



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO
DIREITO PÚBLICO

TRIBUTOS FINALÍSTICOS:
UMA LEITURA CONSTITUCIONAL

WILLER COSTA NETO

Salvador
2013

WILLER COSTA NETO

**TRIBUTOS FINALÍSTICOS:
UMA LEITURA CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada no curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador
2013

TERMO DE APROVAÇÃO**TRIBUTOS FINALÍSTICOS:
UMA LEITURA CONSTITUCIONAL****WILLER COSTA NETO**

Dissertação aprovada no curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora.

Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (orientador) - _____
Doutor (PUC/SP), Mestre (UFBA)

Prof. _____ - _____
Doutor (_____), Mestre (_____)

Prof. _____ - _____
Doutor (_____), Mestre (_____)

Salvador, 21 de março do ano de 2013.

Esse trabalho é dedicado a Marcio, Rosane e Isabella.

Agradecimentos

Ao Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, pelos ensinamentos, pela confiança depositada e pela orientação na condução dessa dissertação.

A Leonardo Campos, Mauro Leonardo Cunha, Maurício Torres e Matheus Monteiro, pelo apoio.

“A dedicação ao trabalho de toda uma vida exige uma pertinência somente possível de se obter quando o próprio trabalho – seja manual, artesanal, científico ou profissional – corresponde ao secreto apelo da nossa própria vocação. É assim chamado a preencher uma exigência vital que, para cada um de nós, se expressa numa decisão originária e condiciona toda a nossa vida. Quantas vocações perdidas não derivam de escolhas profissionais infelizes e equivocadas? Só pela escolha certa, a nossa profissão se converte, ela mesma, numa profissão de fé. A divisa de LORD HALIFAX sintetiza admiravelmente essa exigência de fidelidade: “Amo a minha escolha” (I Like my choice), o que deveria figurar como um convite à reflexão, no pórtico de todas as nossas faculdades de ensino superior”

BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.51.

RESUMO

Essa dissertação buscou demonstrar a importância do respeito à finalidade constitucionalmente qualificada de alguns tributos e da efetiva destinação do produto da arrecadação tributária das contribuições especiais e empréstimos compulsórios para os fins previstos na Constituição. Buscou-se, pois, por meio do estudo do conceito de relação jurídico-tributária, da análise da estrutura da norma jurídica tributária, do estudo da competência tributária e dos modelos de validação normativa extraídos da Constituição, refutar também a possibilidade do desvio de finalidade e da desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos, bem como demonstrar que o sujeito passivo da obrigação tributária das referidas exações possui legítimo interesse na legalidade da execução dos gastos cujas receitas são constitucionalmente afetadas a determinados fins.

Palavras-chave: Tributo. Finalidade. Destinação. Relação jurídica. Competência. Validade. Norma. Estrutura. Desvio de finalidade.

ABSTRACT

This dissertation sought to demonstrate the importance of respecting constitutionally qualified purpose of certain taxes and the effective use of the product of the tax revenue of the special contributions and compulsory loans for the purposes specified in the Constitution. Also, through the analysis of the structure of the tax law, through the study of the taxing power and models of validation of the rules extracted from the Constitution, we tried to refute the possibility of diversion of constitutional purposes of some finalistic taxes and demonstrate that the taxpayer's have a legitimate interest in the legality of the execution of expenditures whose revenues are constitutionally affected to certain purposes.

