramento constitucional das contribuições sociais e interventivas gerais, nomeadamente no que diz respeito à especificação de suas bases econômicas. Ao fazê-lo, a Emenda utilizou a mesma técnica já empregada pelo constituinte originário ao outorgar competências para a instituição das contribuições sociais nominadas (art. 195, incisos I a IV), isto é a mencionada técnica que consocia a afetação a uma finalidade determinada (intervenção no domínio econômico ou realização de alguma atividade pública de cunho eminentemente social) à vinculação de materialidades específicas (no caso, aquelas já referidas, arroladas no art. 149, §2º, III, a).

Para os referidos autores, a regra disposta no artigo 149, §2º, III, a, da CF/88, não seria, tampouco, uma simples autorização ao *bis in idem* em matéria de contribuições, mas sim uma verdadeira regra de especificação das bases econômicas passíveis de tributação.

Como decorrência lógica da limitação material da competência tributária, a validade da tributação lastreada no artigo 149 da CF/88 estaria ainda sujeita aos limites semânticos dos conceitos trazidos pelas materialidades sujeitas à imposição, o que configuraria, por sua vez, mais uma ferramenta de controle da imposição tributária.

O tema é também objeto de debates na seara jurisprudencial. Recentemente, o STF reconheceu a repercussão geral da temática sob o enfoque das contribuições interventivas ao INCRA (BRASIL, Supremo Tribunal

Federal, RE n.º 630.898, Relator: Min. Dias Toffoli, 2011), salientando a necessidade de serem analisadas as mudanças operadas na natureza e na recepção constitucional das contribuições a partir das alterações promovidas pela EC 33/01, conforme voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli:

Entretanto, no caso em tela, a questão constitucional trazida ao crivo desta Corte, além de abranger a discussão sobre a chamada referibilidade da contribuição para o INCRA - de modo a refletir sobre a esfera de direitos de empresas urbanas -, transcende os limites e interesses dessas empresas, envolvendo discussão mais ampla, que reside em saber se a mencionada contribuição foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e qual a sua natureza jurídica, em face do advento da Emenda Constitucional nº 33/01.

Portanto, a questão ainda pende de definição pela jurisprudência da Corte Constitucional de modo a interpretar a imposição das materialidades em matéria de contribuições (art. 149, CF/88) à luz dos demais princípios e regras que norteiam a imposição tributária.

De todo modo, acreditamos estar em consonância com as normas constitucionais que denotam as limitações ao poder de tributar as regras de limitação das bases imponíveis das contribuições, nos termos do artigo 149, §2º, III, a, da CF/88, sobretudo ao se verificar terem sido frágeis os laços que amarraram a competência impositiva prevista no artigo 149, em sua redação original.

### **8.2.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais econômicas**

As leis instituidoras de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas elegem sujeito ativo diverso da pessoa que a

expediu, no caso a União Federal, estando aqui presente a clara parafiscalidade. Assim, o montante arrecadado servirá para as atividades de organização, regulação e fiscalização dessas categorias profissionais ou econômicas, bem como na representação e defesa de seus interesses coletivos. O rateio de tal custeio deverá ser realizado entre os membros da respectiva categoria profissional ou econômica.

### **8.2.3. Contribuições de intervenção no domínio econômico**

Alvo de inúmeras controvérsias, as contribuições de intervenção no domínio econômico despertam também a perplexidade da doutrina e, ao mesmo tempo, certa inaptidão para resolver as questões ou os limites que devem ser impostos a tais contribuições para um mínimo de segurança do sistema tributário.

Pela leitura do Texto Constitucional e pelo que até aqui se estudou, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão assentadas no artigo 149 do Texto Constitucional e são tributos que se caracterizam por haver uma interferência da União sobre a atividade privada, na livre iniciativa, na tensão permanente entre o Estado Liberal e a necessidade de intervenção para o melhor equilíbrio da Ordem Econômica.

Por outro lado, dúvidas não deveriam existir de que essa ingerência deverá observar as diretrizes postas pela Constituição no capítulo destinado à ordem econômica (art. 170, inciso IV e art. 174).

Domingues (DOMINGUES, 2007), também um adepto do caráter finalístico para definição das espécies tributárias, entende que no Ordenamento



Jurídico Brasileiro as contribuições nasceram umbilicalmente ligadas à finalidade que lhes davam causa, desde as contribuições afetadas às Caixas de Aposentadorias. Para ele, as contribuições parafiscais, em geral, e as contribuições de intervenção no domínio econômico em particular, desde sua origem francesa e italiana são um instituto fadado a desempenhar o papel-dublê reservado a tributos contemporâneos: prestam-se a financiar os serviços públicos e as políticas públicas, nas quais se pode inserir o tributo como elemento relevante de participação dos contribuintes, sejam estes de direito (sujeitos passivos) ou de fato (na condição de consumidores de bens e serviços tributados). Essa dupla função do tributo se nota acentuadamente na tributação ambiental que se vai impondo universalmente.

Na visão de Eduardo Maneira (MANEIRA, 2012), dois seriam os requisitos para criação das CIDEs: efetiva intervenção na ordem econômica e referibilidade. Ele entende que é a intervenção no domínio econômico e não a referibilidade que legitima e torna a CIDE um tributo vinculado:

As contribuições de intervenção no domínio econômico que gravam atualmente fatos reveladores de capacidade econômica do contribuinte, o que as aproxima dos impostos, somente podem ser instituídas se a União efetivamente intervier na ordem econômica. Além disso, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes e aqueles que dela se beneficiam de modo que a hipótese de incidência seja uma atuação estatal voltada aos contribuintes do tributo. Assim, a referibilidade, isto é, a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição é o elemento que legitimaria a cobrança da contribuição de intervenção de uma certa classe ou categoria de contribuintes. (MANEIRA, 2012)

É a referibilidade que faz da contribuição [de intervenção no domínio econômico] um tributo vinculado? Entendemos que não. A referibilidade é um aspecto da intervenção e serve para delimitar o universo de contribuintes da contribuição. O que faz da contribuição um tributo vinculado é identificar na intervenção o seu fato gerador. (MANEIRA, 2012)

O autor se tranquiliza quanto ao não apontamento das materialidades para a criação das CIDEs por entender que a vinculação por ele

estabelecida como pressuposto na sua criação seria suficiente para limitar o poder de tributar do legislador, mas não dispensa a exigência de lei complementar para estabelecer as normas gerais de atuação de tais contribuições. Além disso, entende que a base de cálculo das CIDEs deve seguir a técnica adotada para as taxas (MANEIRA, 2012).

E delimitando o campo de atuação das CIDEs, o autor afasta a possibilidade de ser cobrada onde o Estado atua como empresário, ou seja, explora a atividade ou presta serviços públicos:

“Entendemos que não é possível cobrar contribuições onde o Poder Público já presta serviços públicos ou explora diretamente a atividade. Obviamente, a intervenção, pela via da contribuição, deve se dar nos setores explorados pela iniciativa privada, ou seja, em campo que originariamente não compete ao Estado” (MANEIRA, 2012).

Finalmente, quanto à utilização da CIDE com fins meramente arrecadatários, em que sua faceta fiscal já seria uma forma de intervenção na Ordem Econômica, Eduardo Maneira, por sua vez, segue o posicionamento de Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA; *in* GRECO. 2001), “para quem o termo contribuição liga-se indissociavelmente ao conceito de custeio de alguma utilidade” (MANEIRA, 2012).

Para Arthur Ferreira Neto (NETO, 2006, p. 125-150), a estruturação constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico tem bastante semelhança com as contribuições sociais e, no mesmo caminho, precisa ser justificada a partir de uma finalidade específica positivada fora desse dispositivo, normalmente no Título VI (Da Ordem Econômica e Financeira).

Afirma o Autor que a CIDE tem um âmbito de atuação restrito, mas não se pode dizer que a mesma assuma uma única modelagem de intervenção. Isso porque através do Texto Constitucional se vislumbraria a possibilidade da

criação de CIDEs em dois sentidos: no primeiro seria a contribuição de intervenção propriamente dita, em que se busca custear despesas públicas alcançadas pelo Estado e, na segunda hipótese, meramente extrafiscal, a simples arrecadação seria forma de intervir na economia.

Marco Aurélio Greco admite que a contribuição sirva tanto diretamente, como um imposto extrafiscal, como indiretamente, para custear a atividade de intervenção (GRECO, 2001). Hugo de Brito Machado Segundo, por sua vez, defende que a CIDE só serve na sua função direta, extrafiscal, e não como custeio, pois se caracteriza pela finalidade interventiva, sendo semelhante aos chamados impostos “regulatórios” (SEGUNDO; *In*: GRECO, 2001).

Não temos dúvidas em afirmar que a utilização da face fiscal apenas para induzir comportamentos, sem que o produto da arrecadação seja destinado a uma intervenção afirmativa do Estado na Ordem Econômica, é papel dos impostos e não das contribuições, portanto, não conseguimos enxergar – pela natureza das contribuições – uma contribuição de intervenção no domínio econômico meramente arrecadatória.

As contribuições de intervenção no domínio econômico devem pressupor uma ação do Estado (e não somente uma arrecadação, pois, para fins extrafiscais e indução de comportamentos, a União Federal possui os impostos), sempre dentro do que determina a Ordem Econômica Constitucional. As palavras de Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2006, p. 422) são precisas:

A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico. A finalidade interventiva dessas contribuições, como característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos

com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.

Da leitura do artigo 149 da CF/88 podemos extrair apenas que a contribuição servirá para intervenção no domínio econômico, contudo, a matéria extrapola o capítulo tributário e encontra ressonância no art. 170 e ss. do Texto Constitucional. O art. 170 determina uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e seguir os princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Ora, não se pode esquecer que a Constituição Federal de 1988 veio fortalecida de princípios liberais quanto à sua economia e sociais quanto aos direitos da coletividade, haja vista que tinha como objetivo retirar o país de um marasmo econômico e um abismo social. Assim, os pensamentos de Adam Smith, o Estado Social de Keynes e o Neoliberal de Hayek encontram lugar num Texto que deseja garantir a mobilidade econômica e social da Nação.

Não é possível dizer que as contribuições de intervenção no domínio econômico atuam nas dimensões do artigo 170 do Texto Constitucional porque é o traço de todo o Estado, inclusive com os limitadores do Estado Liberal.

Contudo, pelo capítulo da Ordem Econômica percebe-se que o Estado intervém como Estado-Empresário (art. 173 da CF/88), onde obviamente não cabe falar em instituição de contribuição para remunerar tais atividades e no exercício de suas funções para regular, fiscalizar, incentivar e planejar o Estado e a iniciativa privada (art. 174, CF/88) e somente aqui cabe a instituição das

CIDEs, nada mais. Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior esclarecem que:

[...] a instituição de contribuição de intervenção é possível quando haja (i) efetiva intervenção do Estado no domínio econômico, nos limites das possibilidades constitucionalmente previstas para tanto, (ii) em atividade originariamente reservada ao setor privado ou que tenha a este sido transferida por autorização, concessão ou permissão, (iii) e que cause um gasto excepcional do Estado ou benefício especial a determinado grupo de indivíduos, componentes do setor objeto da intervenção efetuada. (FERRAZ JÚNIOR; SOUZA, 2002, p.71)

De fato, a intervenção estatal está limitada no tempo e na forma ativa de intervenção, ou seja, arrecadação excepcional de recursos para exercício de uma atividade excepcional de intervenção em algum domínio econômico em desequilíbrio com os valores impostos pelo art. 170 do Texto Constitucional. Para Misabel Derzi (DERZI, 1989, p. 228-229), a CIDE deve respeitar os seguintes parâmetros:

Devem ter uma configuração especial e não difusa. De modo que é exatamente a leitura desses princípios que vai nos dar o perfil dessa intervenção do Estado no domínio econômico. Em primeiro lugar, a intervenção há de ser feita por lei; em segundo lugar, o setor da economia deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico. E as finalidades são exatamente aqueles princípios arrolados no Capítulo da Ordem Econômica entre outros, lembremos, assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário dos lucros, assegurar ou proteger a empresa brasileira, especialmente, diz a Constituição; a empresa brasileira de capital nacional de pequeno porte.

Tácio Lacerda Gama (GAMA, 2003, p. 266) demonstra que a destinação específica da CIDE é que autoriza e limita a atuação estatal.

De fato, com a delimitação do campo de atuação das CIDEs nestes dois núcleos: a) listagem exaustiva das materialidades com a Emenda Constitucional 33/01; b) limitação pela finalidade que é instituída, sendo esta o elemento primordial para definição de sua natureza jurídica. Mas não é qualquer

finalidade que justifica a sua instituição, somente se houver campo de atuação para a interferência indireta do Estado na economia, conforme acima explicitado.

Enfim, deve haver compatibilidade com os valores constitucionais postos no artigo 170, atuação indireta do artigo 174 e pertinência com a intervenção que se pretende ter no domínio econômico, cabendo a cobrança enquanto durar a intervenção estatal. Esta atuação deve ser sempre positiva (incentivadora), com a CIDE sendo instrumento de arrecadação para custear a atividade estatal. Somente pode atuar intervindo na área reservada ao setor privado, pois quando o Estado atua como empresário ele também está sujeito às condições de mercado.

### **8.3. A parafiscalidade nas contribuições especiais**

Durante algum tempo tentava-se diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias pela parafiscalidade.

De fato, pelo Texto Constitucional de 1988 as denominadas contribuições especiais tinham, de forma inerente, a parafiscalidade. Isso porque, em tal espécie, como já repisado no presente estudo, a destinação passou a legitimar o exercício da competência da União Federal. É o que ensina Misabel Derzi (DERZI, 2008):

Nessa espécie de tributo, a destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições. O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada ao custeio das atividades constitucionalmente admitidas; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados, ou melhor, se as atividades estatais de cunho social, interventivas ou corporativas não se efetivarem. 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 certas ações. 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.

Ora, proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou de terminologia especial para designar tributos, que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas - contribuições e empréstimos compulsórios - mesmo que essa afetação não altere a estrutura interna da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo. (Como no caso da contribuição para o extinto FINSOCIAL).

Entretanto, a destinação, discriminada na Constituição é que define o conteúdo e a extensão da norma de competência federal. A União, os Estados e Municípios não podem instituir impostos com destinação específica. Apenas a União poderá criar tributos com destinação específica, denominados de contribuição ou empréstimo compulsório. Essas últimas espécies tributárias, ainda que tenham hipótese de impostos (lucro, faturamento ou remuneração paga a empregados), fato que indica capacidade econômica do contribuinte, a teor do art. 145, §1º., só podem ser instituídas para atender às finalidades, expressamente consignadas no Texto Constitucional. A destinação é fundante da norma de competência.

Se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de norma sem validade. Segundo ensina a doutrina e a jurisprudência assentada, competência é norma constitucional, atributiva de poder legislativo a pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos. E de fato o é. Trata-se de norma originária (pois tem sede na Constituição), indelegável e de plena eficácia. (Nesse sentido, vigentes e adequados ao atual momento constitucional, os arts. 6º. e 7º. do CTN e as lições de ALIOMAR BALEEIRO). Igualmente é ponto pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária ativa. Tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custear serviço descentralizado ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública (sindicatos, por ex.). Cresceu com o intervencionismo estatal e espelha a renúncia à arrecadação, cobrança e fiscalização por parte da pessoa competente. Denominado de parafiscalidade significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado e administrado de forma descentralizada, ou seja, parafiscal.

Assim, seria inerente e até reguladora da aplicação da finalidade, a parafiscalidade, termo utilizado no Relatório Schumann, realizado na França, em 1946, que levantou e classificou os encargos assumidos por entidades autônomas e depositárias de poder tributário, por delegação do Estado, como parafiscais. Por isso, conforme ensina Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1998,

p.586-587), a partir de algumas definições da doutrina francesa e utilizando-se dos ensinamentos de Jean G. Merigot, aqui é possível definir a parafiscalidade como:

(...) uma técnica que, em regime de intervencionalismo econômico e social, visa a desenvolver e empregar receitas de aplicação especial, fora do orçamento, arrecadadas compulsoriamente, por conta de organismos de economia dirigida, organização profissional ou previdência social, seja diretamente pelos entes beneficiários, seja pelas estações arrecadoras do Estado.

Nas palavras precisas de Misabel Derzi (DERZI, 2008) a parafiscalidade seria apenas o fenômeno segundo o qual a lei instituidora da atuação estatal e da própria contribuição especial atribui a titularidade do tributo a pessoa diversa do próprio estado que arrecada para financiar aquela atuação.

O lógico é que, tendo o Estado criado pessoas, como serviços descentralizados, evite arrecadar os recursos para depois repassá-los à pessoa beneficiada, delegando-lhes tal aptidão diretamente. O que se ensinou, no Brasil, de forma pacífica, até o advento da Constituição de 1988, foi que a pessoa competente tem sempre e necessariamente aptidão para figurar no pólo ativo da relação tributária para, frente ao devedor, cobrar, exigir, arrecadar e administrar o tributo. A delegação da capacidade tributária ativa sempre foi entendida como faculdade, cujo exercício dependia da livre discricção da pessoa competente, mesmo que razões lógicas de simplificação e economia a recomendassem. E, na maior parte das vezes, a União efetuou a delegação tanto nas contribuições (IAPAS, OAB, IBC, etc) como nos empréstimos compulsórios (Eletrobrás) deixando de fazê-lo em casos excepcionais ou transitórios (calamidade pública).

Estamos com Misabel Derzi que sempre defendeu a *parafiscalidade*, em seu sentido próprio, como um dos princípios protetores da própria existência das contribuições, já que ela ajudaria a evitar o que hoje muito se vê: tredestinações e adestações deturpando o Sistema Tributário, a vontade da Norma Constitucional e os valores por ela emanados.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento diferente, rejeitando o argumento da parafiscalidade necessária das contribuições de



custeio da Seguridade Social (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, 1992):

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.**

Ementa - Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei no. 7.689, de 15.12.88.

I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149 e 195. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4o. do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art. 195, parágrafo 4o.; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, "a").

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1o.).

V - Inconstitucionalidade do art. 8o., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, parágrafo 6o.). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8o. da Lei 7.689, de 1988."

Recurso Extraordinário n.º 138284-8 CE

Relator: Ministro Carlos Velloso

Tribunal Pleno do STF, por unanimidade.

Brasília, 1º de julho de 1992

Fonte: Notas taquigráficas do STF

Diante de tal realidade, a parafiscalidade pode ser lida hoje apenas como *modus operandi* pelo qual o Poder Público poderá implementar as contribuições.

#### **8.4. A referibilidade nas contribuições especiais**

Outro ponto de extremo relevo refere-se à existência ou não da referibilidade, característica própria das contribuições em sua origem, ou seja, a

contribuição deve guardar plena congruência com a finalidade que a legitimou e a atuação estatal que irá ocorrer.

Apesar das contribuições serem tributos que tem como característica possuir uma finalidade específica, alguns doutrinadores entendem que isso não significa que o seu fato gerador deva ter vinculação direta com a finalidade prevista na sua lei instituidora. Para Luciano Amaro, a atividade estatal a cuja execução se destina a receita arrecadada nas contribuições não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente. Segundo Luciano Amaro (AMARO, 2005, p. 84), a existência ou não dessa referibilidade é um dado meramente *acidental* (que pode ou não estar presente) e não *essencial*:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por atividade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Nesse grupo se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como a contribuição referida no art. 149-A da Constituição (acrescido pela EC n. 39/2002), destinada ao custeio do serviço de iluminação pública.

Tem-se aqui atividades específicas (do Estado ou de outras entidades) em que a nota da divisibilidade (em relação aos indivíduos) não é relevante para a caracterização da figura tributária específica. Ou seja, a atividade a cuja exação se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetivamente ou eventualmente. Vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado acidental (que pode ou não estar presente) e não essencial (ou seja, não indispensável na identificação da exação). O que sobressai é a destinação do tributo àquela atuação específica.

Sacha Calmon (COÊLHO, 2008, p. 451) tem entendimento diverso.

Para ele, uma contribuição especial verdadeira pressupõe a atuação estatal eleita como fato gerador, seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público,

específico e relativo à pessoa do contribuinte, alertando, ainda, que essa atuação não pode ser obra pública (pressuposto da contribuição de melhoria), nem serviço de utilidade pública (pressuposto da taxa de serviço), nem ato do poder de polícia (pressuposto da taxa de polícia):

Resta claro, assim, que a finalidade, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Para que haja uma contribuição especial verdadeira, como subespécie, diversa da contribuição de melhoria, outra subespécie, é necessário que a atuação estatal eleita como fato gerador seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público específico e relativo à pessoa do contribuinte. Esta atuação, de sobredobro, não pode ser obra pública (contribuição de melhoria), nem serviço de utilidade pública (taxa de serviço), nem ato do poder de polícia (taxa de polícia). A vinculação a fato do estado dá-se precisamente para realçar o caráter sinalagmático da obrigação tributária. A atuação do Estado se dá sempre especificamente, relativamente à pessoa do contribuinte. Este o fundamento dos tributos vinculados a atuações estatais específicas.

Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2011, p. 214) ao tratar das contribuições sociais em seu Curso de Direito Tributário, traz rapidamente o conceito de referibilidade como justificativa para a instituição das referidas contribuições:

“Esta justificativa é buscada na referibilidade. O raciocínio é simples: se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de toda sociedade”

Ricardo Lodi (RIBEIRO, 2010, p. 118) afirma ser necessária, para que estes tributos cumpram a sua finalidade e obtenham a validação constitucional, a presença da *referibilidade de grupo* entre os contribuintes da exação e a atividade estatal por ela financiada:

Porém não basta que a contribuição parafiscal tenha a destinação legal específica e previsão orçamentária. Para que os referidos tributos cumpram a sua finalidade e obtenham a validação constitucional é preciso que haja a referibilidade de grupo entre os contribuintes da exação e a atividade estatal por ela financiada, que tem que guardar

relação com o grupo de que o contribuinte faz parte. Aqui a referibilidade (que na taxa é individual) passa a ser coletiva, deslocando-se do núcleo do fato gerador para o seu aspecto finalístico. No entanto, a apreciação do núcleo do fato gerador não é irrelevante, uma vez que, em geral, é esse elemento que vai revelar o grupo de contribuintes que pratica a conduta legalmente escolhida como fato gerador. Devendo os aspectos nuclear, subjetivo e finalístico do fato gerador ser harmônicos entre si, é essencial para a caracterização da contribuição (o que irá determinar a sua validade caso o tributo não possa sobreviver como imposto ou taxa), a existência de referibilidade de grupo, revelada pela relação entre a finalidade e os contribuintes. Essa relação, por ser relativa ao grupo, é menos intensa do que a individualidade da taxa, mas sempre deve ser identificada, pelo menos, por uma normatização, regulação, fomento ou fiscalização próprias a esse segmento.