Keywords: Tax. Purpose. Allocation. Legal relationship. Taxing power. Validity. Rule. Structure.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. TRIBUTOS FINALÍSTICOS.....	14
2.1. A FINALIDADE INTRÍNSECA DOS TRIBUTOS.....	15
2.2. O DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONALIZADO E A FINALIDADE EXTRÍNSECA DE SUAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	21
2.3. A EVOLUÇÃO CONTRADITÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA NO DIVÃ.....	26
2.4. OS TRIBUTOS FINALÍSTICOS.....	32
3. RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	38
3.1. CONCEITOS LÓGICO-JURÍDICOS E JURÍDICO-POSITIVOS.....	43
3.2. RELAÇÃO JURÍDICA COMO CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO.....	46
3.3. A PERENIDADE DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA FRENTE A EFEMERIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TRIBUTOS FINALÍSTICOS.....	47
4. NORMA DE COMPETÊNCIA E RELAÇÃO DE VALIDAÇÃO.....	51
4.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	56
4.2. ESTRUTURA DA NORMA DE COMPETÊNCIA.....	58
4.3. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO DO EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA.....	61
4.3.1. Os princípios constitucionais tributários.....	62
4.3.2. As imunidades.....	65
4.3.3. Os enunciados complementares.....	67
4.3.4. Os enunciados de autorização: técnicas de validação normativa.....	68
4.4. CONCLUSÕES PARCIAIS: EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	75
5. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA NORMATIVA.....	77

5.1. CORRENTES DOUTRINÁRIAS ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO: BREVES APONTAMENTOS.....	78
5.2. DE BECKER À ATALIBA: DA GLORIFICAÇÃO DA BASE IMPONÍVEL À ESTRUTURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CENTRADA NA MATERIALIDADE.....	83
5.3. O REFINAMENTO DE PAULO DE BARROS CARVALHO: A ADEQUAÇÃO DA ESTRUTURA DA “PROPOSIÇÃO JURÍDICA” DE LOURIVAL VILANOVA E A “BIMEBRIDADE” ESTRUTURAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	91
5.4. A CONTRIBUIÇÃO DE SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO AO APERFEIÇOAMENTO ESTRUTURAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	97
5.5. A CRISE DO PARADIGMA. A ANOMALIA REVELADA.....	101
5.6. A MUDANÇA PROPOSTA.....	107
6. A INCONSTITUCIONALIDADE DO DESVIO DE FINALIDADE E DA DESAFETAÇÃO NOS PLANOS NORMATIVO E ORÇAMENTÁRIO.....	116
6.1. PLANO NORMATIVO.....	117
6.1.1. A tentativa de habilitação constitucional do erro: as peripécias do legislador constituinte derivado.....	118
6.1.2. O desvio de finalidade no momento de instituição da exação.....	126
6.2. PLANO ORÇAMENTÁRIO.....	130
6.3. CONSEQUÊNCIAS DA DESAFETAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS FINALÍSTICOS: REVISÃO DE LITERATURA.....	139
6.4. AS MANIFESTAÇÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	145
7. CONCLUSÃO.....	152
REFERÊNCIAS.....	162

1. INTRODUÇÃO.

A verdade é uma crença extremamente solipsista. Buscá-la é uma atividade solitária. E por ser solitária, nunca poderá ser mais do que individual. Daí dizer que existem verdades (plural), pois, de fato, cada um em sua empreitada individual encontra a sua. A melhor versão da verdade será, portanto, aquela que for mais sincera.

Antípoda da falsidade, a sinceridade nem por isso não está sujeita à falseabilidade. Aqui, a sinceridade faz parte do pacto metodológico baseado na humildade, cultuada como opção metodológica cuja manutenção é *conditio sine qua non* ao desenvolvimento dessa pesquisa e ao oferecimento de suas conclusões, de seus sucessos e insucessos, à comunidade científica. A sinceridade se manifesta, portanto, pelo modo de caminhar, e não pelo destino da viagem. A sinceridade se irradia pela eleição clara e pela inegável influência dos marcos teóricos eleitos, e também pela pré-compreensão relativa à própria experiência (pequena) do autor.