Tratando especificamente das contribuições sociais gerais, Ricardo Lodi (RIBEIRO, 2010, p. 119) reafirma a sua posição:

Mesmo nas contribuições sociais, a existência de referibilidade de grupo é essencial. As contribuições sociais gerais devem ser instituídas para atender a finalidades sociais previstas no título da Ordem Social da nossa Constituição Federal, devendo ser exigidas do grupo que se relaciona com a atividade estatal.

Tácio Lacerda Gama (GAMA, 2005, p. 641-648) analisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e conclui que a Corte Maior deixa evidente a necessária *referibilidade* entre os contribuintes e sua hipótese de incidência:

No julgamento acerca da constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária – ATP, o Ministro Nelson Jobim, acatando ponto de vista do Ministro Ilmar Galvão, asseverou ser ‘*o ATP, como diz Galvão, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários e serviços que a eles dizem respeito de forma direta*’. Esse entendimento permaneceu a prevalecer em diversas outras oportunidades. Em outra decisão, desta vez relatada pelo Min. Moreira Alves, reiterou-se a necessária referibilidade entre hipótese e contribuintes como elemento característico das contribuições interventivas: ‘*O Plenário desta Corte, ao terminar o julgamento dos RREE 209.365 e 218.061, declarou a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária, por entender que ele tem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico por gerar receita vinculada da União ao investimento nas instalações portuárias devida por categoria especial de usuário de serviços que a elas dizem respeito de forma direta*’. (o destaque não está no original) O conteúdo dessa decisão, bem como os argumentos que a fundamentam, não deixam margem para dúvidas: os sujeitos

passivos das contribuições interventivas devem ser, obrigatoriamente, escolhidos entre os integrantes do setor da economia atingido pela intervenção.

Em outro artigo, Tácio Lacerda Gama (GAMA, 2005, p. 1159) demonstra que a referibilidade seria a plena conexão entre os sujeitos passivos das contribuições, a hipótese de incidência, a base de cálculo e a intervenção a ser realizada pela União Federal:

Os sujeitos escolhidos para contribuir, assim como a materialidade, devem guardar pertinência com o grupo ou setor da economia que sofrerá a intervenção. Essa conexão poderia ser observada na contribuição interventiva estabelecida para o Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA. Os integrantes de um setor definido da economia, de produção de açúcar e álcool, recolhiam tributo incidente sobre a venda dos produtos do seu ramo de atividade. O valor recolhido pelo citado Instituto voltava ao setor por meio de uma atuação positiva, de fomento, que buscava beneficiar todo o conjunto de produtores. Com isso, o requisito de referencialidade entre hipótese, base de cálculo, contribuintes e destinação estava atendido. Contribuições interventivas instituídas sem esse vínculo de referencialidade podem ser declaradas inconstitucionais, por violar princípios da vedação de confisco ou da igualdade.

A questão da referibilidade oscila na doutrina e na jurisprudência, a nosso ver, porque ela é tomada como uma característica autônoma das contribuições (em especial, das contribuições de intervenção no domínio econômico). Entendemos, ao contrário, que a referibilidade é uma mera consequência do caminho que o aspecto finalístico das contribuições percorre para reduzir o âmbito de atuação destas.

Significa dizer: a finalidade nada mais representa que uma atuação estatal previamente determinada e cogente (do Texto Constitucional ou da lei). Assim, se a finalidade se direciona a um determinado grupo identificável, esta identificação deverá criar uma conexão com a materialidade escolhida (aspecto material), com a pessoa que exercerá o aspecto pessoal, bem como se refletirá

no sujeito passivo possível, no sujeito ativo possível (inclusive se tiver a característica da parafiscalidade) e na base de cálculo possível.

Se instituída uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre o valor do frete marítimo para incremento deste domínio econômico, a finalidade (ou seja, a atuação estatal) determinará que somente aqueles que se utilizam de tal transporte devem compor o aspecto pessoal e somente a utilização do frete marítimo poderá integrar a materialidade a ser tributada.

Lado outro, se a atuação estatal, via contribuições especiais, se dá de forma difusa, como nas contribuições sociais, a referibilidade dá lugar à solidariedade, uma vez que as possibilidades se alargam na medida em que o atingimento da atuação estatal será em toda sociedade.

Tanto é assim que, quando se discutiu a exigência da COFINS de pessoa jurídica sem empregados, alegava-se que (i) o conceito de empregador que se extrai da Consolidação das Leis de Trabalho não poderia ser desvirtuado de tal modo que o poder de tributar alcançasse sujeitos passivos não contemplados pelo legislador e (ii) haveria violação do princípio da referibilidade, pois o contribuinte não teria relação com os fins constantes da contribuição exigida.

O Supremo Tribunal Federal concluiu, quanto à suposta violação do princípio da referibilidade, que a Seguridade Social está alicerçada no princípio da solidariedade social e reclama, portanto, a participação de todos os agentes econômicos, públicos ou privados, como garantia do financiamento necessário (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AgRg no AI nº 764.794, Relator Ministro Dias Toffoli, 2012):

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Cofins. Pessoa Jurídica sem empregados. Conceito amplo de empregador, em

prestígio à universalidade da cobertura. Conceito de referibilidade mitigado pelo princípio da solidariedade social.

1. O conceito de empregador que se extrai da legislação previdenciária deve comportar flexibilização com relação ao conceito trabalhista, de modo que compreenda o maior universo possível.

2. A solidariedade social e a universalidade na cobertura respaldam as interpretações extensivas em favor do recolhimento e mitigam a referibilidade das exações que mantêm a seguridade social. 3. Agravo regimental não provido.

Portanto, a referibilidade não é uma característica autônoma das contribuições especiais, mas deriva da finalidade e se amolda a ela.

### **8.5 Outros princípios aplicáveis ao regime constitucional das contribuições especiais**

Como defendemos anteriormente, a finalidade age, no plano constitucional, como um enunciado que compõe a regra de competência, mas também como um princípio, oriundo diretamente da confiança, da segurança jurídica e do Estado Democrático de Direito. O Direito, se de um lado outorga competência (poder) para determinado ente, em contrapartida, estabelece amarras, contrapesos, para que aquele não abuse do poder que lhe foi outorgado. Assim é no Direito Tributário:

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica. (CARRAZA, 1998, p. 280)

“Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica, e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e o da liberdade de tráfego.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. (MACHADO, 1999, p. 31)

A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e participação dos valores sociais. Norberto Bobbio demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica:

É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos (BOBBIO, 1992).

Usando expressão do próprio Bobbio, não se trata de um jogo de palavras, mas constatação do real escopo do Estado de Direito, no qual somente podemos estar tratando de relações jurídicas, sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico. Valem as palavras da Professora Misabel Derzi e do Professor Sacha Calmon:

Assegura-se a realização da justiça, no Estado de Direito, de modo a se evitar o arbítrio, elevando-se ao ponto mais alto a segurança jurídica.

Repetindo as palavras de Alberto Xavier:

‘O Estado de Direito foi, ao menos inicialmente, concebido como aquele que tem por fim o direito e atua segundo o direito, isto é, aquele que tem a justiça por fim e a lei como meio de sua realização (Cf. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, São Paulo, Ed. RT, 1978, p. 8)’ (DERZI, 1999, p. 34)

“Vamos deixar no olvido os Estados pretéritos, os Estados Totalitários. Vamos surpreender o Estado Constitucional contemporâneo, o Estado de Direito, o Estado Democrático.

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e



estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do estado, tanto para auferir receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil ou noutras palavras, à comunidade dos contribuintes” (COELHO, 2000, p. 37)

A relação jurídica (e aqui o enfoque na tributária) se estabelece pelo modelo de Estado implementado, por isso, alterada a relação jurídica (tributária) para uma relação de poder<sup>83</sup>, as consequências são mais graves ao Sistema, pois se está interferindo na estrutura constitucional do Estado, enfraquecendo o Texto Constitucional e, por consequência, o próprio Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, os princípios aplicáveis às contribuições são os mesmos aplicáveis aos impostos, pelo menos os mais nucleares. Três deles constam de forma expressa no próprio artigo 149 do Texto Constitucional: legalidade, irretroatividade e anterioridade.

Quanto ao princípio da irretroatividade, as contribuições não podem ser cobradas em relação a fatos geradores já ocorridos, como ocorre nos impostos, não ensejando maiores dilações.

No que tange ao princípio da anterioridade, as contribuições, como regra geral, se submetem ao disposto no artigo 150, III da Constituição Federal

---

<sup>83</sup> “Considero imprescindível a qualquer discurso, nos quadros do Estado-de-Direito, a conciliação entre dois valores: justiça e eficácia. Só a justiça é eficaz, e não há ‘eficácia’ ‘injusta’ que seja ‘eficaz’. As normas assentes na violência acabam por produzir resultados contrários àqueles que visam. Além de serem totalmente indignas do Estado-de-direito. Só são efectivas, só são eficazes, normas que sejam justas. Sem essa justiça cai-se na dialéctica injustiça-evasão-injustiça.” (CAMPOS, 2002, p. 133).

de 1988 e as contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social apenas à espera nonagesimal, conforme §6º do artigo 195 do Texto Maior.

O princípio da legalidade talvez seja a garantia constitucional mais difundida, estudada e característica do Direito Tributário<sup>84</sup>, juntamente com a capacidade contributiva.

Não vamos nos ater às origens do princípio da legalidade<sup>85</sup>, pois muitos se debruçaram sobre tal tema e com propriedade; vamos apenas reforçar que tal princípio não é somente consequência do valor segurança jurídica, mas certamente guarda boa relação com este valor. Também pressupõe Justiça e Democracia na medida em que permite (deve permitir) a participação efetiva de todos os cidadãos na formação de suas leis, nas palavras de Werther Botelho, legitimando o tributo como uma necessidade social e não um capricho do monarca (SPAGNOL, 1994, págs. 124-126).

Este mesmo princípio expande-se para também garantir segurança, estabilidade e transparência nas relações tributárias. Aliás, nas palavras de Alberto Xavier (XAVIER, 1978, p. 11) o princípio da reserva absoluta de lei formal não é:

... mera emanção de uma ideia de autotributação, de livre consentimento dos impostos, antes passa a ser encarado por uma outra perspectiva, segundo a qual a lei formal [...] é o único instrumento válido, no Estado de Direito, de revelação e garantia da justiça tributária.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> “Com efeito, não cabe ao Príncipe criar o tributo, impô-lo e, ainda, decidir sobre a legalidade de seu ato. Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícita no sistema da divisão dos Poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz proteção ao cidadão/contribuinte” (COELHO, 2000, p. 42).

<sup>85</sup> Neste sentido ver: DERZI, 2010; COELHO, 2010; CARRAZZA, 2010; etc.

<sup>86</sup> A atividade tributária, por se tratar de uma intervenção no direito de propriedade dos particulares, deve fundar-se num ato normativo originário do órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa e legalmente prescrita (*lex scripta e stricta*), isto é, lei não só escrita, mas estrita, que discipline os atos do Executivo na cobrança do tributo de forma completa. Em outras palavras, “a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão

A legalidade é limitação de fonte de criação jurídica, mantendo a segurança, a participação democrática e a previsibilidade das ações estatais. Portanto, todo tributo deve ser instituído (em todas as suas faces e aspectos – material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado ou ratificado pelo Poder Legislativo.

De fato, neste ramo do direito, o rigorismo com a observância legal deve ser ainda maior, uma vez que a tributação está diretamente vinculada com o patrimônio do particular - outro Direito Fundamental - encontrado em mesmo nível de importância que o direito à vida, à liberdade, à igualdade e à segurança na Carta Política (artigo 5º, *caput*).

O império da legalidade atende muito mais do que um aspecto meramente formal, mas o legislador deve utilizar-se de tal premissa do processo democrático para prever todos os aspectos da norma que se pretende adequar aos fatos e que será imposta aos cidadãos – a legalidade material.

De nada adiantaria se a lei (início da construção da norma jurídica) fizesse uma breve enunciação sobre as hipóteses em que se pretende tributar, deixando a cargo do Executivo todas as demais imposições; cumprido o aspecto formal, mas violados os motivos instituidores da legalidade – autodeterminação, autotributação, segurança jurídica e democracia.

O princípio da especificação conceitual - que costuma ser denominado, impropriamente, de tipologia ou tipicidade - diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo imposto ao legislador e indelegável. Que conteúdo?

Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente

---

sejam por ela diretamente fornecidos [...], limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal". (Cf. XAVIER, 1978, p.36-38).

emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine:

- a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);
  - b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo - contribuinte e responsável - alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento);
  - c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões;
  - d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia;
  - e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial;
  - f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
  - g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário.
- (DERZI, 1998, p. 638)

O Direito Tributário, para definição do tributo e de sua hipótese, trabalha com a ideia de conceito, onde as características de descrição se tornam irrenunciáveis; fixas ou não graduáveis; a interpretação fica diante de hipóteses de exclusão “ou...ou”; ou há subsunção ou não; os objetos descritos têm numeração exaustiva e não há formas mistas, novas ou transitivas (DERZI, 1988, p. 213-260).

O Direito somente se realiza pela estabilidade jurídica, pela relação jurídica e pelo cerco ao poder para que não se concentre e venha o abuso, portanto, no Direito Tributário, não importa a espécie tributária, mas não há como se admitir – para a descrição da norma tributária – outro caminho senão a subsunção, senão a especificidade conceitual, porque o Texto Constitucional privilegia a segurança jurídica e a estabilidade das relações.

Pois bem, além dos três princípios explícitos no artigo 149 da Constituição Federal, verificamos a existência também de outros tantos, citados ao longo do presente estudo, como a solidariedade (no caso das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social), a finalidade e a confiança na lei tributária.

Por fim, uma indagação de grande relevo se refere ao princípio da capacidade contributiva, se aplicável às contribuições especiais, uma vez que o artigo 145, §1º do Texto Constitucional refere-se somente aos impostos.

Paulo Ayres Barreto (BARRETO, 2011) defende que as contribuições não se submetem necessariamente ao princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor, se a ideia das contribuições é a busca de um critério para partilhar os encargos comuns, necessários ao custeio de determinada atuação estatal, não haveria sentido em se exigir o atendimento ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, entende que se o critério eleito for típico de um imposto, deverá haver a conciliação que reflita a capacidade contributiva e a melhor forma de partilhar as despesas:

Ocorre que podemos enfrentar situação em que o critério eleito não resulte, necessariamente, no atendimento do primado da capacidade contributiva. Neste caso, ter-se-á que examinar a coerência do critério eleito para o rateio de despesas, dentro do grupo de contribuintes, em relação à própria geração de tais despesas. Tal coerência haverá de ser examinada à luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Se pertinente o critério, incensurável a exigência, ainda que não tenha levado em conta especificamente a capacidade contributiva de cada membro do grupo (BARRETO, 2011, p. 132-134).

Regina Helena Costa (2012) defende que o princípio da capacidade contributiva deverá ser aplicado às contribuições sempre que estas assumirem as materialidades dos impostos. No mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo (2010).

Ricardo Lobo Torres (2013) defende que as contribuições se subordinam ao princípio do benefício do grupo e a igualdade deverá se dar dentro de tal grupo beneficiado.

Leandro Paulsen (2012) defende a aplicação do princípio a todas espécies tributárias, ainda que não o seja em toda a extensão:

... a despeito de o art. 145, §1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...] Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, b e c, devidas pelo empregador. (Excerto do voto condutor do Min. Ricardo LEWANDOWSKI, quando do julgamento, pelo STF, do RE 573675, mar/09).

José Maurício Conti defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável, em maior ou menor grau, a todas as espécies tributárias (CONTI, 1996, p. 65).<sup>87</sup>

Werther Botelho (SPAGNOL, 2002) define que a capacidade econômica descrita no artigo 145, §1º do Texto Constitucional é uma das facetas do princípio da capacidade contributiva. O referido dispositivo constitucional deve ser visto como meio para instituição da progressividade, da salutar determinação de que os impostos sejam graduados em função da potencialidade contributiva do cidadão. Para o autor a expressão “sempre que possível” decorre do reconhecimento de que, em determinados impostos, notadamente os indiretos, em razão de sua estrutura impositiva, não é possível identificar com precisão a pessoa que vai arcar com o ônus tributário. Contudo, segundo ainda o Professor Werther Botelho, tomada a capacidade contributiva como absoluta, ou seja, a busca da materialidade a constar do aspecto material da norma

---

<sup>87</sup> No mesmo sentido, Ives Gandra: “... o tríplice conjunto de princípios – ‘capacidade contributiva’, ‘não confisco’ e ‘equivalência’ - gera fronteiras definitivas ao poder de tributar, que, se as ultrapassar, fatalmente incidirá no vício maior de qualquer ato legislativo ou normativo, que é o da inconstitucionalidade, da mácula, do ferimento da lei maior. Desta forma, o tríplice conjunto de princípios, aplicável ao poder impositivo em geral, não poderia, de forma alguma, restar restrito a uma categoria de tributos. Informa todos eles, diretos ou indiretos, reais ou pessoais, até por que, se houvesse qualquer limitação à sua aplicação, à evidência, caberia ao constituinte enunciar as exceções – que não existem. São, pois, umbilicalmente ligados e rigorosamente aplicados a todos os tributos, sem exceção.” (MARTINS, 2007).

tributária de incidência, seria ela aplicável às contribuições especiais, porque trata-se de princípio nuclear que legitima toda a tributação de riquezas. Da mesma forma, tomada a capacidade contributiva no seu aspecto relativo, trata-se de critério derivado da igualdade que garante tratamento isonômico a todos os contribuintes, sendo, assim, necessária também aplicação em matéria de contribuições sociais.

Entendemos que o princípio da capacidade contributiva não pode ser estudado fora do âmbito do princípio da igualdade. Este último princípio encontra-se consagrado não somente no art. 5º *caput* do Texto Constitucional, como direito fundamental a ser respeitado, mas encontra aplicação específica no art. 150, II.<sup>88</sup>

Não é somente pelo princípio da capacidade contributiva que a igualdade se concretiza na tributação, mas inicialmente pela aplicação do princípio da legalidade formal e material, assegurando que todos tenham tratamento conforme ditames legais.

Além disso, a igualdade de tratamento processual isonômico, ainda fora da análise da capacidade contributiva, garante o acesso de todos os cidadãos contribuintes aos meios de defesa, administrativos ou judiciais, que permitem o questionamento da imposição legal ou do ato do Poder Executivo.

O artigo 150, II da CF/88 também é uma das manifestações do princípio da igualdade, pois proíbe expressamente a possibilidade de tratamento distinto entre contribuintes em igual situação jurídica. Os aspectos acima

---

<sup>88</sup> “... é vedado...instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, bem como no art. 145, §2º (“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”).

retratam o aspecto negativo do princípio da igualdade, sendo que o princípio da capacidade contributiva se manifesta pelo lado positivo do princípio da igualdade.

O princípio da capacidade contributiva ganhou concretude e força no Texto Constitucional de 1988, passando a servir como instrumental necessário à preservação e à concretização dos valores e direitos fundamentais. Misabel Derzi (DERZI, 1999, p. 689 e ss.) ainda demonstra a distinção que alguns autores fazem da capacidade econômica objetiva da capacidade econômica subjetiva. Na primeira encontramos o dever do legislador:

... a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza (DERZI, 1999, p. 689 e ss.).

Por outro lado, a capacidade econômica subjetiva tem aplicação obrigatória para campos além da escolha da hipótese de incidência, referindo-se “à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para pagamento de certo imposto” (DERZI, 1999, p. 689 e ss.).

Lembrando a peculiaridade de nosso Sistema Tributário, com a competência tributária quase exaustivamente posta no Texto Constitucional, a Professora Misabel Derzi (DERZI, 1999, p. 691-692) atribui ao legislador o papel, de relevante importância, na depuração deste signo presuntivo de riqueza, na busca da capacidade econômica, sob pena de, não o fazendo, deixar pela metade a concretização deste importante princípio para a justiça tributária.



Entretanto, a capacidade econômica objetiva não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta, na quase totalidade dos impostos. É necessária a realização de uma concreção paulatina, que somente se aperfeiçoa com o advento da lei ordinária da pessoa jurídica competente. Ou seja, é necessário que o legislador saiba, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio, a propriedade e seus acréscimos por quaisquer formas de transmissão, autorizar a dedução imprescindível de despesas e gastos necessários à aquisição e manutenção da renda, da propriedade e do patrimônio. E será, no quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganhará importância.

Entendemos que, por ser derivativo do princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva se aplica nas contribuições especiais, conjugado com a igualdade, preservação da propriedade privada e proibição do confisco. Com propriedade, Sacha Calmon (COELHO, 1990, p. 96-97):

A capacidade contributiva, antes de tudo, é uma categoria axiológica ou seja tem sede no mundo dos valores. (...) o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas. E quem ousará dizer que o princípio da igualdade é delirante?

[...] É dizer a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do estado de direito:

(a) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;

(b) em segundo lugar obriga os poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça, através da realização do valor igualdade, que no campo tributário, só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.

Por isso mesmo as reflexões mais profundas e modernas ao propósito do princípio, apresentam-se limpas da ganga positivista e do 'fetichismo legalista'. É ver Sainz de Bujanda, dizendo que os fatos geradores só se justificam, constitucionalmente falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do estado de direito, se forem indicativos de capacidade econômica (Hacienda y Derecho, Ed. Ins. de Estudios Tributarios, Madrid, 1966, vol. IV, p. 551).

[...] Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurídico uma atuação do estado, só por isso, em relação a ela, não há falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurídico. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo da eleição da capacidade contributiva. Assim mesmo os impostos 'de mercado', 'indiretos' não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade

do princípio é plena, pela adoção das tabelas progressivas e das deduções pessoais. Nas taxas e contribuições de melhoria o princípio realiza-se negativamente, pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real.

A força dada pelo Texto Constitucional de 1988 ao referido princípio somente nos faz concluir que, sem a busca incessante pela capacidade contributiva, na escolha dos signos presuntivos de riqueza e, posteriormente, na implementação desta tributação, não estará sendo realizada a igualdade na tributação e não estará se desenhando um sistema tributário justo<sup>89</sup>. Se a escolha se der em signos diretamente ligados ao cotidiano dos contribuintes (auferir renda, adquirir patrimônio, vender ou comprar mercadorias ou serviços) a capacidade contributiva se dá no momento da escolha deste signo e na sua implementação pela legislação infraconstitucional (isenções, remissões, deduções, seletividade, progressividade etc.).

Estevão Horvath traz interessante forma de comunicação e conexão entre os princípios da isonomia, capacidade contributiva, não confisco e progressividade, e a teia traçada pelo autor demonstra, a nosso ver, que tais princípios devem, a bem do Texto Constitucional e de seus valores fundantes, ter aplicação nas contribuições especiais:

---

<sup>89</sup> Marco Aurélio Greco (2000, p. 191) defende que o Texto Constitucional de 1988 deu autonomia ao princípio da capacidade contributiva em relação ao princípio da igualdade: “No regime da CF-88, a capacidade contributiva assume importância e caráter muito mais relevante do que anteriormente se lhe reconhecia. No texto atual, a capacidade contributiva, por ser um princípio do sistema tributário, é diretriz positiva de sua conformação. Assim, por dizer respeito à composição estrutural e funcional do sistema sua aplicação dá-se antes mesmo da aplicação da igualdade tributária (hoje limitação, por força do artigo 150, II). Ou seja, a igualdade em matéria tributária foi colocada pelo constituinte como um critério para implementação concreta do sistema, cuja conformação é dada pela capacidade contributiva. Isso altera a relação entre os conceitos: antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia à capacidade contributiva; hoje, primeiro deve ser perquerida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (ao menos em se tratando de impostos) se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade”. Entendendo de modo diverso, Werther Botelho Spagnol (2004, p.119-120): “a noção de capacidade contributiva como critério para a instituição do princípio da progressividade em um sistema tributário. Trata-se da graduação dos tributos conforma a capacidade demonstrada pelo contribuinte para arcar com o gasto público, buscando-se, assim, a realização de verdadeira justiça distributiva”.

O princípio inibidor da tributação confiscatória, normalmente, é visto como:

- a) projeção do princípio da capacidade econômica;
- b) um componente a mais do princípio de justiça tributária e
- c) limite ao princípio da progressividade.

[...] Com efeito, ainda que não existisse o princípio da capacidade contributiva previsto de forma explícita, ele seria decorrência inexorável da isonomia das pessoas com relação à tributação. De igual modo, a proibição de tributo confiscatório, caso não disposta expressamente no corpo da Constituição, decorreria implicitamente da proteção que esta atribui ao direito de propriedade e também do princípio da capacidade contributiva. Efetivamente, se este último postulado prega que todos devem contribuir (visando ao bem comum) aos gastos públicos, na medida de suas possibilidades, isto significa que todas as pessoas devem ser tributadas (afora as exceções que decorram de outros princípios) e devem sê-lo na proporção de suas possibilidades econômicas. Isto, por sua vez, implica que a tributação não pode ir além dessas possibilidades, sob pena de ser confiscatória.

[...] Nesta linha de raciocínio, também a proibição do confisco entra como importante ingrediente na elaboração de uma tributação mais justa.

Deveras, parece impossível conceber que alguém entenda justo que a tributação, embora consentida (fictamente, ao menos), possa ser fixada em qualquer proporção, desconsiderando as características – ainda que de forma genérica e estimada – individuais daquele que a ela estará sujeito. Mais que isso, ela não pode ser gravosa a ponto de ir além do que seria razoável para, ao mesmo tempo, procurar cobrir as despesas com as necessidades públicas e não desfalcar de forma desmedida a renda e/ou o patrimônio do cidadão.

[...] a vedação de confisco serve como limite à progressividade. Esta é, talvez, a função mais evidente do princípio em comento. Realmente, mesmo que entendamos – como, de fato, o fazemos – que sempre que a estrutura intrínseca do imposto comportar, ele deva ser progressivo (e não somente nos casos expressamente previstos no Texto Constitucional), é elementar que essa progressividade deve ter um limite e este lhe é dado exatamente pelo princípio que proíbe a tributação com efeito confiscatório. De toda sorte, ainda que inexistisse explicitamente este preceito constitucional, a limitação da tributação, como já se disse, seria extraída do direito de propriedade e da capacidade contributiva, pelo menos. Todavia, com a referência expressa a ele, tem-se – se é que se pode assim dizer – uma limitação concreta e manifesta à tributação. (HOVARTH, 2002, p. 32-33)

Não se pode realizar o Estado Democrático de Direito, no sistema tributário, sem a concretização dos princípios da legalidade (segurança, certeza, previsibilidade) e da igualdade (capacidade contributiva, operacionalizando pela progressividade, seletividade, não confisco etc.), pois a Justiça Tributária somente pode ser atingida se houver a real busca de *factos-signos* presuntivos de riqueza e depuração de tais fatos para que realmente se atinja a riqueza

autorizada pelo Texto Constitucional, por meio da única via possível de aperfeiçoamento da democracia, ou seja, a lei na sua acepção formal e material para que conceitos ali postos não sejam mutáveis ou flexíveis ao arbítrio do legislador ordinário contra o que consta da Constituição, e do administrador, contra o que consta da norma tributária.

## **8.6. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social**

### **8.6.1. Considerações propedêuticas**

Como visto, as contribuições especiais possuem algumas peculiaridades no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, em especial: a) um regime jurídico-constitucional próprio que as identifica pelas finalidades constitucionalmente postas; b) esta finalidade atua como elemento identificador da espécie tributária (contribuições especiais), sendo o núcleo principal da norma de estrutura (norma de competência); c) além disso, a finalidade também atua como princípio limitador do poder de tributar, já que trata-se de competência especialíssima e excepcional do Texto Constitucional e, por isso, deve a hipótese ser construída em torno de tal finalidade; d) na construção da hipótese de incidência há um pressuposto cogente, ou seja, a atuação estatal, que ilumina e permeia os aspectos do antecedente da norma, como uma norma sobreposta, na qual consta a finalidade (atuação estatal) no antecedente e o destino da arrecadação na consequência, como validador da atuação estatal.

Vimos também que no regime constitucional das contribuições os princípios retentores do poder de tributar devem estar presentes, tais como: legalidade formal e material, irretroatividade, anterioridade ou esperanagesimal, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade e capacidade contributiva, esta última aplicável nos limites do possível, seja dentro do grupo afetado, seja pela materialidade escolhida pelo Texto Constitucional.

Agora cabe adentrar especificamente no campo das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, onde a noção de grupo das contribuições tradicionais é mitigada a bem da solidariedade.

O estudo não pretende verificar os aspectos do direito previdenciário ou os aspectos atuariais em tal custeio, mas apenas as implicações tributárias em tal custeio, significa dizer, onde pode a norma tributária incidir para tal finalidade e quais os limites impostos, para além dos limites já retratados no presente estudo.

Também não tem o presente estudo a pretensão de verificar os modelos de custeio da Seguridade Social em outros países, em especial porque esta comparação está cercada de ressalvas:

- O primeiro ponto refere-se ao alcance da Seguridade Social. Existem alguns países com maior nível de cobertura, outros com grau de exclusão maior, o que não permite distinguir a massa dos participantes oficiais dos regimes de Seguridade Social, exceto em estudo mais aprofundado, que fugiria do escopo do presente.

- Nos dados estatísticos encontramos somente as fontes de custeio diretas, isto é, tributos que são diretamente afetados para aquele fim, contudo, sabemos que um sistema equilibrado pode trazer programas de inclusão social

(renda mínima, por exemplo) que afetam outras receitas (impostos não vinculados), mas que têm influência direta no custeio da Previdência. Na Comunidade Europeia há um efetivo programa de combate às desigualdades sociais e uma busca incessante pelo combate ao desemprego e ao emprego informal, inclusive com a utilização extrafiscal do IVA. Ora, quando se estimula o emprego, via de consequência, aumenta-se a massa salarial que irá contribuir para a Previdência Social. Este custo de redução do IVA não é computado nos dados estatísticos.

▪ Ainda quanto ao custeio da Previdência Social, é necessária uma análise quanto à massa de trabalhadores, o sistema previdenciário (repartição ou capitalização), expectativa de vida dos beneficiários, enfim, todos os dados atuariais são necessários para a correta dimensão da questão posta.

▪ Por fim e não menos importante, encontramos algumas fontes de poupança interna e sistemas de previdência complementar que desafogam o sistema público, não contribuindo com receitas para o custeio da Previdência Social, mas certamente reduzindo suas despesas.

Os dados que serão postos visam apenas iluminar exemplos e demonstrar que, na comparação com outros países, há uma efetiva migração do sistema securitário para um sistema solidário de custeio.

Exemplo disso é o relatório divulgado pelo Senado Francês, em junho de 2003, em nome da Comissão de Finanças e Controle Orçamentário, pelos Senadores MM. Philippe Marini e Joel Bourdin, sobre as reformas fiscais vividas pelos países europeus de 1992 a 2001. Não faz sentido aqui relatarmos todos os detalhes desse relatório<sup>90</sup>, mas alguns dados são extremamente

---

<sup>90</sup> Para maiores informações [www.senat.fr](http://www.senat.fr). O Relatório se baseia em outro que segue anexo ao mesmo do *OFCE – Fondation Nationale Des Sciences Politiques*.

relevantes para o presente estudo. No capítulo IV, o relatório traz à baila exatamente as reflexões hoje feitas no Brasil, em especial com o advento da Emenda Constitucional 42/2003 (*Lês Cotisations Sociales, Une Variable Efficace Des Politiques D'Emploi?*).

A luta contra o desemprego ou contra o emprego informal tem justificado uma série de desonerações das contribuições sociais, buscando a redução do custo salarial e aumento da competitividade no mercado das empresas frente a um mercado mundial cada vez mais sedento.

Na mesma linha que o 21º Relatório do *Conseil des Impots* Francês, denominado *La Fiscalité Derogatoire Pour Reexamen Des Depenses Fiscales*, de setembro/2003, o relatório do Senado Francês começa por questionar se as reduções, desonerações e isenções genéricas ou específicas nas contribuições previdenciárias têm eficácia plena, uma vez que sua análise mostra-se de difícil apreciação.

E o que parece mais interessante para o presente trabalho: a forma de custeio de tais gastos sociais. Nessa comparação verificamos claramente a busca por um sistema misto (contribuições sociais + tributos afetados + subvenções estatais). Para o quadro abaixo transcrito entenda-se “CS” como contribuições sociais; “IA” como financiamento de tais parcelas por tributos afetados e “Etat” quando o financiamento dessas parcelas se origina de subvenções ou inclusões orçamentárias específicas<sup>91</sup>:

---

<sup>91</sup> Fonte: MISSOC, Communauté européenne.

**Tableau 2 : Financement des principaux risques dans les pays de l'union européenne**

	Maladie et maternité	Vieillesse	Chômage	Famille	Accident travail
Belgique	CS + Etat + IA	CS + Etat + IA	CS + Etat + IA	CS + Etat + IA	CS +Etat+IA+ass.
Danemark	IA	IA + CS (comp.)	CS	IA	CS
Allemagne	CS	CS + Etat	CS+IA	IA	CS
Grèce*	CS + Etat	CS + Etat après 1993	CS	CS	CS
Espagne	CS + IA	CS	CS	IA	CS
France	CS + IA	CS + IA	CS + Etat	CS + IA	CS
Irlande	CS + Etat	CS + Etat	CS + Etat	IA	CS + Etat
Italie	CS	CS	CS	CS	CS
Luxembourg	CS + Etat	CS + Etat	IA	CS + IA	Etat+ass.
Pays Bas	CS	CS	CS	Etat	—
Norvège	CS + IA	CS + IA	CS + IAs	IA	CS
Autriche	CS + Etat	CS + Etat	CS + Etat	principalement IA	CS + Etat
Portugal	CS + IA	CS	CS	CS	CS + ass.
Finlande	CS + IA	CS + IA	CS + IA	IA	CS
Suède	CS + IA	CS + Etat	CS + Etat	IA	CS
RU	CS + IA	CS	CS + Etat	IA	IA

\* Pour les assurés après 1993, le système de cotisations sociales est remplacé par un système tripartite salarié, employeur, état.

Salvo algumas exceções, como a Dinamarca, o sistema de custeio da Seguridade Social adota um modelo híbrido entre tributos afetados, contribuições e subvenções estatais, bem nos moldes já preconizados pela Professora Misabel Derzi (1995) demonstrando que o custeio somente por impostos pode retirar a necessária autonomia do órgão previdenciário e ser tão maléfico aos baixos salários quanto as próprias contribuições sociais, na medida em que incidam sobre o consumo, atingindo de forma mais aguda esta camada mais baixa da sociedade; acresça-se a isto que o custeio pelos impostos faz perder as referências atuariais e sinalagmáticas próprias desse tipo de tributo.

Por outro lado, o custeio somente por contribuições não tem se mostrado eficiente, na medida em que fica sujeito aos altos índices de desemprego, bem como onera, de forma regressiva, os salários, causando um alto custo para os trabalhadores, uma baixa de competitividade para as



empresas e um desestímulo à criação de postos de trabalho (opção pela automação).

Nesse sentido, quando verificamos no quadro o peso das contribuições sociais sobre o PIB de cada país, constatamos o baixíssimo nível de contribuições na Dinamarca, Reino Unido e Irlanda, contudo, observamos que tais sistemas se caracterizam por um forte financiamento estatal (receitas orçamentárias) e impostos afetados.

Verificamos, como exemplo, que o nível de contribuições sociais no Reino Unido está 10 pontos percentuais abaixo do nível de contribuições sociais da França. Nesse último país, a participação solidária da sociedade no financiamento da Seguridade Social é maior; as despesas de saúde do Reino Unido (6% do PIB) são financiadas por imposto afetado ao orçamento do *National Health System*, enquanto que na França as contribuições sociais representam 54% (cinquenta e quatro por cento) das receitas do Sistema de Saúde (a saúde pública atinge a 70% do sistema de saúde daquele país) e o restante (34%) dos recursos são oriundos da arrecadação da CSG.

Desta forma, todo cuidado é pouco para a análise das repartições fiscais, pois elas dependem fundamentalmente do desenho do Estado e da forma como o mesmo atua na Previdência e Assistência Social.

É importante observar nesses dados o equilíbrio da carga fiscal entre o trabalho e o capital, com algumas experiências de substituição das fontes de custeio por fontes mais substanciais (base de tributação mais larga, norma tributária mais simplificada – praticidade – gerando arrecadação mais garantida, sem as intempéries do mercado de trabalho).

Podemos citar três experiências já implementadas: *Contribution Sociale Généralisée* (CSG) na França que sofreu fortes alterações em 1998; na Itália, a criação de um imposto sobre o valor agregado (IRAP) que visou compensar a queda de 12,6% das contribuições sociais destinadas à saúde e, ainda, uma taxa ecológica na Alemanha, que visa também cobrir os gastos sociais daquele país.

O que parece relevante é o estudo da carga fiscal voltada para os objetivos sociais e econômicos de cada país, conforme o modelo e Estado implementado pelo seu Texto Constitucional.

Assim, se o país deseja reduzir suas desigualdades sociais, aumentar o mercado consumidor interno e aumentar a disponibilidade de emprego, sua carga fiscal deve se voltar para tais objetivos como única forma de deixar de ser refém do mercado volátil, da prática de juros altos, e passar a ser respeitado em todo mundo.

Por outro lado, se o Brasil deseja se inserir – não somente deseja, como tem necessidade – no mercado consumidor internacional, atraindo investimentos sólidos, aumentando sua participação no mercado mundial (exportações), reduzindo seu grau de volatilidade e dependência de capitais voláteis externos e internos, não lhe resta outra saída senão adotar uma carga tributária que seja *qualitativamente* suficiente para fomentar o crescimento econômico, bem como promover o bem-estar social.

## 8.6.2. O Sistema de Seguridade Social brasileiro e seu custeio - a conjugação das fontes

O Texto Constitucional de 1988 já retratava todas as discussões atuais da Comunidade Europeia, tornando vazias ou suspeitas as críticas daqueles que entendem nossa Carta Magna como um texto normativo que nasceu atrasado, face às grandes mudanças dos novos tempos. Neste sentido, Misabel Derzi no elogiável parecer sobre o Finsocial (DERZI, 1991):

Em vários países do mundo, há anos, tem havido amplos debates a respeito da criação de um tributo sobre máquinas ou sobre ganhos de racionalização, para aliviar aquelas empresas que são mais oneradas com pessoal do que outras. Por meio da racionalização e de novas tecnologias, procuram os empregadores recusar trabalho e dispensar empregados reduzindo-se o total da massa de salários e, conseqüentemente, as contribuições sociais nela incidentes, que custeiam a previdência social.

Estudiosos do assunto, como Wolfgang Pelikan (*Sozialversicherung für die Parxis*, op. cit, p. 16) entendem que a produção é determinada em medidas crescentes pelo incremento do capital maior do que o da força de trabalho. Isso acarreta a necessidade de se tributar o fator capital para garantia e estabilidade do seguro social. Sugere uma contribuição que incida com base na fórmula seguinte: lucro + soma de salários ou mais valia (vendas deduzidas de prestações de terceiros e custo de mercadorias) + soma de salários. Com isso, desonerar-se-iam relativa e formalmente as empresas de intensificação de mão-de-obra, aliviando-se o fator trabalho, que decresce por meio da oneração do fator capital.

Ora, a Constituição de 1988 não só foi sensível às queixas das empresas de mão-de-obra numerosa, como se posicionou no seio dessa discussão internacional. A rigor, não previu múltiplas contribuições desconexas, com dupla ou tríplice incidência. O espírito da Constituição Federal, como vêm defendendo, pioneiramente, Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, em debates acadêmicos, é o de abrir possibilidades para uma contribuição que equilibre o peso do tributo entre os fatores de trabalho, capital e lucro. Nunca o escopo de legitimar o bis in idem e a complicação desnecessária das contribuições.

Por conta dos diversos problemas já apontados, o objetivo inicial proposto ainda não se mostrou atingido, ou seja, um sistema de custeio com

maior razoabilidade, fomentador de desenvolvimento e capaz de custear as necessárias despesas do Estado Democrático de Direito.

O Texto Constitucional de 1988, na sua forma original, previa que a Seguridade Social seria financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como através de contribuições sociais (i) dos empregadores, *incidentes*<sup>92</sup> sobre a *folha de salários, faturamento ou lucro*; (ii) dos trabalhadores e (iii) pela receita oriunda de concursos de prognósticos.

A intenção era das mais relevantes, ou seja, a conjugação, o equilíbrio e a comunicação entre tais fontes, conforme lições de Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1996):

... uma só contribuição, com uma só base de cálculo, resultante da combinação da folha, faturamento e lucro. Porque: a) cada base isolada viola o art. 150, II. É impossível tratar igualmente os contribuintes se se tomar isoladamente essa grandeza; b) cada base isolada configura claramente a natureza de impostos; c) lucro e faturamento são bases de impostos já previstos: Imposto de Renda e ICMS e ISS. Entre entender que (a) o art. 195, I, não duplica incidência nem prevê superposições, ou, (b) que illogicamente o faz, o intérprete deve optar por (a) deve atribuir racionalidade ao sistema; d) sendo base da contribuição de empregadores a combinação dos três dados numéricos (art. 195, I), todos contribuirão e será equânime (isônoma) a repartição dos encargos por todos os contribuintes.

Retratando o pensamento do Professor Ataliba, Susy Gomes (GOMES, 1996):

---

<sup>92</sup> Aqui importante notar, para uma reflexão posterior, que o Texto Constitucional de 1988, em sua redação original, constava a palavra em seu singular “incidente”, levando à conclusão de que o Constituinte havia outorgado ao legislador infra-constitucional o poder de instituir apenas uma contribuição, sobre um dos três fatores, para o empregador, ou seja, poder-se-ia cogitar a incidência não somatória, como atualmente, para cada empregador e conforme sua atividade econômica (modelo similar ao que já existia para o PIS e para o FINSOCIAL). Posteriormente, a palavra foi colocada no plural (“incidentes”) dando maior flexibilidade e abertura para a deturpação atualmente encontrada em nosso sistema tributário.

Geraldo Ataliba, em suas aulas ministradas no curso de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, firmou posição na segunda hipótese, considerando que deve haver uma combinação harmônica entre os três elementos apontados para que a formação da base de cálculo confirme o critério material da regra-matriz de incidência.

Difícilmente, em nossa análise, a legislação infraconstitucional e instituidora das contribuições sociais conseguirá manter a natureza tributária da contribuição, se não o fizer essa combinação de elementos, pois, se forem usados isoladamente, não irão traduzir a medida da vantagem obtida pelo empregador e, em consequência, estaríamos diante de um imposto, o que ocasionaria todos os problemas já apontados no capítulo V.

Tributar isoladamente a folha de salários seria premiar o desemprego, tratando de forma desigual as empresas com menor ou maior número de empregados (aqui isolamos as questões previdenciárias); tributar o faturamento, *de per si*, não significaria grau de riqueza ou capacidade econômica do contribuinte e nem liame atuarial; tributar somente o lucro, haveria uma base fraca que a arrecadação não iria satisfazer os anseios da Seguridade Social. A respeito do tema também se posicionou a Professora Misabel Derzi (DERZI, 1992):

...o espírito da Constituição é de buscar o equilíbrio entre os fatores capital e trabalho e a igualdade entre as empresas, no custeio da Seguridade. Quanto maior o lucro ou faturamento, frente ao baixo valor da folha de salários, mais elevada poderá ser a alíquota incidente sobre o capital. Em contrapartida, se a mão-de-obra é onerosa em uma empresa de baixos lucros ou faturamento, proporcionalmente menos expressivo, menor a alíquota. Portanto, as alíquotas podem variar em uma contribuição única que leve em conta a equidade entre salários, o lucro ou faturamento. Mas de forma integrada e relacional, nunca em contribuições desconexas e múltiplas.