Ademais, diferentemente do que ocorre com os textos científicos em geral, não se buscou linearidade na elaboração da presente dissertação. Abandonou-se também, no presente trabalho, a estratégia de eleição de um fundamento inicial único, já que a verdade baseada em um único ponto de vista é potencialmente falsa perante todos os demais pontos de vista que porventura sejam escolhidos. Assim, o leitor deve se sentir livre para ler esse documento na ordem que prefira, e não seguindo necessariamente a ordem linear de leitura, que comumente é imposta pelo autor. Essa dissertação foi escrita para possibilitar ao leitor saltos de leitura e leitura parciais. De modo algum foi desenvolvida para iludir o leitor numa sequência redacional normativa e hipnótica, mas vazia de questionamentos pessoais.

Seguindo esse passo, cumpre ressaltar, por oportuno, que na presente dissertação não se busca elencar verdades irrefutáveis. Se por acaso nos aproximarmos disso, será em virtude dos ganhos heurísticos obtidos pela formulação de questionamentos, e não na produção de respostas inflexíveis. As conclusões encontradas serão, por conseguinte, sempre transitórias. Sua importância, portanto,

mensura-se pelo potencial explicativo que delas decorram, propiciando ao investigador interessado a formulação de novas perguntas, já que é essa a função primordial das novas respostas: compor um novo questionamento.

O presente trabalho busca demonstrar a importância da finalidade constitucional dos tributos e da efetiva destinação do produto da arrecadação dessas exações. Em função do recorte metodológico adotado, esse estudo terá como foco a análise daqueles tributos tidos como finalísticos (contribuições especiais e empréstimos compulsórios), suas características e meios regulares de instituição. Como será demonstrado mediante diversos e distintos argumentos, o regime jurídico-constitucional dessas exações foi talhado com esmero pelo Constituinte de 1988, daí decorrendo que tais espécies tributárias somente poderão ser instituídas pelo ente público para o alcance exclusivo das finalidades contempladas no texto constitucional. A eleição dos meios, o alcance de uma finalidade específica e a destinação do produto da arrecadação integram, assim, a estrutura normativa dos tributos finalísticos, sendo essas características aquelas que os tornam ainda mais distintos.

Assim, no segundo capítulo serão traçados os pressupostos para a compreensão dessas peculiares figuras tributárias inseridas em nossa Carta Maior. O argumento de que somente alguns tributos possuem finalidades será complementado e reformulado de modo a atestar que todas as espécies tributárias trazem consigo uma inquestionável finalidade, mas somente algumas podem (e somente assim serão) ser reconhecidas e diferenciadas através do exame de seu fim constitucionalmente qualificado. Nesse primeiro momento, portanto, demonstraremos de maneira sintética a evolução vivenciada pelo Direito, principalmente com o advento da Constituição de 1988, de modo a evidenciar que os fins lá delineados aos tributos finalísticos não podem ser menosprezados.

O mítico argumento da extinção da relação jurídico-tributária com o advento da extinção da obrigação tributária ou do crédito tributário será combatido no terceiro capítulo, onde demonstraremos as divergências conceituais e de conteúdo de cada

um desses institutos, para reforçar a ideia de que mesmo após o pagamento do crédito tributário pelo contribuinte, o destino do produto da arrecadação dos tributos finalísticos deve ser cumprido *in totum*, sob pena de desvirtuamento da própria natureza jurídica desses tributos.

Prosseguindo no desenvolvimento da dissertação, analisaremos a norma de competência tributária, sua estrutura, os critérios para aferição do exercício regular da competência impositiva e os modelos de validação normativa extraídos da Constituição, para então pontuarmos mais um argumento contra o desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação, qual seja: que caso o desvio ou desafetação efetivamente ocorra, a competência que a Constituição outorgou ao ente público foi irregularmente exercida, marcando, por decorrência, a lei que instituiu a exação com a pecha da inconstitucionalidade.

No capítulo cinco examinaremos a estrutura da norma tributária, mediante uma análise histórica das teses elaboradas pela doutrina pátria sobre a natureza jurídica dos tributos, desenhando os contornos da estrutura normativa vislumbrada nos ensinamentos dos principais teóricos nacionais que tão especialmente trataram do tema. Ao final, mais um argumento será suscitado em favor do respeito à finalidade e efetiva destinação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos: que tal aspecto passou a integrar a estrutura da norma.

Por fim, no sexto capítulo traremos exemplos de como o desvio de finalidade e desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos podem acontecer, em tese e na prática, ressaltando, mediante a integração de todos os argumentos que serão expostos nesse trabalho, as nefastas conseqüências dessa prática.

2. TRIBUTOS FINALÍSTICOS.

O sustento da despesa pública pode propiciar e demandar tanto um déficit quanto um superávit orçamentário, assim como pode desestimular como incentivar certas atividades econômicas que porventura exerçam influência significativa na economia e, por consequência, no nível e na distribuição equitativa da despesa.

Não obstante, com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, a necessidade de fazer frente às crescentes demandas da sociedade fez com que o Constituinte de 1988 outorgasse aos entes políticos a competência para a instituição de tributos cujos fins não fossem restritos à simples arrecadação para financiamento das atividades básicas do Estado, sendo traçadas com esmero na Constituição de 1988 finalidades cujas consecuições seriam especialmente importantes e desejadas, já que reflexos dos próprios objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Nesse passo, poder-se-ia afirmar que além de protegidos e desejados pela Constituição, o alcance de determinadas finalidades por intermédio da tributação foi verdadeiramente encomendado por nossa Carta Maior, não podendo o legislador infraconstitucional se olvidar dos desejos do Poder Constituinte, expressão máxima da soberania popular de uma nação.¹

De fato, são muitos os fins e os objetivos cujo alcance é perquirido pela Constituição Federal. O fato, contudo, de alguns deles não terem sido alcançados ou serem simplesmente alcançáveis, sem delimitação de tempo e modo, não quer dizer que podem tanto o legislador quanto o Poder Público desconsiderá-los, como se essas finalidades fossem meros adereços a enfeitar um texto que pretende tudo, mas não entrega nada.

Ao longo do presente trabalho restará claro que todos os tributos têm finalidades e que as finalidades descritas na Constituição importam, seja para fins de averiguação da natureza jurídica de um tributo ou para a perfeita identificação do regime jurídico

¹ Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p.25.

aplicável a cada espécie. Fixada essa premissa, também será visto que algumas espécies tributárias foram pensadas pelo Poder Constituinte como ferramentas específicas para o atingimento de certas finalidades, que pela importância que detêm foram contempladas com fontes de financiamento exclusivas e distintas das demais.

Assim, a primeira tarefa com a qual se depara nessa *démarche* é a de identificar essas especiais exações, distinguindo-as, por decorrência, das demais espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico vigente. É o que se faz a partir desse momento.

2.1. A FINALIDADE INTRÍNSECA DOS TRIBUTOS.

Do ponto de vista histórico, considerando as diversas teorias já propostas para interpretar os fins do Estado, seria possível tentar reduzi-las em dois grandes grupos. O primeiro grande grupo seria representado pelo pensamento difundido a partir da filosofia grega clássica, segundo a qual os fins do Estado seriam ilimitados e voltados para a obtenção da felicidade universal. Para as teorias inseridas nesse grupo, o papel do Estado seria bastante amplo, devendo regular, amparar e vigiar a vida individual em todas as suas manifestações. Tal é o conceito de Platão, para quem o Estado era, essencialmente, um grande instituto pedagógico.²

De acordo com Giorgio Del Vecchio, em sua análise retrospectiva sobre o tema, esse conceito de Estado persistiu ainda de certo modo na Idade Média, durante a qual, em algumas ocasiões, o domínio do Estado na vida particular tornou-se ainda mais absoluto, fazendo valer sua autoridade inclusive sobre as consciências individuais. O ideal de Estado ora descrito perdurou até a Revolução Francesa, onde sofreu uma atualização e passou a ser chamado de “regime paternalista” ou “Estado-polícia”.³

² Em sua obra “A República”, ao traçar aquilo que considera ser o modelo ideal de Estado, Platão afirma que o Estado deveria ter o dever de ser o facilitador na construção do homem sábio. (PLATÃO. *A República*. São Paulo: Martin Claret, 2000).

³ DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de Antonio Jose Brandão. 2ª ed. Coimbra: Armênio Armado, 1951, p.358.

O segundo grande grupo, por sua vez, seria representado pelo pensamento difundido a partir do Renascimento, período histórico que, como sabemos, pregava o retorno a uma variedade de posturas éticas essencialmente humanísticas, sendo um verdadeiro momento de afirmação das liberdades individuais. Liberdades, no plural, pois o humanismo renascentista além de defender a liberdade religiosa, preocupava-se também em afirmar a importância de outras liberdades do homem, tais como a dignidade da pessoa humana, hoje inserida e tratada como verdadeiro direito fundamental.⁴ Assim, frente à crescente valorização dos direitos do homem, o problema com o qual se depararam os teóricos inseridos nesse grande grupo passou a ser o de buscar e traçar os limites da autoridade do Estado e de sua ingerência na vida privada. Nesse passo, diversas teorias ofereceram distintos pontos de vista sobre esse problema, destacando-se, entre elas, a hoje famosa teoria do contrato social⁵.

A tendência de regular a onipotência do Estado, reafirmando perante ele o valor do indivíduo, repercutiu e se tornou característica de grandes revoluções da história da humanidade, entre elas a Revolução Americana, de 1774, e a Revolução Francesa, de 1789. No mesmo sentido, e no mesmo tempo, Kant formulava sua doutrina, segundo a qual o único fim do Estado era a tutela do Direito e a garantia da liberdade.

Para Kant, o Estado teria uma finalidade eminentemente negativa ao invés de uma finalidade positiva. Em outras palavras: para ele, não seria tarefa do Estado se preocupar com a felicidade dos indivíduos, mas tão somente resguardar a ordem jurídica vigente, assegurando a eficácia do Direito e impedindo sua violação⁶.

⁴ Para uma análise ampla do tema, ver ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. por Da Silva, Virgílio Afonso. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵ A operacionalidade do contrato social, em termos rousseauianos poderia ser sintetizada na seguinte passagem: "Cada um, enfim, dando-se a todos, a ninguém se dá, e como em todo o sócio adquire o mesmo direito, que sobre mim lhe cedi, ganho o equivalente de tudo quando perco e mais forças para conservar o que tenho" (ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. São Paulo: Martin Claret, 2006, p.32).

⁶ DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de Antonio Jose Brandão. 2ª ed. Coimbra: Armênio Armado, 1951, p.358.

Também no campo da economia foram registradas orientações de índole restritiva da atividade estatal, que visavam limitar ou excluir, nos limites do possível, a ingerência do Estado nas atividades dos particulares, de modo que a lei da oferta e da procura pudesse se manifestar da maneira mais pura possível, deixando para a “mão invisível” a tarefa de promoção do bem da sociedade.

Contra essas tendências individualistas, firmaram-se, ainda na modernidade, outras tendências que, inspiradas na filosofia grega clássica, buscavam atribuir ao Estado funções também de caráter positivo. O Estado, assim, passaria a ser o principal ator no processo de desenvolvimento da civilização, sendo detentor de finalidades que extrapolavam os limites de regulação e resguardo da ordem jurídica, passando a ser o principal responsável no fomento à cultura, ao trabalho, e na resolução de problemas sociais e econômicos de âmbito geral de uma determinada sociedade.

O contraste dos dois grandes grupos é evidente: enquanto um atribuía ao Estado um papel central e exclusivo para o desenvolvimento da civilização, o outro via na figura do Estado uma entidade eminentemente reguladora de liberdades. Disso não decorre, contudo, uma impossibilidade de sintetizar os pensamentos e extrair de ambos os elementos para formular a concepção daquilo que hoje é chamado de Estado de Direito⁷.