Assim, parece que a intenção inicial do Texto Constitucional era apenas conjugar as fontes para que todos pudessem contribuir, mas sem sobreposições, pois o artigo 195 do Texto Constitucional retrata os princípios da solidariedade e universalidade, que devem ser conjugados com a capacidade contributiva e isonomia.

Contudo, após o Texto Constitucional foram promovidas diversas ampliações constitucionais, criando um poderoso instrumental para o exercício da tributação e custeio da Seguridade Social. Vejam a atual redação do art. 195 do Texto Constitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Medida Provisória nº 526, de 2011) (Vide Lei nº 12.453, de 2011)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A emenda constitucional 20/98 trouxe algumas relevantes mudanças na redação do artigo 195:

a) Primeiro, não mais os empregadores estavam obrigados a contribuir para a Seguridade Social, mas qualquer empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, encerrando antiga discussão judicial se empresa sem empregados deveria contribuir para a Seguridade Social. A nosso ver, trata-se do retrato mais fiel dos princípios da solidariedade e universalidade, expressos no *caput* do dispositivo constitucional.

b) Quanto à fonte de custeio *folha e salários*, também encerrando antiga polêmica sobre o tema, a materialidade constante da norma de incidência foi ampliada para “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou

creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício”.

A mudança tem razão de ser: logo após o advento do Texto Constitucional, as leis 7.787/89 e 8.212/91, ambas ordinárias, tentaram ampliar a base de tributação de *folha de salários* para abarcar os pagamentos feitos aos autônomos. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN nº 1.102/DF (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADIN nº 1.102/DF, Relator: Min. Maurício Corrêa, 1995) e do RE nº 177.296/DF (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 177.296, Relator: Ministro Moreira Alves, 1994), entendeu que o conceito de *folha de salários* descrito no texto original deveria ser interpretado tecnicamente, dentro dos limites do Direito do Trabalho (art. 110, CTN), portanto, a criação de nova fonte tratava-se de exercício da competência residual (art. 195, §4º, CF/88), carecendo de lei complementar para tanto. Posteriormente, esta tributação foi reinstituída pela Lei Complementar 84/96, mas a Emenda Constitucional entendeu por ampliar a fonte de custeio para remuneração, paga em contrapartida aos serviços prestados, com ou sem vínculo empregatício. Nota-se que algumas amarras conceituais permanecem, como se verá oportunamente: a materialidade permitida é a remuneração, contrapartida dos serviços prestados e tais serviços devem ser prestados por pessoa física.

c) Quanto à fonte de custeio originalmente denominada *faturamento*, também alvo de intensa discussão judicial do que se tratava tal conceito, o constituinte derivado, numa tentativa frustrada de salvar a Lei 9.718/98, ampliou a base de incidência para receitas ou faturamento, sendo dois conceitos distintos, o que foi deixado evidente pelo Supremo Tribunal Federal, como se verá adiante.



d) Finalmente, a terceira fonte de custeio: o lucro. O legislador optou por trazer tal conceito para o mesmo do IRPJ, sendo que para tal materialidade – em que pese o forte contencioso que a matéria envolve no âmbito infraconstitucional – não houve alteração no texto de origem.

e) Quanto à contribuição do Segurado, também para que dúvidas não existissem, se o texto original apenas colocou os trabalhadores como passíveis de contribuição, a Emenda Constitucional 20/98 ampliou para a tributação de quaisquer segurados, exceto os beneficiários de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência (regra de imunidade).

f) A receita de prognóstico não restou alterada desde a origem.

g) Uma novidade de relevo trazida pela Emenda Constitucional de 42/2003 foi a criação de mais uma fonte ordinária de custeio. Com efeito, considerando que os produtos e serviços internos estavam sendo gravados pelo PIS e pela COFINS, entendeu o constituinte derivado por criar uma nova fonte de custeio, agora atingindo a importação de bens ou serviços, em um evidente *bis in idem* com o imposto de importação, mas com a aquiescência do Texto Constitucional.

h) A Emenda Constitucional 20/98 ainda criou - §9º do art. 195 – a possibilidade de alíquotas e base de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização intensiva, dentro de uma perspectiva mundial de buscar o aumento dos empregos; a Emenda Constitucional 47/2005 ainda acrescentou a possibilidade de diferenciação conforme o porte da empresa ou a condição estrutural do mercado de trabalho.

i) Pela importância dos direitos sociais e da Seguridade Social, a dívida com a Seguridade Social impede a contratação com o Setor Público (aqui

a respeitar o devido processo legal), conforme §3º do art. 195, bem como o §11 impede a concessão de anistia ou remissão para valores acima dos fixados em lei complementar, o que ainda não ocorreu.

j) Por fim, dois novos parágrafos foram inclusos pela Emenda Constitucional 20/98 e são de extrema importância: (i) o §12 permite que as contribuições incidentes sobre faturamento ou receita possam ser não cumulativas, em razão da atividade econômica e o §13 dispõe sobre o que se comumente passou a ser denominado *regime substitutivo*, ou seja, deixar de tributar a folha para a tributação de um percentual sobre o faturamento ou receita.

Como se pode notar, o artigo 195 da CF/88, ao longo do tempo, atraiu complexidade e amplitude, com instrumentos poderosos para a tributação, o que acentua a necessidade de, mais uma vez, dar importância à finalidade, ou seja, o exercício de uma competência tão amplificada somente pode ser exercido para o cumprimento das finalidades constitucionais, caso contrário, toda a preocupação do constituinte originário com as amarras dos impostos tornou-se inócua.

Neste sentido, retomando as conclusões já descritas quanto à predestinação, por isso, é ela tão condenável: a) o constituinte (aqui de forma prévia) determinou a inclusão dos direitos sociais consagrados pela Seguridade Social (saúde, assistência e previdência); b) para custear tais direitos sociais, tão caros ao Estado Democrático de Direito, criou um arcabouço de instrumentos e materialidades, sem as amarras dos impostos; c) ora, por todos os princípios que regem um Estado Democrático de Direito (em especial segurança jurídica,

confiança na lei tributária) não poderia o Poder Público desviar recursos para questões já determinadas pelo Texto Constitucional.

As subseqüentes emendas constitucionais que desvinculam o produto da arrecadação das finalidades constitucionais enfraquecem a norma constitucional e tornam uma mentira a promessa feita em 1988. Pior, retiram as amarras do poder de tributar (desenhadas para os impostos), maltratam o pacto federativo, pois tratando-se de contribuições, não teria a União Federal o dever de repasse aos demais entes da Federação e, repita-se, ferem o Texto Constitucional, na medida em que impede a concretização maior de direitos sociais prometidos pela Carta Magna (cf. SARLET, 2003, p.663).

A síntese de Werther Botelho é perfeita (SPAGNOL, 2002, p. 152):

Seria perverso argumentar, de um lado, que os direitos sociais não possuem status de fundamentais por carecerem de prestações positivas por parte do Estado, condicionadas à existência de disponibilidade de recursos e, por outro lado, permitir que esses mesmos recursos possam ser desviados sob o argumento de que não se destinam à satisfação de direitos fundamentais.

Por isso, não temos dúvida da inconstitucionalidade do art. 76 do ADCT que vem sendo reiteradamente postergado pela Emenda Constitucional 27/2000 e subseqüentes.

Luís Eduardo Schoueri (2001, p. 209) afirma que o desvirtuamento da finalidade constitucional pode transformar as contribuições em impostos. A seguir, o regime jurídico destes:

Questão tormentosa é a da desvinculação de parte dos recursos das contribuições sociais, por meio de emenda constitucional. Afinal, se as contribuições sociais se distinguem dos impostos por conta de sua destinação, parece imediato que, se sua destinação é desvirtuada, já não mais se pode falar em contribuição social, mas em imposto. Se assim é, o seu regime jurídico passa a ser dos impostos, não das contribuições sociais.

Discordamos: o ferimento à confiança somente levaria o desvirtuamento da finalidade a dois caminhos, ou seja, à destinação correta dos recursos ou à repetição do indébito. Já concluímos quanto a este ponto, mas é preciso repetir que não cabe ao intérprete dar sentido ao ferimento da vontade constitucional.

Passemos, pois, à análise detalhada do artigo 195 do Texto Constitucional para verificar as amarras ao poder de tributar nele ainda inseridas.

### **8.6.3. A competência residual**

Cabe também aqui um breve comentário sobre a competência residual constante do §4º do art. 195 do Texto Constitucional, *in verbis*:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
[...] § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.

A amplitude dada ao artigo 195 e suas fontes ordinárias, se alguma tradição o país tivesse na preservação da norma constitucional, deveria ter sido realizada pela competência residual, assim, a integridade do Texto Constitucional estaria preservada. De toda forma, com esta amplitude dada, é preciso repensar a competência residual para que ela não seja mais uma válvula de escape do aumento de arrecadação.

Os requisitos constantes do §4º seguem a competência residual dos impostos (art. 154, I da CF/88): (i) a instituição mediante lei complementar; (ii) impostos já não previstos na competência da União; (iii) desde que sejam não cumulativos e (iv) que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A discussão acerca da necessidade de lei complementar ou lei ordinária para a instituição de uma nova contribuição social foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que entendeu pela necessidade da legislação complementar apenas no que tange às contribuições residuais (art. 195, §4º), afastando, portanto, a obrigatoriedade quanto às contribuições cujas bases tributáveis já tenham sido discriminadas na redação do art. 195 (empregador, sobre a folha de salários, o lucro, a receita ou o faturamento, dos segurados da Previdência Social, sobre a receita de concursos de prognósticos, e do importador de bens ou serviços do exterior)<sup>93</sup>.

Agiu com razão, pois as materialidades postas no artigo 195 (fontes ordinárias) já permitem a identificação do fato gerador, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a, CF/88).

Outra questão tratada em torno do art. 195, §4º da CF/88 era analisar os demais requisitos, materiais, isto é, se estaria ele apenas espelhando os requisitos dos impostos (art. 154, I da CF/88) ou se teria a Constituição vedado o *bis in idem* de forma ampla, ou seja, novas contribuições não poderiam ser criadas sobre materialidades dos impostos e contribuições constantes do

---

<sup>93</sup> RE nº 145.506/DF (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 145.506, Relator Min. Celso de Mello, 1994). O STF assim consolidou a matéria: “a União Federal, para instituir validamente nova contribuição social, tendo presente a situação dos profissionais autônomos, avulsos e administradores, deveria valer-se, não de simples lei ordinária, mas, necessariamente, de espécie normativa juridicamente mais qualificada: a lei complementar”.

Texto Constitucional ou, de forma restrita, o *bis in idem* não poderia se dar apenas sobre as bases já instituídas nos incisos do art. 195.

Para Sacha Calmon (COELHO, 1992, p. 357), a exegese do art. 195, §4º da Constituição implicaria invariavelmente a assertiva de que as contribuições residuais da Seguridade Social não poderão ter fatos geradores semelhantes tanto aos dos impostos do sistema, quanto aos das contribuições sociais já instituídas na redação do art. 195.

Werther Botelho (SPAGNOL, 2002, p. 119) entende que a vedação à bitributação alcança apenas as outras contribuições e não outros impostos:

Entender o contrário nos levaria ao absurdo de afirmar, com base em literalidade apressada, que a contribuição residual não poderia incidir junto com um imposto, mas poderia livremente incidir junto com outra contribuição. Dessa forma, apenas para ilustrar, nada impede a criação de contribuição social incidente sobre o patrimônio da pessoa física ou jurídica, visto não ser o patrimônio base de incidência original para esses tributos.

O Supremo Tribunal Federal apreciou a questão, tendo pacificado que, para as contribuições sociais novas (competência residual), não é vedada a possibilidade de terem o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculos dos impostos discriminados na Constituição, sendo o *bis in idem* proibitivo apenas para as contribuições já existentes<sup>94</sup>.

O Supremo Tribunal Federal<sup>95</sup> teve ainda a oportunidade de apreciar a vedação ao *bis in idem* entre as próprias contribuições no julgamento da inconstitucionalidade das contribuições incidentes sobre a produção do empregador rural pessoal natural, nos termos do art. 25 da Lei 8.212/91, pela redação dada através das Leis 8.540/92 e 9528/97. Na oportunidade, assentou

---

<sup>94</sup> Neste sentido, a decisão proferida no RE 258.470/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 258.470, Relator: Min. Moreira Alves, 2000).

<sup>95</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 363.852, Relator: Min. Marco Aurélio, 2010.

ser inconstitucional a contribuição criada com base nas referidas leis, utilizando, dentre as razões de decidir, o argumento de que se trataria de uma contribuição residual e, que, assim, deveriam ter sido observados os aspectos dispostos no art. 195, §4º da Constituição.

Em seu voto, o Ministro Cezar Peluso deixa claro o posicionamento da Corte quanto à interpretação da vedação ao *bis in idem* dada ao art. 195, §4º da Constituição em relação às próprias contribuições, impossibilitando a incidência de uma contribuição residual sobre alguma das bases econômicas que já tenham sido objeto das fontes de custeio no art. 195<sup>96</sup>.

Assim, o Supremo Tribunal é pela interpretação restritiva do art. 195, §4º, apenas limitando a aplicação do art. 154, I à vedação de incidência em duplicidade das contribuições residuais sobre as fontes de custeio já dispostas no art. 195<sup>97</sup>.

Ainda no art. 195, §4º, é preciso buscar o alcance da expressão *não cumulativas*.

Para Sacha Calmon (COELHO, 1992, p. 357), o sentido de não cumulatividade expresso no art. 154, I da Constituição para a criação dos impostos residuais deve ser também o entendimento aplicado para as contribuições residuais criadas no escopo do art. 195, §4º, portanto, a expressão não cumulativo indica que “*as novas contribuições deverão de ser como o IPI e o ICMS*”, não se tratando de mera repetição para vedação de tributos iguais.

Ives Gandra (MARTINS, 1992, p. 12) entende que o alcance da expressão permite dois significados, ou seja, se o novo tributo for plurifásico,

---

<sup>96</sup> Idem.

<sup>97</sup> É ver ainda a decisão proferida no RE nº 228.321/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 228.321/RS, Relator: Min. Carlos Velloso, 1998). Do voto proferido, colhe-se o entendimento do STF de que “*as contribuições, criadas na forma do §4º, do art. 195 da CF não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes*”.

deverá adotar a técnica da não cumulatividade, mas também a expressão reforça a proibição de sobreposição de tributos diversos, portanto, uma nova contribuição social residual, para ser criada, deveria ater-se às duas vedações.

Para José Eduardo Soares de Melo (2010, p. 318), de igual modo, a “não cumulatividade das novas contribuições tem por objetivo evitar a superposição das cargas tributárias, que ocorre em ciclo operacional multifásico”.

Werther Botelho Spagnol (2002, p. 118), por sua vez, entende que a expressão “não cumulatividade” foi utilizada, até então, pela Constituição exclusivamente como limite para a imposição indireta, no sentido de possibilitar sua incidência de forma neutra nas etapas existentes entre a produção e o consumo.

O Supremo Tribunal Federal, contudo, novamente afastou a interpretação conferida pela doutrina, entendendo que a expressão não cumulatividade apenas diria respeito à sobreposição das bases de incidência, afastando o sentido da não cumulatividade aplicável aos impostos como o ICMS e o IPI, na medida em que também afastou, para as contribuições, a segunda parte do art. 154 da CF/88<sup>98</sup>.

Não andou bem, a nosso ver, o Supremo Tribunal Federal, já que não adotou apenas um posicionamento restritivo, mas tornou inútil a referência expressa que o art. 195, §4º faz ao art. 154, I da CF/88. A crítica é destacada por Ricardo Lodi Ribeiro (2012, p. 224):

---

<sup>98</sup> Neste sentido, a decisão proferida no RE 258470/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 258.470/RS, Relator: Ministro Moreira Alves, 2000).



Não nos parece que a técnica adotada pelo constituinte tenha sido essa, pois o que se pretende evitar com a previsão é a invasão de competências nas matérias deferidas a Estados e Municípios, e não o exercício do bis in idem pela própria União. Assim, os três requisitos do art. 154, I, CF devem ser observados na instituição da contribuição residual.

Pois bem, entendemos que o art. 195, §4º não pode ser analisado de forma isolada dos demais dispositivos, em especial, do contexto constitucional atualmente vivido, assim, pela amplitude dada às fontes ordinárias de custeio da Seguridade Social, a criação das novas fontes residuais apenas se justificaria na medida em que novos benefícios ou serviços da seguridade sejam instituídos pelo Estado, nos exatos termos do art. 195, §5º da CF/88<sup>99</sup>.

Trata-se de fundamento teleológico a limitar a sede arrecadatória, restringindo a competência residual à finalidade nobre do Texto Constitucional.

Consideramos, ainda, questionável se a competência residual for exercida sobre uma das bases impositivas atribuídas a Estados e Municípios, pois invadiria a competência de outros entes da Federação, reduzindo a capacidade de paga dos contribuintes atingidos, conforme defendido anteriormente.

#### **8.6.4. Distinção de base de cálculo e alíquotas (art. 195, §9º, da Constituição)**

A Emenda Constitucional 20/98 (com posterior modificação pela EC 47) previu, no §9º do art. 195 do Texto Constitucional, a possibilidade de,

---

<sup>99</sup> Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

através de critérios discricionários, alterar base de cálculo e alíquotas das contribuições sociais previstas no inciso I do art. 195 da CF/88 (folha de salários e demais rendimentos do trabalho).

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
[...] § 9º - As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Quatro são as condições impostas para alteração de base de cálculo ou alíquotas: *“da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”*.

O referido dispositivo deve ser interpretado, no texto atual, com o §13 do mesmo artigo 195:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
[...] § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Os parágrafos 9º e 13 possuem conceitos amplos e indeterminados que podem servir para malferir a isonomia, se não postos de maneira adequada. Parece adequado entender que tal dispositivo está para além do custeio simplesmente dito, mas visa adequar realidades econômicas momentâneas ou mesmo a capacidade contributiva de alguns setores ou contribuintes.

Se esta é a justificativa, o Supremo Tribunal Federal não reconheceu ferimento à isonomia a majoração das alíquotas da CSLL apenas para as instituições financeiras, pelo art. 19 da Lei 9.249/95, quando do julgamento do

AgRg no RE nº 552.118/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AgRg no RE nº 552.118/RS, Relatora: Min. Carmen Lúcia, 2011).

É certo que o Supremo Tribunal Federal tem limitado a aplicação do princípio da isonomia aos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva, como barreiras de controle da discricionariedade do legislador (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AgRg no RE nº 552.118/RS, Relatora: Min. Carmen Lúcia, 2011).

Noutros julgados, a Corte Suprema ainda destacou a necessidade de se averiguar e comprovar a real capacidade contributiva de um determinado setor da atividade que esteja absorvendo sacrifícios marginais maiores, na medida em que “o princípio da solidariedade nem de longe chancela toda e qualquer tentativa de aumento da carga tributária” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AgRg no RE nº 490.576/SP, Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2011).

Destaque-se, por fim, no que tange à possibilidade de diferenciação das bases de cálculo das contribuições para atendimento da isonomia, que a aplicação do §9º do art. 195 está expressamente vinculada aos limites materiais e formais dispostos na redação do art. 195, §4º da CF/88, ou seja, caso a diferenciação implique o surgimento de base de cálculo não prevista pela Constituição, será, claramente, uma hipótese de instituição de contribuição residual, o que demandaria necessariamente, segundo o Supremo Tribunal Federal, lei complementar e não poderá adotar as bases de cálculo ou fatos geradores já estabelecidos no art. 195 do Texto Constitucional.

Em verdade, entendemos que os parágrafos 9º e 13 são importantes remédios para política econômica governamental, assim como em outros países

se adotam tais medidas, na busca de maior empregabilidade ou adequação da tributação a determinados setores.

Se a diferenciação das alíquotas e da base de cálculo se der pela medição da capacidade contributiva será preciso demonstrar esta aptidão econômica maior ou menor. Contudo, se a diferenciação se dá por conta de um desejo governamental, por exemplo, de aumento da empregabilidade, estaremos adentrando no campo da extrafiscalidade<sup>100</sup>, assim definida por Ricardo Lobo Torres (2001, p. 167):

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

E Misabel Derzi (2013, p. 336) é mais uma vez precisa no trato da matéria:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Esta medida de desoneração da folha de pagamentos, substituindo-a para uma tributação sobre o faturamento, já foi aplicada no Ordenamento Jurídico pátrio (lei n. 12.546/2011) e é objeto de intenso debate por alguns motivos: a) de novo, o princípio da confiança, já que o dispositivo constitucional

---

<sup>100</sup> Ainda sobre a extrafiscalidade, ver: COSTA, 2011, p. 48-49; GOUVÊA, 2006; MACHADO, 2011, p. 68-69; SILVA, 2012, p. 726-727; etc.

claramente visa adequação da carga tributária a setores ou atividades que sofrem em demasia com a tributação sobre a folha<sup>101</sup>, assim, para estes, a substituição deverá criar uma redução da carga tributária, motivo pelo qual o regime mais adequado seria o facultativo, cabendo à empresa verificar se haverá ou não desoneração; b) não pode tal desoneração ser alvo de pressões políticas para reduzir a carga tributária dos setores que possuem maior influência no Congresso Nacional, isto é, se não for comprovado que a desoneração visa atingir um setor que não pode arcar com a carga tributária sobre a folha de pagamentos, sob pena de redução da empregabilidade, a desoneração fere e maltrata o princípio da isonomia, cláusula pétrea que não pode ser atingida pela Emenda Constitucional e c) por fim, se a desoneração não visa adequação à capacidade contributiva, mas fins extrafiscais e não inseridos nas finalidades da Seguridade Social, os impactos que tal desoneração causar deverão ser cobertos pelo Tesouro Nacional, como o fez a lei em comento.

De fato, o Brasil não é o único país que analisa a desoneração da folha de pagamentos para aumento da empregabilidade. Esta é uma questão que vem sendo estudada a fundo, em especial nos países da Comunidade Europeia<sup>102</sup>.

No final da década de 1980 e início da de 1990, a tributação sobre folha de pagamentos entrou definitivamente no foco das análises sobre o desempenho de mercado de trabalho em diversos países, inclusive o Brasil. No contexto internacional, a elevação acentuada nas taxas e na

---

<sup>101</sup> A intenção governamental parecer ter sido a de redução da carga: "... essa mudança de base da contribuição também contempla uma redução da carga tributária dos setores beneficiados, porque a alíquota sobre a receita bruta foi fixada em um patamar inferior àquela alíquota que manteria inalterada a arrecadação – a chamada alíquota neutra" (BRASIL; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012).

<sup>102</sup> A Política Fiscal na União Européia, Série: *A Europa em Movimento*, Luxemburgo, Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000, 38 p.

duração do desemprego nos países da Europa Ocidental, frente a um desempenho mais dinâmico do mercado de trabalho estadunidense – taxas de desemprego menores, graças à geração de postos de trabalho com salários mais baixos –, era considerada problemática. Buscavam-se explicações e equacionamentos.

Segundo um dos diagnósticos então recorrentes, que se tornou predominante a partir da publicação do OECD *Jobs Study* (OECD, 1994a e 1994b), os elevados tributos sobre a folha de pagamentos eram um dos responsáveis pelo mau funcionamento dos mercados de trabalho e, assim, pela elevação do desemprego (ANSILIERO et al., 2010). Consequentemente, a solução proposta para conseguir a redução do desemprego seria a redução dos tributos sobre a folha de pagamentos. Em tese, isto permitiria aos mercados de trabalho da Europa recuperar algum dinamismo, à semelhança da experiência do mercado de trabalho norte-americano da época. (MOSTAFA et al, 2011, p. 108)

De toda forma, a desoneração ou substituição da tributação sobre folha de pagamentos pelo faturamento deve ser sempre setorial, justificada e – se os fins não forem de melhor desempenho das fontes de custeio da Seguridade Social (concretização da solidariedade imposta pelo art. 195) - a perda de arrecadação deverá ser coberta pelo Tesouro Nacional.

Ademais, a igualdade tributária deve prevalecer entre contribuintes em geral, e não apenas entre contribuintes de determinado setor econômico, assim, “a discriminação de alíquotas, no caso arbitrária, decorre de critério subalterno, e é, portanto, inconstitucional” (MELO, 1992, p. 383).

#### **8.6.5. A não cumulatividade do artigo 195, §12, da Constituição**

Com o advento da Emenda Constitucional n° 42/2003, a faceta exclusiva da não cumulatividade aos tributos plurifásicos, então constantes do Texto Constitucional (ICMS e IPI), foi modificada, tendo sido acrescentado o parágrafo 12 ao artigo 195 da Carta Magna, que dita:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Até a edição da referida emenda, a aplicação do regime não cumulativo era exclusiva aos tributos ditos indiretos (ICMS e IPI), cuja tributação, focada na circulação ou produção do bem em suas várias etapas, poderia resultar em aumento do preço final do bem comercializado. Assim, a não cumulatividade originariamente introduzida dizia respeito aos tributos concebidos juridicamente para terem efeito neutro na cadeia econômica ao longo da qual incidem.

Por outro lado, as contribuições hoje submetidas ao regime não cumulativo foram concebidas, originalmente, para serem tributos que onerassem as riquezas empresariais, afetando diretamente a produção, com base em um sistema cumulativo, simplificado e de baixas alíquotas. Tal era o cenário durante a vigência das Leis complementares nº 07/70 e 70/91. Com o aumento das alíquotas incidentes sobre tais bases alargadas, diante do clamor das empresas nacionais, resolveu o constituinte derivado pela implantação de um efetivo sistema de não cumulatividade, com respaldo constitucional, às contribuições incidentes sobre a receita, positivando-o na redação do art. 195 (§12) através da Emenda Constitucional 42/2003.

Adentrando na previsão específica da não cumulatividade instituída ao PIS e à COFINS, verifica-se que o parágrafo 12 do art. 195 da CF, não

obstante tenha deixado ao alvedrio do legislador ordinário definir quais seriam os setores abrangidos pela não cumulatividade, nada dispôs sobre os contornos desta sistemática não cumulativa imposta (extensão e efeitos do creditamento), sendo certo que a definição da não cumulatividade aplicável defluiria, então, da própria natureza do fato impositivo destas contribuições (receita bruta), em muito divergente da materialidade dos demais tributos não cumulativos (IPI e ICMS).

Em face da amplitude da materialidade dos tributos incidentes sobre a receita, o cumprimento da não cumulatividade deveria necessariamente partir da premissa de que a efetiva depuração da base de cálculo das contribuições ocorre tão somente quando creditadas todas as despesas incorridas para a formação da receita, sempre que tais despesas (bens ou serviços) forem efetivamente suportadas pelo contribuinte e se mostram necessárias à atividade produtiva do contribuinte.

Assim, certo é que a Constituição não outorgou poderes ao legislador infraconstitucional para definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

Neste sentido, cabe primeiramente fixar que a não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar seus efeitos. Relembre-se que, com espeque na não cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65% de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios têm de ser efetivos.

Nesse sentido, conclui Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, 2009, p. 359) que, nos tributos sobre receita:

... a não cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas



e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

Por isso Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004) afirma que:

... o referencial das regras legais que disciplinam a não cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita e eventos que dizem respeito ao processo formativo de determinado produto.

José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 51-52) ainda assevera que:

... a não cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

Ademais, a devida observância à sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte. Sempre que estas se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar o abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Supondo que, sem a aquisição de determinado bem ou serviço, for impossível realizar o processo industrial ou prestar o serviço a ele adjacente, ou ainda, por expressa disposição legal, não puder o contribuinte deles prescindir, não há dúvida de que tais bens ou serviços mostram-se essenciais à atividade produtiva, devendo constituir créditos dedutíveis. Neste sentido, destaca Igor Mauler Santiago (SANTIAGO, 2013) que:

A imprescindibilidade pode ser entendida em sentido restrito — atingindo exclusivamente os bens e serviços e demais utilidades essenciais à atividade operacional do contribuinte, como insumos, bens do ativo (inclusive intangíveis), custos imobiliários dos estabelecimentos operacionais etc. — ou em sentido lato, para

contemplar também os bens, serviços e utilidades necessárias à atuação normal da empresa como um todo, caso das despesas imobiliárias com áreas administrativas, do material de escritório, dos programas de controle contábil ou fiscal etc.

Nesta última hipótese, os limites da não cumulatividade se aproximam (excluídas as despesas não atingidas pelo tributo não cumulativo, como os pagamentos de empregados) da definição de despesas dedutíveis para efeito de imposto de renda, extensão que tem sido recentemente advogada em matéria de PIS e Cofins.

Tal leitura ampliativa parece-nos ser a mais consentânea com a Constituição, seja para evitar a dupla tributação de certas receitas (na pessoa do fornecedor e na do adquirente a que se vedam os créditos respectivos), seja porque — salvo abusos que devem ser combatidos, inclusive por presunções relativas (compra de veículos para diretores, por exemplo) — nenhuma empresa faz dispêndios que não julgue necessários à sua atividade, julgamento que, não se tendo extrapolado os campos da licitude e da razoabilidade, não pode, sem ofensa ao direito de livre organização dos negócios privados, ser menoscabado pela lei tributária.

Em tais casos — ou seja, em se tratando de despesas imprescindíveis ao exercício da atividade — não admitir o crédito significaria reconhecer que a despesa do contribuinte adquirente do bem ou tomador do serviço, que nada mais é do que a receita tributada na pessoa do alienante/prestador, e que carrega consigo o ônus das contribuições, seria novamente tributada na pessoa do adquirente/tomador, com a inclusão no custo que compõe sua receita tributada.

Logo, as contribuições em questão estariam a incidir cumulativamente: primeiramente na receita gerada quando da aquisição do bem/serviço gerador do crédito e novamente na receita gerada pelo serviço prestado com base nos referidos bens (cuja despesa incorrida representa a receita que já foi tributada na fase anterior), o que fere toda a lógica constitucional da não cumulatividade e torna inoperante o dispositivo constante do §12 do art.195 da CF/88.

Assim, a aplicabilidade plena da não cumulatividade deve guardar a necessária proporção entre a diferença das receitas auferidas e das receitas

essenciais consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias), depurando-se a base tributável para encontrar apenas as receitas oriundas da própria atividade produtiva, sob pena de se inviabilizar a produção, com nefastas consequências ao crescimento da economia como um todo.

Eis as premissas que devem ser fixadas para a análise da repercussão da não cumulatividade constante do §12 do artigo 195 do Texto Constitucional: (i) a não cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS possui suas bases nos art. 195 da CF e foi instituída de forma ampla, visando o afastamento da sobreposição tributária; (ii) a observância ao preceito da não cumulatividade deve levar em consideração a própria natureza do fato gerador da obrigação tributária e a amplitude da base de incidência econômica de modo a possibilitar a efetiva depuração de base, afastando a incidência em cascata da tributação, premissa maior da adoção da sistemática não-cumulativa em qualquer espécie tributária; (iii) deve-se reconhecer a possibilidade de creditamento de todas as despesas que se mostrem necessárias à atividade produtiva do contribuinte e que tenham constituído receita de outras pessoas jurídicas em razão do produto ou serviço adquiridos, evitando, assim, a sobreposição tributária.

No caso dos impostos não cumulativos, as hipóteses de incidência referem-se a operações de industrialização (IPI) e de circulação de mercadorias (ICMS), razão pela qual a concretização da não cumulatividade pressupõe o confronto entre as operações que impliquem entrada e saída dos bens que integram o produto tributado, deduzindo-se, em cada etapa da cadeia econômica, o imposto pago na etapa anterior, sendo, ao cabo, suportado pelo consumidor final.

As contribuições especiais, por sua vez, incidem sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas, materialidade muito mais ampla do que a adotada para os tributos acima e, por isso, a depuração de base pela aplicação da não cumulatividade exige a consideração da maior quantidade de despesas possível, consentâneas à própria natureza da base tributável.

As discrepâncias entre o regime não-cumulativo das contribuições e dos demais impostos (ICMS e IPI), portanto, decorrem substancialmente da diferença de materialidade destas tributações e da forma de apuração da base tributável, sendo certo que:

a) O princípio da não cumulatividade do IPI é consagrado no art. 153, §3º, inciso II da CF/88 e em suma consiste na atividade de apuração do valor adicionado do bem, visando repercutir o imposto apenas sobre o valor adicionado pelos agentes econômicos em cada operação.

b) Já no ICMS, o princípio da não cumulatividade encontra resguardo no artigo 155, II, § 2º, inciso I da Constituição Federal e, tal como destaca Sacha Calmon (COÊLHO, 2011) repousa no princípio fundamental de que

(..) se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros), portanto os insumos de toda natureza, os bens de ativo permanente (máquinas e equipamentos), assim como os bens de uso e consumo do estabelecimento.

As contribuições especiais são tributos que, ao onerarem a receita bruta obtida na atividade empresarial, desconsideram a natureza do produto ou serviço prestado, bem como a estrutura ou denominação jurídica do negócio pelo qual são auferidas as receitas deles decorrentes, independentemente de sua classificação contábil.

Neste sentido, deve-se garantir a apuração de créditos relativamente a todas as despesas que, além de essenciais ao processo produtivo, tenham configurado receitas de outras empresas e implicado o pagamento das contribuições sobre receita anterior, para todos aqueles contribuintes que estão sujeitos ao pagamento das contribuições sob a sistemática da não cumulatividade.

Esta é a linha de Marco Aurélio Greco (GRECO, 2004):

Embora a não-cumulatividade seja uma ideia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de "receita" e não "produto".

Resta clara a impossibilidade de se aplicar, por analogia, as regras atinentes à não cumulatividade dos demais tributos plurifásicos (IPI e ICMS) ao regime de não cumulatividade imposto pela Constituição Federal às contribuições do artigo 195, o que, conseqüentemente, afasta ainda a possibilidade de se restringir o direito de creditamento ao que, na sistemática dos impostos, denomina-se crédito físico, pois as despesas que afetam a receita tributável do contribuinte não necessariamente se relacionam ou integram o produto final no processo produtivo.

Este é nosso entendimento quanto ao referido §12 do artigo 195 do Texto Constitucional.

### **8.6.6 As materialidades do artigo 195: análise das contes de custeio**

Para cada materialidade constante do artigo 195 do Texto Constitucional há, potencialmente, a possibilidade de estudos separados, portanto, não é a intenção do presente fazer qualquer estudo mais aprofundado sobre elas, mas apenas apontamentos importantes dentro das limitações ao poder de tributar das contribuições especiais destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Como já afirmamos, para distribuir competências a Constituição Federal se utilizou de conceitos com densidade semântica, ou seja, levou ao Texto Constitucional conceitos previamente existentes para fixação dos limites da competência e aumento da segurança jurídica. Trata-se do que se chama de reserva constitucional material direta, ou seja, utilização de palavras ou expressões que já têm significado, ordinário ou técnico, incorporado ao Ordenamento Jurídico. Assim ensina Ávila:

[...] a utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional (não necessariamente no direito privado). Se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não modificá-lo pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional. (ÁVILA, 2012)

E Igor Mauler Santiago:

Ao tratar dos impostos e das contribuições para a seguridade social, a Constituição de 1988 — ao contrário do que fez quanto às demais figuras tributárias[1], em que isto ocorre apenas por exceção — optou pela indicação precisa dos respectivos fatos geradores (artigos 153, 155, 156 e 195, incisos I a IV).

Tal opção impõe ao intérprete a premissa de que os conceitos utilizados nas regras constitucionais de competência têm um sentido unívoco, que deve ser buscado nos ramos jurídicos de que provêm (propriedade no Direito Civil, mercadoria no Direito Empresarial[2]) ou, quando este não seja o caso, em outros campos do conhecimento (renda e grandes fortunas na Economia) ou no próprio Direito Tributário pré-constitucional (faturamento).

A tese contrária — de que o legislador e o Fisco podem interpretar como queiram as normas que delimitam o seu próprio poder —, além de paradoxal, anula todo o esforço de discriminação feito pelo constituinte, condenando à inutilidade, contra o cânone hermenêutico, largo trecho da Constituição. (SANTIAGO, 2014)

Fortes e reiterados são os julgados daquela Corte Suprema sobre o assunto (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 166.772/RS, Relator: Min. Marco Aurélio, 1994; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 172.058/SC, Relator: Min. Marco Aurélio, 1995; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 116.121/SP, Relator: Min. Marco Aurélio, 2000; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 390.840/MG, Relator: Min. Marco Aurélio, 2005).

Portanto, sob tal prisma devem ser analisadas as fontes de custeio.

#### **8.6.6.1. Folha de Salários e demais rendimentos do trabalho**

A folha de salário no Brasil apresenta um peso bem elevado de encargos, não somente das clássicas contribuições previdenciárias (ônus do empregador e do empregado), mas outros tantos custos que foram embutidos sobre os salários por programas sociais que nasceram de boas intenções e acabaram sendo transformados em verdadeiros tributos, pesando de sobremaneira no custo salarial e levando a um desestímulo de maior formalidade do emprego. Aqui incluímos todos os encargos sociais, tais como as contribuições previdenciárias *stricto sensu*, o FGTS, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, Salário-Educação, Seguro Acidente do Trabalho, entre outros

adicionais que elevam – somente na parte que é ônus dos empregadores – o custo salarial a patamares bem elevados, sem considerar a parte retida dos empregados (limitada ao teto previdenciário).

Contudo, retornando a fonte ordinária, consta do Texto Constitucional:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)” (grifamos)

A Constituição Federal determinou que a contribuição previdenciária devida pelo empregador incide sobre o salário e demais rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, pago a pessoa física.

Arnaldo Sussekind estabelece a correta diferença entre essas duas parcelas:

“Como se insere, salário é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do seu contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelo serviços executados por força do mesmo contrato. Essa distinção, oriunda dos conceitos legais de remuneração e de salário, é de inquestionável importância para a aplicação das diversas normas jurídicas atinentes às relações de trabalho, inclusive às que tangem à Previdência Social.” (SUSSEKIND, 2005)



O salário sofreu, ao longo dos últimos anos, uma das maiores transformações sociais, e com reflexos no Direito<sup>103</sup>, mas é preciso se ater à norma de competência, ou seja, por ela os valores percebidos pelos trabalhadores só podem compor a base de cálculo das contribuições a cargo da empresa sobre a folha de salários caso tenham como causa o trabalho, constituindo, assim, remuneração pela prestação laboral. Caso contrário, só podem ser fonte de custeio da Seguridade Social conforme exercício de competência residual constitucional, por meio de lei complementar (art. 195, §4º, CF).

Cabe reforçar que não são as parcelas percebidas em decorrência do contrato de trabalho que compõem a base de cálculo das contribuições, mas as parcelas percebidas em decorrência do trabalho, ou seja, todo valor pago em contraprestação dos serviços realizados na relação jurídica que se estabelece entre contratante/empregador e contratado/empregado, este último sempre pessoa física. Esta a lição de Sérgio Pinto Martins:

“Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família. A habitualidade é o elemento preponderante para se saber se o pagamento feito pode ou não ser considerado como salário ou remuneração. O contrato de trabalho é um pacto de trato sucessivo, em que há a continuidade na prestação de serviços e, em consequência, o pagamento habitual dos salários”.  
(MARTINS, 2002)

Diversas são as parcelas em litígio, atualmente, sobre o tema. Entre muitas: aviso prévio indenizado, 15 dias que antecedem o auxílio-doença e o auxílio-acidente, terço constitucional de férias gozadas, horas extras, adicional

---

<sup>103</sup> Ver, entre outros: DELGADO, 2004; DELGADO, 2002; NASCIMENTO, 1999; etc.

de horas extras, salário-maternidade e férias gozadas. Outras tantas parcelas foram analisadas e a jurisprudência apontou pela inclusão na base de cálculo das contribuições sobre a folha de salários: adicionais noturno, de insalubridade e periculosidade, diárias, gratificações especiais, gratificação natalina.

Em nosso sistema jurídico, a estrita legalidade tributária, em sua feição material (CF; art. 150, I e CTN; art. 97), suportada pelo princípio maior da segurança jurídica (CF; 5º, *caput*), impõe que o fato gerador e a base de cálculo dos tributos sejam determinados positivamente, ou seja, a lei deve prever e qualificar exaustivamente suas características, permitindo assim a perfeita subsunção dos fatos à norma jurídica ensejar o nascimento da obrigação tributária. Este delineamento da hipótese de incidência deve, ainda, estar suportado pela norma de competência, ditada pelo Texto Constitucional.

Trata-se da importante distinção entre imunidade (regra de incompetência, ditada pelo Texto Constitucional, para se contrapor à regra de competência determinada pela própria Constituição), isenção (exclusão da hipótese de incidência, em que pese constar da norma de competência, por razões diversas) e não incidência natural, ou seja, fatos situados fora do âmbito de competência do ente que deseja instituir a tributação (o que não é remuneração não precisa ser isentado pela lei, pois já está naturalmente excluído, por não se enquadrar no conceito que desenha a competência para tributar). A não incidência natural é um *nada jurídico* (Sacha Calmon).

No que toca à contribuição do empregador sobre as remunerações, a regra de competência do art. 195, I, 'a' da Constituição definiu como fato tributável apenas parcelas de natureza remuneratória, e não indenizatória. Logo,

conforme explicita o art. 110 do CTN, não pode a lei ou o seu aplicador alterar tal conceito.

Feitas tais considerações, podemos dizer que um conceito de remuneração adequado à norma de competência seria a importância recebida pelo empregado ou prestador de serviços, pessoa física, como retribuição pactuada pelos serviços realizados por este ao empregador/contratante, prestação esta pactuada, expressa ou tacitamente, e paga PELA prestação de serviços e nunca PARA prestação de serviços, sendo o referido pagamento feito de forma habitual, e tais parcelas decorrentes diretamente da prestação de serviços.

Além do conceito acima excluir as parcelas pagas pelas empresas que nele não se enquadram (indenizações, equipamentos de segurança, alimentação, prêmios etc.), outras tantas o Texto Constitucional (Previdência Complementar) ou mesmo a legislação infraconstitucional (serviço médico ou odontológico, reembolso creche ou babá, plano educacional) excluem da tributação, pois apesar de serem parcelas pagas pela prestação de serviços, são “sub-rogações” do setor privado sobre atividades típicas do estado, reduzindo os gastos deste último.

É preciso lembrar que, nesta seara, a Constituição Federal (art. 7º, inciso XI, da CF/88) retirou da tributação sobre a folha de pagamentos a participação nos lucros ou resultados. Em que pese algumas vozes dissonantes de que se trata de uma imunidade, o STF, contudo, no julgamento RE 380.636/SC (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 380.636, Relator: Min. Gilmar Mendes, 2005) reconheceu a natureza do art. 7º, inciso XI da CF como sendo norma de imunidade, de eficácia contida, razão pela qual a participação

nos lucros somente poderia ser considerada verba desvinculada da remuneração quando e se regulada por lei, o que, a princípio, apontaria para a necessidade de observância da legislação ordinária em vigor<sup>104</sup>. A operacionalização de tal instituto tem sido alvo de inúmeros litígios, mas esta controvérsia infraconstitucional não é objeto do presente.

Outra regra de imunidade consta do art. 202, §2º da CF/88, ou seja, as contribuições do empregador não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. Além destas, temos: contribuições previdenciárias sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 195, II, da CR/88); contribuição previdenciária para quem continuar em atividade após completar o tempo para aposentadoria, para preencher os requisitos estabelecidos pelo art. 40, §1º, III, “a” da CR/88 (art. 8º, §5º, da EC 20/1998); contribuição à seguridade social do carente e do desvalido (art. 203 da CR/1988); contribuição à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam a requisitos estabelecidos em lei (art. 195, §7º, da CR/1988), sendo que esta última, pela sua materialidade, atinge as demais fontes de custeio da Seguridade Social.

O Brasil ainda tem muito a evoluir nesta seara, podendo implementar algumas políticas fiscais de estímulo à poupança interna, incentivando a Previdência Complementar, uma vez que os benefícios acima ainda atingem um número reduzido de trabalhadores, apenas das grandes empresas ou das regiões com sindicalização mais elevada. Acreditamos que as desonerações pontuais, específicas e atingindo setores previamente estudados,

---

<sup>104</sup> A matéria será, contudo, objeto de reapreciação pelo Plenário do STF, no rito da repercussão geral, reconhecida no bojo do Recurso Extraordinário nº 569.441 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 569.441/RS, Relator: Min. Dias Toffoli, 2010). O julgamento do STF poderá, assim, trazer importantes reflexos, inclusive na interpretação da lei (10.101/00) que regulamentou o dispositivo constitucional.

podem trazer mais retorno e de forma mais segura para a coerência do sistema do que desonerações generalizadas que, via de regra, não conseguem atender às expectativas criadas para tais procedimentos.

Ainda neste sentido, esta fonte constitucional (folha de salários) não se comunica com as demais (faturamento ou receita e lucro), gerando uma tributação exacerbada da própria mão-de-obra, pois tributada diretamente sobre a folha de salários e, depois, indiretamente, ao compor os insumos para produção das receitas, mas não ser dedutível na base de cálculo do PIS e da COFINS.

#### **8.6.6.2. Lucro**

O lucro é uma das fontes de custeio eleitas pela Constituição Federal e a sua definição, como de costume, não é consenso na doutrina.

Em linhas gerais, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possui a mesma base de cálculo do imposto de renda, tendo como hipótese de incidência o resultado positivo (lucro/renda) apurado em um determinado intervalo de tempo. Apesar das diferentes teorias acerca de seu conceito, é inquestionável que a renda busca surpreender o acréscimo patrimonial, a geração de riqueza nova. Isso não significa dizer, contudo, que o legislador tenha adotado a teoria da renda como acréscimo.

As diferenças entre renda como produto e renda como acréscimo são irrelevantes para o contexto do presente trabalho. Ao fim e ao cabo, o que a Constituição efetivamente impede é a tributação de algo que não se caracterize como riqueza nova, que não se incorpore ao patrimônio de seu titular, sem que

seja necessário firmar posição em relação ao momento em que a renda deve ser aferida ou se o fato gerador pressupõe incremento do valor líquido do patrimônio.

As considerações acima podem ser integralmente transpostas para o conceito de lucro. Em relação às pessoas jurídicas, a CSLL segue conceito idêntico, podendo as diferenças na apuração da base de cálculo ser tidas como pontuais. Do ponto de vista conceitual, o lucro da CSLL é a renda do imposto de renda. Não por outro motivo, novamente em se tratando de pessoas jurídicas, é comum a afirmação de que “a alíquota do imposto de renda” é de 34%, sendo 15% do IPRJ, 10% do adicional de IRPJ e 9% da CSLL.

Assim, quando se analisa o lucro como fonte de custeio, é preciso ter em mente o conceito de acréscimo patrimonial, ainda objeto de incontáveis debates no contexto do imposto de renda. Não há qualquer indicação de que o legislador constituinte tenha buscado estabelecer um conceito de lucro autônomo e desvinculado do conceito de renda, sendo as atuais diferenças verificadas apenas na composição da base de cálculo desses tributos.

A Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas teve sua constitucionalidade submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal, conforme decisões já citadas para definir a natureza tributária dos tributos previstos no art. 195 do Texto Maior (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 146.733/SP, Relator: Min. Moreira Alves, 1992; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 138.284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992). Questionava-se ali a instituição de contribuição prevista no art. 195 do Texto Maior por Medida Provisória e não por lei complementar, bem como o fato de ser a exação instituída um verdadeiro adicional do imposto de renda.

Naqueles julgamentos, o Supremo Tribunal Federal acabou por considerar constitucional a Lei 7.689/88, exceto para o exercício que foi promulgada (inconstitucionalidade do art. 8º), por ofensa ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, 'a') qualificado *“pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195 parág. 6º)”*.

São previstas como contribuintes todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e atuam com idêntica hipótese de incidência deste IRPJ, com algumas exclusões e compensações específicas. Ademais, esta exação tem algumas isenções específicas que não atingem o IRPJ, tais como a entidade binacional Itaipu e as entidades fechadas de previdência complementar, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002, esta última com todas as nossas ressalvas, pois – conforme consta a seguir – entendemos que a tributação se mostra impossível pela não realização da hipótese prevista em lei – tais entidades não auferem lucros.

A este respeito, para não nos alongarmos muito, pouco importa se é ou não adicional do IRPJ, já que, se for, foi autorizado pelo Texto Constitucional para afetar e custear a Seguridade Social; importa, sim, que tem a mesma hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, portanto, qualquer restrição ou ampliação que não abarque o conceito de renda (para o IRPJ), onde o que se desejou foi a tributação do lucro, não será legítima ou constitucional no domínio da CSLL, que também pretende tributar o lucro<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence no RE 146.733/SP (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 146.733/SP, Relator: Min. Moreira Alves, 1992) que julgava a constitucionalidade da CSLL: “O argumento do bis in idem com o imposto de renda é uma petição de princípio, pois passaria necessariamente pela demonstração de que, no caso, não se tem uma contribuição social do artigo 195, I, mas uma fonte adicional de financiamento da seguridade social, autorizada pelo artigo 195, 4º; porque se se enquadra na hipótese do art. 195,

Para concluir, citamos sempre os Professores Sacha Calmon e Misabel Derzi que, analisando a tentativa de tributação das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, bem delinham o real conceito de lucro ou renda:

Na RDP 1/188-196, página 189, sob o título “Imposto de Renda, Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional”, a professora Misabel Derzi bem escandiu os conceitos de RENDA e PATRIMÔNIO, ao demonstrar que tributar um rendimento como ANTECIPAÇÃO do imposto devido de uma pessoa isenta ou imune é despautério jurídico...

Juridicamente, o conceito moderno de patrimônio identifica-o com o conjunto de direitos e obrigações de que é titular uma pessoa (Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, Rio de Janeiro, Forense, 1978, I, nº66). É formado de elementos ativos como os direitos patrimoniais e de elementos passivos, que são as obrigações-débitos. Do ponto de vista financeiro e jurídico, o patrimônio compreende então dois subconjuntos: a) o ativo patrimonial, formado pelos bens do patrimônio; e b) o passivo patrimonial, formado pelas prestações de obrigações que significam valor financeiro negativo”. (Bulhões Pedreira, op. cit., p.156). Advém daí a noção de patrimônio líquido (capital próprio), que é patrimônio bruto diminuído do valor negativo das obrigações (passivo ou capital de terceiros). A parte do valor financeiro, existente no ativo, que corresponde ao valor das obrigações, dos débitos, pertence a capital de terceiros e será mais tarde transmitida a credores. Em consequência, o patrimônio líquido – ou capital próprio – é o que resta após a dedução do passivo – ou capital alheio. Se o ativo é de 100 e o passivo é de 30, então o patrimônio bruto, como conjunto de todos os direitos e obrigações, é a soma do passivo exigível + patrimônio líquido .

Assim, por meio da comparação dos balanços no início e no fim de um determinado período, apura-se a renda tributável como lucro real, realizado no período, que corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela própria empresa durante o mesmo período. Determina-se a renda tributável (lucro) pela comparação entre patrimônios líquidos da pessoa empresarial, pois pressupõe-se que ‘o patrimônio líquido é estabelecido no início e no fim do período de apuração do lucro através do balanço inicial (que coincide com o de encerramento do período anterior) e final’ (cf. K. Tipke , op. cit., p.225). Se, no início do exercício, no balanço de abertura, correspondente ao balanço de encerramento do ano anterior, o patrimônio líquido era de 70 (100-30, no exemplo acima), e no final do período continua sendo de 70, então não houve acréscimo de valor real, renda gerada pela pessoa, não houve lucro tributável. O patrimônio não pode ser atingido pelo imposto de renda.

Lucro somente haverá se houver acréscimo de valor real ao patrimônio líquido da pessoa, vale dizer, acréscimo ao resíduo do ativo (bens-direitos), após dedução do passivo (obrigações-débitos). Assim, tanto o

---

I, é evidente que a substancial identidade da contribuição com o imposto de renda decorre da própria Constituição, que a faz incidente sobre o lucro das empresas,,,”. O Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284-8/CE (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 138.284, Relator: Min. Carlos Velloso, 1992), não aceita o argumento de que a CSLL é mero adicional do IRPJ, mas admite que : “..a hipótese de incidência da contribuição da Lei 7.689/88 é a mesma do imposto de renda...” e que “o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição”, apenas não vislumbra qualquer ferimento ao Texto Maior, pois ele mesmo – e de forma expressa – admitiu tal possibilidade.



aumento como a redução do lado ativo, como o aumento ou a redução do lado passivo, afetam substancialmente o lucro ou o prejuízo. A comparação entre os patrimônios líquidos da pessoa jurídica no início e no fim do período, à moda alemã, é importante para se saber se houve, lucro, como renda tributável.

O lucro ou prejuízo da pessoa sempre alterará o seu patrimônio líquido. O lucro acrescenta-lhe valor e o prejuízo reduz-lhe o valor. Como já anotamos, nem todo lucro ou prejuízo advêm do fluxo financeiro de entrada de receita e saída por meio da despesa. Pode decorrer, como já se registrou, do aumento de valor por aquisição de novo bem do ativo ou de sua perda, ou ainda do acréscimo de valor desses bens já existentes. Ainda que o fluxo de receita e despesa, relativo à atividade comercial e produtiva da empresa, se mantenha no mesmo nível, o prejuízo pode advir da perda de bens do ativo por ação da natureza, baixa por se ter tornado inservível, ou venda abaixo do preço de custo. Enfim, o patrimônio da pessoa empresarial, afetado a suas atividades, está sujeito a outros riscos, que podem desgastá-lo, reduzir-lhe a utilidade econômica ou tornar-lhe obsoleto. Esses decréscimos de valor não são e não podem ser ignorados pelo legislador, que os leva em conta, permitindo-lhes a dedução, a fim de que possa ser reposto, recomposto e mantido o patrimônio empresarial, do qual depende a sobrevivência do empreendimento econômico” (op. cit. passim).

A capacidade econômica só pode ser real – jamais ficta – ou impessoal, pois, como lecionou BERLIRI, a capacidade contributiva é sempre pessoal e a objetividade a descaracteriza (cf. Corso Istituzionali di Diritto Tributario, 9ª ed. v. 1/118, Milão, A. Giuffrè, 1974). No caso em tela, a inexistência da capacidade econômica para pagar impostos não é apenas real, é reconhecida pela lei que regula as atividades das entidades fechadas de assistência previdenciária.

A Constituição brasileira consagra a unicidade do imposto de renda (à moda da Constituição de Portugal), pois estabelece que ele deve ser a um só tempo universal (art. 153, §2º) e pessoal (art. 145, §1º). Como se sabe, a universalidade é um imperativo de justiça, princípio por força do qual nenhuma forma de renda, advinda do trabalho ou do capital, pode estar fora do campo de incidência do tributo. A universalidade da renda, constitucionalmente determinada, nos garante que todo acréscimo patrimonial somente pode aferido de forma global, a pessoalidade nos garante que a renda deve ser unitária e uniformemente tratada, nunca de forma objetiva (pois a unicidade da pessoa nos assegura que ela possui apenas um patrimônio, não vários). O que interessa é surpreender a lei a real capacidade econômica da pessoa, de modo que o acréscimo patrimonial tributado seja efetivo. Rendimentos segregados, tributados em separado, quando a pessoa tem perda ou prejuízo ou não auferir lucros como no caso das entidades fechadas de assistência previdenciária, é tributação objetiva, que desconsidera a força econômica da pessoa e a unicidade de seu patrimônio.”

Quanto a essa fonte de custeio, à qual não se aplica a imunidade do inciso I, §2º do artigo 149 do Texto Constitucional, além do que toda a discussão sobre o conceito constitucional de renda, em voga nos dias atuais, tem reflexos nesta fonte de custeio.

### 8.6.6.3. Faturamento ou receitas

Nesta fonte de custeio encontramos duas contribuições já existentes à época da promulgação do Texto Constitucional e que foram por ele recepcionadas: PIS<sup>106</sup> e FINSOCIAL. Posteriormente, a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social tomou o lugar ocupado pelo FINSOCIAL, passando a coexistirem as duas contribuições restantes (PIS e COFINS), que têm idêntica hipótese de incidência; mesma base de cálculo e somente não se fundem em uma única contribuição, segundo justificativas da Receita Federal, por questões de destinação constitucional; a nosso ver, trata-se de problema mais aprofundado, sobre o qual não caberia discorrer aqui, pois entendemos que esta existência dupla, por muitas vezes, auxilia o Poder Público a alienar os contribuintes e consumidores da real carga tributária pesando sobre determinada mercadoria ou serviço - aquilo que alguns cunharam de chamar *anestesia fiscal*.

Inicialmente, tendo como fonte faturamento, a partir de 1988, o PIS e a COFINS passaram a incidir sobre a atual denominação de “receita ou faturamento”, com majoração de alíquotas e incidindo – no campo econômico – de forma plurifásica e cumulativa. Posteriormente, passou a ser clamor da sociedade a implementação de um regime não cumulativo para tais contribuições. Este regime de não cumulatividade veio a ser implementado pela Lei 10.637/2002 apenas para o PIS, com promessa futura de implementação

---

<sup>106</sup> O PIS, instituído pela Lei Complementar 7, posteriormente alterado pela Lei 9715/98 e 9718/98 (com incontáveis medidas provisórias antecedentes) e agora regulado pela Lei 10.637/02 estabelecendo a não-cumulatividade deste tributo. Apesar da matriz constitucional do PIS estar no artigo 239, entendemos que tal contribuição tem natureza previdenciária, pois, em suma (i) rege-se pelos mesmos ditames constantes do artigo 195 e (ii) financia o seguro-desemprego, função da Previdência Social, conforme previsões dos arts. 201, III e 203, III do Texto Constitucional.

para a COFINS, o que culminou na Lei 10.833/2003, na Emenda Constitucional 42/2003, matéria que foi tratada em item anterior.

Quanto ao conceito de faturamento, quando do julgamento da inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no qual se discutia se eram similares os conceitos de faturamento e receita, o Supremo Tribunal Federal não definiu um conceito certo, ficando aquela corte dividida.

De um lado, encampados pelo entendimento do Ministro Marco Aurélio, definiu-se que faturamento seria todo e qualquer valor percebido em decorrência da prestação de serviços ou venda de mercadorias, conceito antigo ainda abarcado pelo FINSOCIAL. Contudo, este conceito traz dois significados semânticos importantes: mercadoria e serviços, e estes deveriam ser tomados também com seu respectivo significado técnico. Não sendo serviço e nem ocorrendo venda de mercadoria, não poderia haver a incidência de tributação sobre o faturamento.

Encampados pelo entendimento do Ministro Cesar Peluso, faturamento seria um conceito que cresceu com a evolução do conceito de empresa, portanto, seriam todos os valores percebidos em decorrência do cumprimento do objeto social da empresa.

Como em ambos os casos o significado de receitas totais diferenciava-se do significado de faturamento, não houve aprofundamento ou decisão quanto ao debate, pois estava solucionada a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Contudo, trata-se de matéria que deverá ser enfrentada pela Suprema Corte.

Para além disso, o conceito de receita sofre extrema litigiosidade, por ser amplo e nem sempre abarcado pelo princípio da capacidade contributiva. E, para ainda aumentar o grau de complexidade, não há em nosso ordenamento jurídico uma norma que diga o que significa receita.

Mas isso não significa que o conceito de receita seja indeterminável e não deva ser, inclusive, por conta do valor segurança jurídica. É preciso buscar os contornos máximos e mínimos que tal conceito possa abarcar.

Existem definições de receita ou de seu conceito na legislação contábil, societária, e nas finanças públicas, mas todas caminham para um conceito que pode ser resumido na entrada definitiva e incondicional de valores na pessoa jurídica, acrescendo-lhe positivamente a expressão econômica.

Aires Barreto traz importante distinção para encontrar o real conceito de receita:

“As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. [...] Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. [...] Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.” (BARRETO, 2004)

Portanto, é essencial para a caracterização do conceito de receita o ingresso de importância que incremente definitivamente o patrimônio do contribuinte, sendo que não deveriam estar em tal conceito os valores que as empresas já recebem em nome ou por conta e ordem de terceiros. Ricardo Mariz de Oliveira assim define receita:

“Destarte, entendo que o conceito de receita não é um conceito contábil, mas, sim, um conceito jurídico, que assim se resume:

- receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;

[...] - por conseguinte, a receita é um 'plus jurídico' que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;

- receita é um novo direito (...) de qualquer natureza e de qualquer origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, desde que pertencente ao próprio patrimônio, e que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação." (OLIVEIRA, 2003)

Também José Antônio Minatel comunga do entendimento:

Nessa perspectiva [...], anunciamos ser receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

[...] A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de receita, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a titularidade e a disponibilidade dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador, ou do cedente do direito de uso onerosamente transferido ao cessionário, conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações. (MINATEL, 2005)

Na Ciência das Finanças, Aliomar Baleeiro (2004) definiu a receita pública como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.” Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2013) conceituou a receita pública como a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face aos gastos públicos, não podendo ser confundida com o simples ingresso, pois este tem uma abrangência maior,

inclusive abarcando os valores que serão restituídos, como os empréstimos e depósitos.

Portanto, para a ciência das finanças públicas, a característica fundamental da receita é a incorporação incondicional e definitiva ao patrimônio público. Podemos afirmar que três características estão presentes no conceito de receita pública: a disponibilidade dos recursos, a titularidade e a definitividade do ingresso.

Muito ainda se discutirá sobre tal conceito, mas entendemos que não há como fugir dos elementos acima mencionados, nem ignorar o princípio da capacidade contributiva. Ao intérprete deve ser dada a árdua missão de depurar este conceito de receita, evitando a tributação exacerbada sobre um signo presuntivo de riqueza que já é por demais alargado.

Nesse sentido, o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 240.785<sup>107</sup> (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 240.785-2, Relator: Min. Marco Aurélio, 2006), anteriormente retratado:

As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento não de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente.

[...] Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Conclui-se, portanto, que apenas as receitas próprias, ou seja, aquelas que representam ingresso definitivo no patrimônio da pessoa jurídica é que compõem validamente a base de cálculo do PIS e COFINS. Ingressos transitórios, que têm por destino certo o repasse a outras pessoas jurídicas não se subsumem ao conceito de receita tributável.

---

<sup>107</sup> Julgamento ainda não finalizado.

Além de não se subsumir no conceito de receita, esses meros ingressos não podem sofrer a incidência tributária sob pena de ofensa ao princípio da capacidade econômica (CF; art. 145, §1º), plenamente aplicável às contribuições sociais. Isso porque não revelam nenhuma riqueza da pessoa jurídica, implicando tributação meramente nominal sobre valores que passam por sua contabilidade. A receita será aferida efetivamente pelo terceiro, motivo pelo qual a tributação do mero repassador afigura-se nitidamente confiscatória, o que é vedado pelo art. 150, IV da Constituição.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 606.107 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 606.107, Relatora: Min. Rosa Weber, 2013), reforçou a necessidade de um conceito jurídico de receitas, inclusive deixando expresso que a...

... interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

Referida discussão decorre de suposta violação aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, *caput* e inciso I, “b”, da CF/1988, tendo como origem ação judicial que visava resguardar o direito da Empresa à não incidência do PIS e da COFINS sobre a transferência de créditos de ICMS a terceiros, sendo esses últimos decorrentes de operações de exportação.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corte de origem neste extraordinário, assinalou que, pautada na desoneração das exportações, a Constituição Federal de 1988 determinou em seu art. 155, § 2º, X a não-incidência do ICMS sobre as exportações, “assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores” (fl. 145v.). Destarte, concluiu a Corte Federal que a questão posta em debate lidava

com efetiva regra de imunidade, ao garantir “às empresas exportadoras a possibilidade de transferir os seus créditos excedentes para outros contribuintes do mesmo Estado” (fl. 146).

Em seu voto, a Ministra Relatora apontou a diferenciação entre o conceito constitucional de renda, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF e o seu conceito contábil. Aqui, importante lembrar que as Leis 10.637/02 (art. 1º) e 10.833/03 (art. 1º) determinam a incidência das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, não cumulativas, sobre o total das receitas, *“independentemente de sua denominação ou classificação contábil”*.

Ainda que a contabilidade possa ser tomada como ponto de partida para determinação dos valores tributáveis, em dado momento os conceitos se separam, a exemplo dos diversos ajustes especificamente criados pela legislação tributária.

Assim, no que tange ao conceito constitucional de receita, este pode ser definido como o ingresso financeiro novo e positivo que é integrado ao patrimônio da Empresa. Por consequência, o aproveitamento dos créditos de ICMS na hipótese de operação de exportação (saída imune), não gera qualquer espécie de receita tributável. Estamos diante de mera recuperação do encargo econômico atrelado ao ICMS e que é garantido pela dicção expressa do Texto Constitucional.

Mesmo que os valores de ICMS transferido fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo do PIS e da COFINS, porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação.



A receita proveniente da cessão de créditos de ICMS por empresa exportadora se enquadra como uma receita decorrente de exportação. Assim sendo, estariam imunes do PIS e da COFINS conforme também preceitua o art. 149 da CF/88.

#### **8.6.6.4. Importação de bens e serviços**

Trata-se de uma fonte de custeio nova, introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que ampliou as fontes da Seguridade previstas na redação do art. 195, inserindo como base tributável as contribuições “do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”.

Com respaldo na expressa previsão constitucional, a União Federal editou a Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida, com modificações, na Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços do exterior.

Quanto ao PIS/PASEP e a COFINS Importação, a partir da redação da Lei nº 10.865, de 2004, delimitou-se que a base de cálculo do tributo consistiria na mesma base de cálculo do Imposto de Importação, acrescida do próprio imposto de importação, do ICMS e do valor das próprias contribuições. No caso da importação de serviços, a base de cálculo seria o valor dos serviços prestados, acrescidos do ISS e do valor das contribuições.

Veja-se que a instituição do PIS e da COFINS sobre a importação acarretou uma série de controvérsias quanto à base de cálculo estipulada para a

exação, haja vista a inserção de outros tributos, inclusive das próprias contribuições, na base de cálculo da tributação.

Portanto, no caso das contribuições incidentes sobre a importação, a previsão constitucional respaldou o legislador infraconstitucional a estabelecer uma contribuição integralmente desconexa sobre a importação, o que, por sua vez, resultou em majoração da carga tributária dos contribuintes brasileiros, particularmente problemática em virtude da perigosa tributação das “bases sobre bases”.

Neste sentido, de forma pioneira, desde nossos estudos no mestrado (LOBATO, 2004), apontamos os perigos de uma tributação sobre a importação em que não se adotasse um regime não cumulatividade pleno.

Se não adotada a não-cumulatividade plena nesta nova exação (na verdade, são duas exações, mas com mesma base, mesma incidência, enfim, entendemos que a separação é meramente para iludir quanto à carga tributária no país), ao invés de trazer isonomia aos produtos internos, haverá efetivo aumento da carga tributária, pois estarão estes produtores adquirindo insumos (bens e serviços) do exterior, com mais uma incidência e cumulando a mesma nos custos já incorridos...

De igual modo, alertamos (LOBATO, 2004) quanto à perigosa inclusão de outros tributos na base tributável do PIS/COFINS-Importação - o que fatalmente geraria perda da transparência da carga fiscal -, recomendando, deste modo, a adoção do valor aduaneiro como base da tributação.

A questão gerou a insatisfação dos contribuintes brasileiros e foi levada à apreciação do STF por meio de inúmeros recursos extraordinários interpostos pelas empresas importadoras. A repercussão geral do tema foi reconhecida no *leading case* nº 559.937/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 559.937, Relatora: Min. Ellen Gracie, 2013) e o Plenário do STF concluiu o julgamento pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS, bem

como do PIS/PASEP e da COFINS, na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços<sup>108</sup>. A decisão proferida foi unânime, tendo os Ministros do Pleno acompanhado o brilhante voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie.

Relevante notar que, em seu voto, a Ministra fundamentou as razões de inconstitucionalidade do tributo argumentando de que a norma extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra 'a', da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional 33/2001, que prevê o "*valor aduaneiro*" como base de cálculo para as contribuições sociais.

A União chegou a argumentar que a inclusão dos tributos na base de cálculo das contribuições teria sido adotada com objetivo de estabelecer isonomia entre as empresas sujeitas internamente ao recolhimento das contribuições sociais e aquelas sujeitas a seu recolhimento sobre bens e serviços importados.

A Ministra Relatora, contudo, afastou o argumento da União ao afirmar que pretender dar tratamento igual seria desconsiderar o contexto produtivo de cada uma das empresas, sendo que o valor aduaneiro do produto importado já inclui o frete, o adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante, o seguro e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre o

---

<sup>108</sup> RE n º559.937/RS. Rel. Min. Ellen Gracie. Decisão proferida em 20.03.2013, ainda não publicada.

"Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora)".

câmbio, além de outros encargos, ônus aos quais não estão sujeitos os produtores nacionais<sup>109</sup>.

Contudo, esta fonte de custeio ainda despertará importantes celeumas, em especial na importação de serviços, discussão similar à existente no âmbito do ISSQn.

O século XX foi marcado pelo afloramento do comércio internacional em patamar nunca antes visto. Encurtaram-se as fronteiras entre os países e desenvolveram-se os meios de transporte e telecomunicações. Exportação e importação de produtos e serviços, em larga escala, passaram a fazer parte do cotidiano empresarial.

Por tal motivo, essas operações começaram a impactar diretamente o balanço financeiro dos países, haja vista a percepção de que exportações nada mais representavam do que uma nova fonte de receita, ao passo que importações freavam a produção da indústria nacional, atingindo de imediato a estrutura econômica do mercado interno, bem como reduzindo o fluxo de dólares no país.

Assim, os governos passaram a adotar a política de tributação sobre a entrada de mercadorias advindas do mercado externo, a fim de criar uma igualdade de competição entre produtos/serviços importados e aqueles nacionalmente produzidos, bem como estimularam as exportações, retirando-lhes toda a tributação, para que não sofressem os ônus da bitributação e pudessem garantir a expansão de mercado.

Não foi diferente no Brasil. No que diz respeito à tributação sobre operações comerciais internacionais (seja de bens ou serviços), é certo que o

---

<sup>109</sup> A decisão ainda está pendente de publicação, aguardando a redação do acórdão pelo Ministro Dias Toffoli. Informações quanto ao teor do julgamento obtidas no site do Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986>

legislador pátrio buscou, em consonância com orientação da OCDE<sup>110</sup>, a neutralidade fiscal aplicando a referida metodologia de “*tributação sobre o destino*.”

Isso significa dizer que aqui, assim como na grande maioria dos demais Estados Nacionais, lançou-se mão da tributação sobre as importações (*input*), desonerando, por outro lado, as exportações (*output*). Em todos os tributos sobre bens e serviços esta premissa pode ser verificada: ICMS (art. 155, §2º, X, a, CF/88); ISSQn (art. 156, §3º, II da CF/88 c/c art. 2º, I da LC 116/03) e PIS e COFINS (art. 149, §2º, I da CF/88). Em sentido oposto, as importações de bens e serviços são tributáveis pelo ICMS, ISSQn, PIS e COFINS.

Nesse contexto é que foram criadas as contribuições sobre a importação de serviços, fundamentadas no art. 195, IV da Carta Magna.

Ponto de extrema relevância é a definição do que seja importação de serviços. Nesse sentido, o art. 1º da Lei nº 10.865/04 determinou a tributação sobre bens e serviços exportados do exterior, nas condições abaixo estipuladas:

Art. 1o Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6o.

§ 1o Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

A importação de bens não enseja maiores dúvidas quanto à configuração da hipótese de incidência: importado o produto estrangeiro, serão devidos o PIS e à COFINS com base nos valores declarados na importação.

---

<sup>110</sup> Organization for Economic Co-operation and Development. [Http://www.oecd.org/](http://www.oecd.org/)

Ocorre que a incidência não fica tão clara quanto à tributação de serviços, já que estes podem ser executados tanto no exterior quanto em território nacional e gerar efeitos jurídicos sobre uma pluralidade de países.

Por essa razão, a legislação de regência estabeleceu, primeiramente, a tributação pelo PIS-Importação e COFINS-Importação quando a execução do serviço importado se der em território nacional, isto é, na hipótese em que empresa estrangeira executar determinado serviço em solo brasileiro. Quanto ao serviço executado no Brasil, maiores explicações não são necessárias, pois a sua materialidade é facilmente verificada.

Em segundo plano, a tributação atinge o serviço executado no exterior, desde que o resultado desse serviço seja verificado em território brasileiro. Tem-se, portanto, cenário em que a tributação depende da definição se o serviço prestado gerou resultado no Brasil.

Dessa feita, perpassando uma breve análise do que viria a ser a ideia de “resultado”, importa registrar que desde cedo a indefinição legal quanto ao polêmico tema já havia sido alertada pela doutrina. Nas palavras de Pedro Anan Jr e Fabiola Cassiano Keramidas:

A Lei nº 10.865/04, assim como a Lei Complementar nº 116/03, que se refere ao Imposto sobre Serviços – ISS e também prevê a incidência em sua importação, não traz qualquer esclarecimento a respeito do conceito de resultado de serviço, o que certamente poderá implicar dificuldades na aplicação prática. (ANAN, 2004)

Na ausência de um conceito legal de resultado, doutrina e jurisprudência caminharam em duas direções: “resultado-consumação” e “resultado-utilidade”. É o que explica Sérgio André Rocha:

Analisando-se a doutrina e as decisões sobre a matéria, percebe-se que duas compreensões a respeito do conceito de resultado da prestação do serviço são normalmente apresentadas. A primeira seria no sentido de que este significa a utilidade que o serviço proporciona para o seu contratante, sendo que este entendimento sustentado por respeitável corrente doutrinária. A ideia aqui é que sendo a prestação de serviços a realização de uma atividade em benefício de terceiros, o seu resultado seria exatamente a utilidade gerada para o contratante. A segunda, que se encontra perfeitamente nos limites da moldura da expressão resultado da prestação de serviço, seria na linha de que este corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços, sendo esta a que até o momento prevalece nas decisões administrativas, tendo sido acolhida na decisão proferida no Recurso Especial nº 831.124. (ROCHA, 2008)

Aqui cabe o alerta para o perigo de uma interpretação econômica, ou seja, na hipótese em que, verificado resultado econômico em território nacional, deveria haver a tributação pelo PIS e pela COFINS na importação. A posição deve ser refutada na medida em que levaria à tributação de quaisquer serviços executados no exterior, pois a premissa básica da contratação de um serviço é a busca de um resultado econômico dali decorrente, ainda que de forma indireta.

Sendo assim, cumpre verificar as diferenças entre a adoção dos conceitos de “resultado-consumação” e de “resultado-utilidade”.

Esta última corrente ficou consagrada no julgamento do REsp 831.124/RJ (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 831.124, Relator: Min. José Delgado, 2006), *leading case* de ISS nas exportações:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

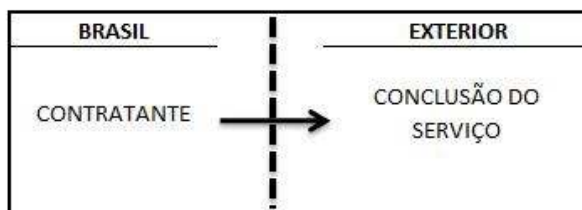
[...] 4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe

motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º. 6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação. 7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

Nesse julgamento, o Ministro José Delgado aponta o local do resultado do serviço como aquele onde efetivamente é concluída a sua prestação. Logo, consumação traduz a ideia de "conclusão do serviço", nunca de pura e simplesmente "execução".

Ora, sob a ótica do resultado-consumação, basta verificar o local de conclusão do serviço para definir onde estaria presente o seu resultado. Em outras palavras, se o serviço é consumado em território estrangeiro, o resultado dessa atividade é lá verificado, o que enseja a não tributação pelo PIS e COFINS na modalidade importação.





Por outro lado, o resultado do serviço também pode ser encarado como a utilidade, isto é, o benefício decorrente dessa prestação de serviço. É importante verificar que o legislador utilizou os vocábulos “executados” e “resultado” no mesmo dispositivo da Lei nº 10.865/04: “*executados no exterior, cujo resultado se verifique no País*”.

Nesse sentido, pode-se depreender do texto legal que resultado e execução são ideias distintas e autônomas e, ao contrário do que pensa a corrente anteriormente exposta, resultado não necessariamente denotaria “fim da execução” (ou consumação).

Assim sendo, entende Alberto Macedo que o elemento de conexão correto a ser empregado para o caso sob análise seria o do resultado-utilidade:

A distinção acima mencionada entre o local da execução do serviço e o local do resultado do serviço deixa bem nítida a adoção, por parte do legislador infraconstitucional, da diretriz pretendida pelo constituinte, qual seja, a de privilegiar a desoneração dos serviços exportados, bem como a de tributar quaisquer serviços importados.

Um entendimento em sentido contrário esvaziaria a classe “exportação de serviço” para fins de ISS e de PIS-Cofins, excluindo dessa classe todos aqueles fatos “prestação de serviço” em que o prestador executasse sua ação totalmente no Brasil e o beneficiário estivesse domiciliado somente no exterior. E, por conseqüência, desprestigiaria a teleologia das normas trazidas pelas Emendas Constitucionais nº 3/1993 e nº 33/2001, congruente com os princípios da ordem econômica, particularmente de tornar o serviço brasileiro mais competitivo no mercado exterior, por conta da desoneração da exportação do serviço.

Não há, portanto, espaço para um entendimento em que o legislador, tanto do ISS quanto da PIS-Cofins, tenha adotado o critério do resultado-consumação, em detrimento do resultado-utilidade. (MACEDO, 2011)

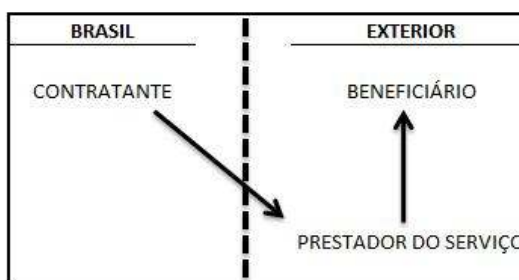
Seguindo nesta corrente, para o deslinde da questão proposta buscou-se no direito comparado o conceito de beneficiário efetivo (*beneficial owner*). Os professores Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, referindo-se ao ISSQn devido na importação de serviços, expõem que “o conceito de beneficial owner serve como um valioso auxílio na interpretação do tal

“resultado” referido no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 116/03” (TROIANELLI, 2005).

Não é diferente no caso do PIS/COFINS-Importação, mas, para tanto, é preciso distinguir a figura do contratante da do beneficiário efetivo, para que se verifique, com exatidão, o local do resultado da prestação. É que o art. 5º da Lei 10.865/04 demonstra serem eles conceitos distintos:

Art. 5º São contribuintes:  
[...] II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e  
III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Verifica-se, portanto, que beneficiário e contratante são figuras distintas, em que pese, em certas situações, estarem centradas em um mesmo indivíduo. Sendo assim, a teoria do “resultado-utilidade” busca aquele que verdadeiramente se beneficia do serviço, não aquele que simplesmente o paga. É o que demonstra o fluxograma da operação:



Assim, o benefício (se considerado o critério “utilidade”) perpassa pela ideia de aproveitamento, fruição (do ponto de vista jurídico). Portanto, caberia verificar, no caso concreto, quem é o verdadeiro beneficiário do serviço executado no exterior: caso seja empresa fixada em território nacional, por consequência o resultado do serviço é verificado no País, o que enseja a

tributação pelas aludidas contribuições. Caso o beneficiário se encontre no exterior, inexistente resultado no território nacional, pelo que o serviço não deverá ser tributado.

## **CAPÍTULO 9: CONCLUSÕES**

Este estudo partiu de um pressuposto inarredável, qual seja, o Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, das garantias democráticas e da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais.

Assim, de forma esquemática e para conclusão do presente trabalho, é possível afirmar o que se segue:

Se a Constituição Federal determina a caracterização do Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, que defende a justiça e a dignidade da pessoa humana, o valor segurança jurídica deve ser constantemente aliado ao enfrentamento das injustiças e desigualdades existentes e latentes em nossa sociedade.

Assim, a Fiscalidade e a Extrafiscalidade devem estar focadas no sentimento de redistribuição, portanto, a regressividade do sistema tributário deve ser alvo de constante ataque. Nesse compasso, quando o Direito Tributário é utilizado para implementação das garantias fundamentais (que visam dar concretude à dignidade da pessoa humana), não se pode permitir o retrocesso de avanços já obtidos.

De igual forma, fundada em tais valores, a busca pela tributação justa e redistributiva é um dever do Estado, mas não pode ele quedar-se inerte na proteção de uma tributação efetivamente justa, previsível (mínimo de previsibilidade), irretroativa, sem que a finalidade justifique a tributação, mas limite-a. Enfim, é no correto equilíbrio entre o Estado Tributário que redistribui riqueza e o Estado Democrático de Direito que preserva a propriedade, a

liberdade e os direitos sociais, que se encontrará a definição da dignidade da pessoa humana.

O desenho posto para o Sistema Tributário no Texto Constitucional parecia espelhar a própria vontade do constituinte retratada em outros domínios constitucionais, ou seja, foram repartidas as competências dos impostos, privilegiando estados e municípios como forma de fortalecer o Federalismo<sup>111</sup> e, quando desta repartição, cuidou-se de tratar a matéria de maneira exaustiva; quanto às taxas, o tratamento constitucional foi tímido ao pressupor de que a competência de tal espécie tributária se faria pela própria competência de prestar os serviços ou exercer o poder de polícia.

Quanto às contribuições especiais, o leque de opções foi majorado, mas as regras e limitações de tais exações não ficaram expressas e precisas como nos demais tributos. Assim, aparentemente despida da mesma proteção dos impostos, tais exações passaram a ser o alvo predileto do Poder Público para aumento da carga tributária, com a ampliação das fontes de custeio, fragilização dos limites ao poder de tributar e constantes tredestinações implementadas pela União Federal.

O quadro apresentado passou a ser dos mais perversos, pois o aumento da tributação via contribuições especiais, com as tredestinações caminhando em paralelo, retira toda a importância da finalidade posta no Texto Constitucional, estrangula a Federação, pois concentra a arrecadação na União Federal e distancia o sistema tributário dos caminhos de concretização do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>111</sup> Esta é uma discussão que muito poderia se alongar, já que atualmente constata-se que a forma de repartição dos impostos acabou por gerar uma força intensa e destruidora do próprio Federalismo.

Contudo, considerando que o Direito deve ser instrumento para realização do Estado Democrático de Direito e que o poder outorgado deve ser sempre limitado, cercado, para evitar o abuso, a doutrina tem se debruçado para construir uma Teoria Geral das Contribuições Especiais, na esperança de reverter o quadro maléfico criado desde o Texto Constitucional de 1988.

Para tanto e por primeiro, é preciso reconhecer a natureza tributária como espécie autônoma das contribuições especiais constantes do artigo 149 do Texto Constitucional, pela simples razão de que é a própria Constituição Federal que outorga a tais tributos um regime jurídico distinto e autônomo.

O traço característico comum e constitucional de todas as subespécies constantes do artigo 149 do Texto Constitucional é o aspecto finalístico, ou seja, a finalidade previamente determinada pelo Texto Constitucional para tais tributos.

Esta finalidade pressupõe, primeiramente, uma atuação estatal nos limites constitucionais e, ademais, a obrigatória destinação do produto da arrecadação para financiar o cumprimento da finalidade.

A finalidade não é mera outorga de poder, mas a outorga de poder para realização de valores caros ao Estado Democrático de Direito. As contribuições especiais guardam valores de extrema relevância para este Estado, pois por elas tais valores podem ser concretizados. Sendo assim, a finalidade não é um poder que se encerra na sua realização, mas instrumento para realização de valores caros ao Texto Constitucional.

Portanto, o caráter finalístico, como essência das contribuições especiais, atua como núcleo da norma de competência, ou seja, compõe a regra de competência constitucional a iluminar a construção e execução da hipótese

de incidência, mas sempre com dois núcleos: atuação estatal específica e direcionada à concretização dos direitos a serem tutelados, e destinação do produto da arrecadação para financiamento desta atuação.

A finalidade atua ainda nos domínios constitucionais como um princípio, pois seu caráter valorativo origina-se dos princípios da segurança jurídica, da confiança, e mesmo da justiça tributária, na medida em que as atuações estatais permitem a realização do real Estado Democrático de Direito e a concretização de suas garantias fundamentais.

Contudo, a inserção da finalidade na norma de competência, legitimando a criação das contribuições especiais, tornou-se mera mensagem ao legislador e não foi capaz de reter os avanços da União Federal sobre a parcela arrecadada que, comumente, altera a norma constitucional para ampliar a base de tributação e aprova emendas constitucionais para supostamente legitimar o desvio dos valores que serviriam à finalidade constitucional, alimentando o caixa geral da União.

Por conseguinte, para maior garantia dos contribuintes no cumprimento da norma tributária de incidência, bem como maior garantia dos cidadãos no cumprimento das finalidades constitucionais, é preciso trazer o aspecto finalístico para a norma tributária de incidência, pois ali este conflito deve ser resolvido. A norma de incidência que se alimenta e se legitima na norma de competência não pode dessa última se dissociar. O Texto Constitucional foi claro e somente legitimou a criação das contribuições para um fim específico. O desvio deste fim é o desvio da própria norma constitucional.

Nas contribuições especiais a atuação do Estado foi previamente definida quando da instituição da própria contribuição. No caso das contribuições

sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, esta decisão de atuar sequer é escolha do legislador, mas do próprio Texto Constitucional que determinou o oferecimento dos direitos sociais abarcados pela Seguridade Social. Quanto às demais contribuições, a decisão de atuação estatal antecede e legitima a instituição do tributo, portanto, a atuação estatal não é descritivo-hipotética, mas cogente.

Tomando como linha investigativa o direito administrativo, de onde originou o direito tributário, constata-se que a finalidade também legitima a norma e o ato administrativo, e seu ferimento atinge não somente a moralidade administrativa, mas a própria legalidade.

No direito tributário, onde a finalidade age como limitador ao poder de tributar e como regra delimitadora de competência, as razões para coibir os desvios são ainda mais fortes e não há alegação de discricionariedade que resolva qualquer tredestinação.

Assim, na estrutura da norma de incidência há um pressuposto cogente, fincado nos princípios da segurança jurídica e da confiança na lei tributária, conectado diretamente com a norma de competência permeando toda a construção da incidência.

É dizer: para que incida a COFINS basta que a pessoa jurídica aufera faturamento ou receita, mas há um pressuposto de que existe a Seguridade Social e a COFINS é uma das fontes de custeio. A atuação estatal, assim, não tem uma descrição hipotética no antecedente da norma, mas esta atuação antecede a própria instituição da contribuição.

É este pressuposto cogente de incidência (atuação estatal) que irá iluminar e cercar a escolha dos aspectos pessoal e material no antecedente,



bem como a base de cálculo e os sujeitos possíveis constantes da consequência da norma de incidência.

De igual relevância é a presença no mandamento da norma de incidência das contribuições especiais do aspecto finalístico (destinação), que nasce com a concretização dos elementos constantes da hipótese e mantém a obrigação pendente até que o caráter finalístico seja cumprido.

É certo que os impostos não estão vinculados a uma atuação do Estado, bem como é correto afirmar que as taxas possuem uma vinculação direta e a contribuição de melhoria uma vinculação indireta. Quanto a estas duas últimas exações, é a atuação do Estado o próprio fato gerador do tributo, ou seja, a atuação do Estado é prevista de forma prescritivo-hipotética no antecedente da norma e, uma vez realizada tal atuação (no caso da contribuição de melhoria, a atuação aliada ao elemento intermediário – a mais valia) ocorre o fato gerador do tributo.

Entretanto, no caso das contribuições especiais há uma conjugação de fatores, ou seja, para a real incidência de tais tributos há um fato posto no antecedente da norma de forma prescritivo-hipotética (a materialidade a ser atingida: faturamento, importação etc.), mas também há uma *finalidade*, uma atuação estatal específica, direcionada, que não consta do antecedente como uma hipótese a ser atingida, mas como uma necessidade, uma obrigação assumida pelo Estado; sem tal imperativo, não há incidência do tributo.

Enfim, a atuação da União Federal não é o fato tributável, como acontece com taxas e contribuições de melhoria, mas é esta atuação que legitima a cobrança das contribuições especiais.

Assim deve ser encarada a finalidade: como parte nuclear da norma de competência das contribuições especiais, ela atua na hipótese da norma de incidência com o pressuposto de uma atuação estatal direcionada aos fins do artigo 149 do Texto Constitucional como também na consequência da norma de incidência, no mandamento, com o aspecto finalístico averiguando que a finalidade foi cumprida e que o produto da arrecadação restou voltado a tais fins.

Por isso é que as tredestinações totais ou parciais dos valores arrecadados com as contribuições especiais do artigo 149 do Texto Constitucional resultam na possibilidade de restituição do indébito, já que sem a atuação estatal (e a tredestinação é a demonstração de que esta atuação estatal não ocorreu no todo ou em parte) a norma tributária não tem a legitimação constitucional para sua incidência.

A referibilidade, ou seja, a conexão plena da finalidade com a composição dos demais elementos da norma tributária não é uma característica autônoma das contribuições especiais, mas ela atua segundo o caráter finalístico, ou seja, pela finalidade se constatará se é possível estabelecer uma finalidade de grupo (referibilidade) ou, sendo difusa a finalidade, aquela dá lugar à solidariedade, como no caso das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.

Realizado o estudo do caráter finalístico das contribuições especiais, é preciso dizer que outros tantos limites auxiliam na retenção do poder de tributar (e destruir) de tal espécie tributária.

Assim, não se pode realizar o Estado Democrático de Direito, no sistema tributário, sem a concretização dos princípios da legalidade (segurança, certeza, previsibilidade) e da igualdade (capacidade contributiva,

operacionalizando pela progressividade, seletividade, não confisco etc.), pois a Justiça Tributária somente pode ser atingida se houver a real busca de fatos-signos presuntivos de riqueza e depuração de tais fatos para que realmente se atinja a riqueza autorizada pelo Texto Constitucional, pela única via possível de aperfeiçoamento da democracia, a lei na sua acepção formal e material, para que conceitos ali postos não sejam mutáveis ou flexíveis ao arbítrio do legislador ordinário contra o que consta do Texto Constitucional, e do administrador contra o que consta da norma tributária.

Para além disso, sempre fincado nas finalidades para as quais as contribuições especiais devem ser instituídas, o estudo do regime jurídico-constitucional das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social aponta para mais alguns aspectos retentores da tributação:

a) O artigo 149 do Texto Constitucional, depois do advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001 não mais permite que novas contribuições sejam criadas para além das materialidades ali postas de forma taxativa. Não podem tais materialidades invadir o campo de competência privativa dos Estados e Municípios.

b) As fontes de custeio das contribuições, especialmente, das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, possuem conceitos próprios, os quais devem ser respeitados como limites ao poder de tributar.

c) A competência residual – em face da amplitude dada ao artigo 195 do Texto Constitucional – deve ter nova leitura, de forma restritiva, impedindo a criação de novas contribuições sociais que possam invadir o campo de competência de Estados e Municípios, e, se atingirem o consumo, devem ser sempre não cumulativas. Além disso, o exercício da competência residual

somente é permitido para ampliação dos benefícios ou do campo de atuação da Seguridade Social.

d) A desoneração da tributação sobre a folha de pagamentos, substituindo-a por outra fonte de custeio, deve respeitar as fontes previamente definidas pelo Texto Constitucional, bem como ao atuar na extrafiscalidade. A extrafiscalidade no custeio da Seguridade Social tem dois efeitos: (i) quando se atinge ou busca concretizar os próprios direitos sociais da Seguridade Social (particular sub-rogado na função estatal) a interpretação é ampliativa e deve ser arcada pela própria Seguridade Social (onde se analisa o custo x benefício); (ii) quando se atinge ou busca concretizar direitos sociais não inclusos na Seguridade Social ou outras razões (econômicas), a União Federal deve subsidiar a perda de receitas por transferências das receitas perdidas.

e) A diversificação das fontes de custeio da Seguridade Social apresenta razão de ser. Além de desestimular a oneração demasiada de um setor econômico, ela pulveriza o risco de arrecadação aquém das expectativas, provocada por crises setoriais, garantindo um mínimo de estabilidade no pagamento dos benefícios sociais (direitos sociais), mesmo nos momentos mais difíceis da economia. Além disso, é neste sistema misto que atua a solidariedade, criando uma face redistributiva das contribuições por equiparação constitucional. Por isso, as sobreposições de incidência deveriam ser evitadas, ou seja, mais de uma contribuição incidindo sobre a mesma riqueza.

De forma conclusiva, é preciso dizer, ao final, que a finalidade não é um instrumento em si mesma, assim como o direito tributário não pode encerrar suas discussões em muros cerrados; são eles (finalidade e o próprio direito

tributário) instrumentos para a realização do Estado desenhado pelo Texto Constitucional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Ed. Mestre Jou, 1982.
- ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*, n.33, p.69-78, junho de 2012.
- ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008.
- ALEXANDRINO, J. M. “Perfil constitucional da dignidade da pessoa humana: um esboço a partir da variedade de concepções”. In: *Estudos em Honra ao Professor Doutor José de Oliveira Ascensão*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANAN, Pedro; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. Aspectos Constitucionais e Legais da Lei n. 10.865/04 PIS/Pasep/Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 110, nov. 2004.
- ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e Controle do Ato Administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed., 12<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. “Prefácio”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.9-19.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4 ed. São Paulo: RT, 1991.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978.

AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA. É por direitos! Auditoria da dívida já! – confira o gráfico do orçamento de 2012. *Auditoria Cidadã da Dívida*, s.d. Disponível em <<http://www.auditoriacidada.org.br/e-por-direitos-auditoria-da-divida-ja-confira-o-grafico-do-orcamento-de-2012/>>. Acesso em 02 jan. 2014.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto Ávila. *Sistema Constitucional Tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rev. e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, p. 7-16, abr. 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, PUC/SP, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 225, 2001.

BASTOS, Aurélio Wander. O Conceito de Direito e as Teorias Jurídicas da Modernidade. *Revista do Curso de Direito da Universidade Estácio de Sá*, s.d. Disponível em <[www.estacio.br/direito/revista/revista1/artigo2.htm](http://www.estacio.br/direito/revista/revista1/artigo2.htm)>. Acesso em 12 jun. 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista; Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.



BRASIL; MINISTÉRIO DA FAZENDA. Desoneração da folha de pagamentos: perguntas e respostas. Brasília: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em 17 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 86.595. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 27 de junho de 1978. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. *Lex*: RTJ, vol. 87, pgs. 271 e segs.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 129930. Segunda Turma. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 07 de maio de 1991. DJ 16.08.1991. *Lex*: EMENT vol. 01629-02, p. 00257, RTJ, vol. 00136-02, p. 00846.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 01 de julho de 1992. DJ 28.08.1992. *Lex*: RTJ, vol. 143-01, pg. 313.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 146.733/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves. Brasília/DF, 29 de junho de 1992. DJ 06.11.92. *Lex*: RJT, Vol. 1683-3, pp. 384-422.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 447. Tribunal Pleno. Ministro Relator Octavio Gallotti. Brasília, DF, 09 05 de junho de 1991. DJ 05.03.1993. *Lex*: EMENT vol. 01694-01, p. 00025, RTJ vol. 00145-01, p. 00015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 168457. Primeira Turma. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 17 de maio de 1994. DJ 11.11.1994. *Lex*: EMENT vol. 01766-05, p. 00800.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 177.296. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 15 de setembro de 1994, DJ 09.12.1994. *Lex*: RJT, VOL-01770-08, PP-01615.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 166.772/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 12 de maio de 1994, DJ 16.12.1994. *Lex*: RTJ, VOL-00156-02, PP-00666.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 145.506. Primeira Turma. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 11 de outubro de 1994. DJ 16.06.1995. *Lex*: EMENT vol. 01791-06, p. 01111.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 172.058/SC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 30 de junho de 1995, DJ 13.10.1995. *Lex*: RTJ, VOL-00161-03, PP-01043.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 258.470. Primeira Turma. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 21 de março de 2000. DJ 12.05.2000. *Lex*: EMENT vol. 01990-05, p. 00963.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 209365. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 04 de março de 1999. DJ 07.12.2000. *Lex*: EMENT vol. 02015-05, p. 00873, RTJ, vol. 00176-01, p. 00421.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 116.121/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 11 de outubro de 2000, DJ 25.05.2001. *Lex*: RDDT, VOL-02032-04, PP-00669.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556 MC. Tribunal Pleno. Ministro Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 09 de outubro de 2002. DJ 08.08.2003. *Lex*: EMENT vol. 02118-02, p. 00266.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 228.321/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília/DF, 01 de outubro de 1998, DJE 30.05.2003. *Lex*: RJT, VOL-02112-02 PP-00388.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 3105. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Relator para o acórdão Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 18 de agosto de 2004. DJ 18.08.2005. *Lex*: RTJ, vol. 00193-01, p. 00137. RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 380.636/SC, Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília/DF, 13 de outubro de 2005, DJ 24.10.2005.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1857-45/05–P. Processo n.º 013.023/2004-5. Plenário. Relator Marcos Vinícios Vilaça. Brasília, DF, DOU 28.11.2005. Número da ata: 42/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 744316 AgR. Segunda Turma. Relator Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 16 de maio de 2006. DJ 09.06.2006. *Lex*: EMENT vol. 02236-07, p. 01275.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 390.840/MG, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 09 de novembro de 2005, DJ 15.08.2006. *Lex*: RDDT, VOL-02242-03 PP-00372.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 240.785-2, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 24 de agosto de 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n.º 831.124, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado. Brasília/DF, 15 de agosto de 2006, DJ 25.09.2006. *Lex*: p. 239, RDDT vol. 135, p. 149.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 851090. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2007. DJe 31.03.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 560626. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 12 de junho de 2008. DJe 232, 05.12.2008. *Lex*: Vol. 2344-05, pg. 868, RSJADV jan., 2009, p. 35-47.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 559943. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Carmén Lúcia. Brasília, DF, 12 de junho de 2008. Repercussão Geral. DJe 26.09.2008. *Lex*: Vol. 2334-10, p. 2169, LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 321-366.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 573675. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 25 de março de 2009. DJ 22.05.2009. *Lex*: EMENT vol. 02361-07, p. 01404, RTJ, vol. 00211, p. 00536, RDDT n. 167, 2009, p. 144-157, RF v. 105, n. 401, 2009, p. 409-429 JC v. 35, n. 118, 2009, p. 167-200.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 363.852. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 03 de fevereiro de 2010. DJe 23.04.2010. *Lex*: EMENT vol. 02398-04, p. 00701, RTJ, vol. 00217, p. 524, RET, v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 543997 Agr. Relatora Ministra Ellen Gracie. Segunda Turma. Brasília, DF, 22 de junho de 2010. DJe 06.08.2010. *Lex*: vol. 02409-07, p. 01536. LEXSTF v. 32, n. 380, 2010, p. 210-214.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n.º 768.577 AgR-segundo. Primeira Turma. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 19 de outubro de 2010. DJe 16.11.2010. *Lex*: Vol. 02431-02, pg. 450.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 744316 Agr. Primeira Turma. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de dezembro de 2010. DJ 22.03.2011. *Lex*: EMENT vol. 02486-02, p. 00272.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no Recurso extraordinário nº 569.441/RS, Plenário, Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília/DF, 09 de dezembro de 2010, DJ 28.03.2011. *Lex*: RDECTRAB, VOL-02490-02, PP-00275, v. 18, n. 202, 2011, p. 104-109.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário nº 490.576/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Brasília/DF, 01 de março de 2011, DJE 30.03.2011. *Lex*: RJT, VOL-02492-01, PP-00054.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário nº 552.118/RS, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Carmen Lúcia. Brasília/DF, 15 de fevereiro de 2011, DJE 26.04.2011. *Lex*: RJT, VOL-02508-01, PP-00072.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 630.898. Relator Ministro Dias Toffoli. Repercussão Geral. Brasília, DF, em 03 de novembro de 2011, DJe-126, 28.06.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556. Tribunal Pleno. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de junho de 2012. DJe 20.09.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n.º 764.794 AgR. Primeira Turma. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 20 de novembro de 2012, DJe 19.12.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 559.937, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie. Brasília/DF, 20 de março de 2013, DJe 17.10.2013. *Lex*: RJT, Vol. 02706-01, pp. 11.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 606.107, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Rosa Weber. Brasília/DF, 22 de maio de 2013, DJe 22.11.2013.

CAMARGOS, Luciano. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CAMPOS, Diogo Leite. “A política fiscal recente portuguesa”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

CANADO, Vanessa Rahal; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação”. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.301-318.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Edições Lael, 1974.

CHRISTIANS, Allison. *Fair taxation as a basic human right*. S.n.d., 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. "Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e as soluções". In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para a Seguridade Social*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Esperança. *Estado de Minas*, Belo Horizonte, Opinião, p. 9, 21 de fev. de 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições Sociais - Natureza Jurídica Questões Diversas. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 17. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário e conjuntura econômica*. S.n.d. Disponível em <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Artigo-Tributacao-e-Conjuntura-Economica.pdf>>. Acesso em 28 jun. 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. LOBATO, Valter. A norma tributária e a Lei nº 11.638/07. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito tributário, societário e*

*reforça da Lei das S/A – inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CONTI, José Maurício Conti. *Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. *O “Desvio de Poder” na Administração Pública*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 3 ed. São Paulo: LTR, 2004.

DELGADO, Maurício Godinho. *Salário*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direitos fundamentais sociais e competição fiscal no Direito Internacional*. Manuscrito não publicado. 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. S.n.d. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.



DERZI, Misabel Abreu Machado. “A causa final e a regra matriz das contribuições”. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 635-669.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Segurança Jurídica como fator de concorrência tributária”. In: Velloso, C.M.S.; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R. (Org.). *Princípios Constitucionais Fundamentais*. São Paulo: LEX, 2005, p. 799-816.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, p. 65-80, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Legalidade Material, Modo de Pensar Tipificante e Praticidade no Direito Tributário”. In: IBET. *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “A Contribuição Social Sobre a Folha de Salários – Sua Não-Incidência sobre a Remuneração e Pro-Labore pagos a Administradores e Autônomos”. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Contribuição para o FINSOCIAL. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, p. 194-222, 1992.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 17, Editora Resenha Tributária, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 48, 1989.

DERZI, Misabel. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito*. Universidade Federal de Minas Gerais, v. 31, p. 213-260, 1987.

DEUTSCHE WELLE. Aposentados de Portugal protestam contra planos de cortes do governo. *Portal Terra*, Economia, 25 mai. 2013. Disponível em <[http://economia.terra.com.br/noticias/noticia.aspx?idNoticia=201305252307\\_DWL\\_82240415](http://economia.terra.com.br/noticias/noticia.aspx?idNoticia=201305252307_DWL_82240415)>. Acesso em 18 jun. 2013.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia, FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1991.

FAGNANI, Eduardo. Previdência Social e Constituição Federal: Qual é a Visão dos Juristas?. *Tributação em Revista*, ano 16, n.57, jul.-dez. 2010. Disponível em <[http://www.conselho.saude.gov.br/cm/artigos/Previdencia\\_Social\\_ConstituicaoFederal\\_Qual\\_visao\\_Juristas\\_Eduardo\\_Fagnani.pdf](http://www.conselho.saude.gov.br/cm/artigos/Previdencia_Social_ConstituicaoFederal_Qual_visao_Juristas_Eduardo_Fagnani.pdf)>. Acesso em 30 jun. 2013.

FALCÃO, Amílcar de Araújo Falcão. *Sistema Tributário Brasileiro – Discriminação de Rendias*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v. I. 2 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v. I. 4 ed. 11 tiragem. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; SOUZA, Hamilton Dias de. “Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002.

FREUD, Sigmund. *O Mal Estar na Civilização*. Trad. José Octávio de Aguiar Abreu. São Paulo: Abril Cultural, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária e a sua estrutura normativa. *Revista de Direito Tributário (Cadernos de Direito Tributário)*, n. 102, 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. “Contribuições Especiais – Natureza e Regime Jurídico.” DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. “Taxas e contribuições interventivas. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito”. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *II Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2005.

GIANNINI, Acchile Donato. *Instituzioni di Diritto Tributario*. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1940.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. “A não-cumulatividade no PIS e na COFINS”. In: PAULSEN, Leandro (Org.). *A não-cumulatividade no PIS e na COFINS*. São Paulo: IOB Thompson, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Ed. Martin Claret, 2006.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. S.d.: Editora Copola, 1996.

HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição Brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário (Cadernos de Direito Tributário)*, n.100, p.122-129, Janeiro de 2008.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos*. Trad. Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4 ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

LACOMBE, Américo Masset. Contribuições no Direito Brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 47, p. 189-202, jan-mar 1989.

LANDES, Davis S. *The Unbound Prometheus: Technological Change and Industrial Development in Western Europe from 1750 to the Present*. Cambridge, New York, 1969.

LOBATO, Valter de Souza. *Os tributos destinados ao custeio da seguridade social – a busca do equilíbrio de suas fontes*. 394 f. Dissertação – Mestrado, Programa de Pós Graduação em Direito - Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2004.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Santiago: Anthropos, 1996.

MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação - critérios espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 187, abr. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. “Apresentação”. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

MACIEL, Everardo de Almeida; MOSQUERA, Roberto Quiroga; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SILVA, Fernando Antonio Rezende da. Debate: Tributação versus Gasto Público. *Revista Getúlio*, novembro de 2009.

MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander. Sobre a Interpretação Jurídica. *Revista de Direito Comparado*, s.n., p. 429-445, 1999.

MANEIRA, Eduardo. “Apontamentos sobre as espécies tributárias”. In: Luis Cláudio Silva Allemand (org.). *Direito Tributário: Questões Atuais*. Brasília: OAB - Conselho Federal, 2012, p. 51-71.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Operadoras de turismo – Receita própria é aquela tributada pelas incidências diretas e indiretas. *Revista de Finanças e Direito Tributário*, n.27, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições Especiais numa Divisão Quinquipartida dos Tributos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, Gustavo Miguéz de. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 17, 1992.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. v.I. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Curso de Direito do Trabalho*. São Paulo: Saraiva, 1999.

NETO, Arthur Ferreira. A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária. *Revista de Estudos Tributários*, v. 8, n. 48, p. 125-150, mar./abr. 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.73, p.50-65, Outubro de 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O controle do desvio da finalidade das contribuições. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n. 75, p. 103-144, jul./ago. 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. "Contribuições de intervenção no domínio econômico – Concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – Aplicação obrigatória de recursos (Lei n. 9.991)". In: GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS - 25.9.2003. *Direito Tributário Atual*, vol. 17, s.d.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, André Pitten. Controle das Contribuições Interventivas e sociais pela sua Base Econômica: a descurada especificação do seu objeto pela EC 33/01 e os seus Reflexos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 149, 2010.

PELIKAN, Wolfgang. *Sozialversicherung fur die Praxis*. 6 ed. München: C.H. Becke, 1986.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.

RIBEIRO, J. A. C. et al. “Desoneração de folha de pagamentos: breves lembretes e comentários”. In: RIBEIRO, A. C.; LUCHEZI JR, A.; MENDONÇA, S. E. A. (Orgs.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: Ipea; SINDIFISCO; DIEESE, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.174, p.110-129, março de 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. “A não-cumulatividade do PIS e da COFINS”. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.



ROCHA, Sérgio André. O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/COFINS-Importação e da Regra Exonerativa do ISS sobre Exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 155, p. 111-112, 2008.

ROMANO, R. “Prefácio”. In: FELIPPE, M. S. *Razão jurídica e dignidade humana*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

ROSA JR., Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2012. Brasília: RFB, s.d. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>>. Acesso em 13 dez. 2013.

MOSTAFA, Joana; RIBEIRO, José Aparecido Carlos; SILVEIRA, Fernando Gaiger; SOARES, Sergei Soares. Desoneração de folha de pagamentos: breves lembretes e comentários. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (orgs.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: Ipea; SINDIFISCO; DIEESE, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “As classificações no Sistema Tributário brasileiro”. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

SANTIAGO, Igor Mauler. União e estados desacreditam a não cumulatividade. *Revista Consultor Jurídico*. 01 de maio de 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-mai-01/consultor-tributario-uniao-estados-desacreditam-nao-cumulatividade>. Acesso em 17 de julho de 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler. Adicional do FGTS está extinto e dispensa revogação. *Revista Consultor Jurídico*, 21 de agosto de 2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-21/consultor-tributario-adicional-fgts-extinto-dispensa-revogacao2>>. Acesso em 15 dez. 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler. Segurança Jurídica exige estabilidade de conceitos. *Revista Consultor Jurídico*, 15 de janeiro de 2014. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-15/consultor-tributario-seguranca-juridica-exige-estabilidade-conceitos>>. Acesso em 15 jan. 2014.

SANTIAGO NINO, Carlos. *La definición de derecho y de norma jurídica - notas de introducción al derecho*. Buenos Aires, Astrea, 1973.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador. n. 9, mar/abr/mai, 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>. Acesso em 04 de junho de 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais como limites materiais ao poder de reforma da Constituição. *Revista Latinoamericana de Estudos Constitucionais*, s.n., 2003.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 98, São Paulo, 2003.

SCHAPIRO, Scott. *Legality*. Cambridge; London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. “Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “A utilização do tributo como instrumento de políticas públicas”. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (cord.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quarter Latin, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, previdência e assistências sociais: impactos distributivos*. 161 f. Tese (doutorado) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia. Campinas, 2008.

SINDIFISCO NACIONAL. *Análise da Arrecadação Federal*. 2013. Disponível em <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=180&Itemid=248](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=180&Itemid=248)>. Acesso em 25 jun. 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 2004.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. *O Regime Jurídico constitucional aplicável às contribuições sociais no Direito Brasileiro*. 2001. 190 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. 2001.

STEIN, Torstein. A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha. *Cadernos Adenauer*, n.3, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

SUSSEKIND, Arnaldo. *Instituições do Direito do Trabalho*. São Paulo: Saraiva. 2005

TÁCITO, Caio. *Desvio de Poder em Matéria Administrativa*. Rio de Janeiro: s.d., 1951.

TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO, Machado. *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TORRÊS, Heleno Taveira. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo, 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e Juliana Gueiros “O ISS e exportação e importação de serviços”. In: MAGALHÃES, Marcelo; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *ISS: lei complementar 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 201-202.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. v.I. Lisboa: FDUL, 1974.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.