De fato, e isso hoje em dia sequer é questionável, é dever do Estado reconhecer o valor da personalidade e, por conseguinte, limitar a sua própria atividade. Não cabe ao Estado de Direito invadir o foro íntimo com exigências arbitrárias, nem tampouco

⁷ “Tem sido longas, na doutrina, as controvérsias provocadas pela noção de Estado de Direito; mas um ponto parece comum a todos que do tema tem se aproximado. É que a noção de Estado de Direito, pelo menos, na sua formulação original, reveste um duplo sentido, material e formal: o conteúdo material do Estado de Direito está na afirmação de que a finalidade essencial do Estado consiste na realização da justiça, concebida, sobretudo, com uma rigorosa delimitação da livre esfera dos cidadãos, em ordem a prevenir o arbítrio do poder e a dar, assim, a maior expressão possível à segurança jurídica; o aspecto formal do Estado de Direito, por seu turno, envolve basicamente a idéia de que, na realização dos seus fins, o Estado deve exclusivamente utilizar formas jurídicas, de que sobressai a lei formal. Por outras palavras: 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”(XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.08).

suprimir a livre iniciativa. Nesse ponto, a doutrina individualista, que atribuiu ao Estado uma função meramente negativa, não errou.

Daí não se pode concluir que Estado deve ser estranho aos problemas da sociedade, sejam eles de ordem econômica, social ou cultural. Pelo contrário, a tendência do Estado é a de alargar o âmbito de sua atividade⁸, assumindo funções de interesse da sociedade em prol de finalidades coletivas que provavelmente não seriam alcançadas sem a sua ingerência. As palavras de Giorgio Del Vecchio são precisas e resumem bem a idéia que agora se expõe.⁹

Nós falamos hoje em Estado de Direito e afirmamos, com isto, que o Estado deverá ser de Direito. Contudo entendemos está formula num sentido diferente daquele que Kant lhe dava. Como se disse, este afirmava nela que o Estado tinha por exclusivo fim a custódia do Direito. Nós, porém, queremos significar mais alguma coisa: que o Estado deve operar fundado no Direito e na forma do Direito. Pode e deve o Estado submeter a si qualquer actividade; pode e deve promover universalmente o Bem. Contudo só pode e deve fazê-lo na forma do Direito; e de tal sorte que cada um dos seus actos tenha sempre por fundamento a lei como manifestação da vontade geral.

O professor Edvaldo Brito, em estudo sobre os reflexos da ingerência estatal no domínio econômico, constata a tendência de que, no mundo moderno, as necessidades humanas sejam atendidas por processos coletivos intermediados por entidades sociais, criadas com objetivo de permitir aos indivíduos meios para socorrer às suas carências, de modo que o próprio indivíduo habitua-se à existência dessas entidades, passando elas mesmas a se tornar uma necessidade *per si*.¹⁰ Não obstante, tendo em vista que os agentes responsáveis pelo processo de satisfação dessas necessidades são sempre os homens em trabalho ora individual, ora em conjunto e ora coletivamente, surge a necessidade de classificar e distinguir

⁸ No mesmo sentido se posiciona Luis Eduardo Schoueri: “ Este Estado Fiscal Minimalista é sucedido pelo Estado Social, ou Estado Social Fiscal. Não deixa de ser um Estado Fiscal, quando se tem em conta sua principal fonte de financiamento, mas já não se cogita um Estado mínimo. Ao contrário, o Estado avoluma-se e igualmente cresce enormemente sua necessidade de recursos. A carga tributária agiganta-se para sustentar o Estado Social.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.197).

⁹ DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de Antonio Jose Brandão. 2 ed. Coimbra: Armênio Armado, 1951, p.360.

¹⁰ BRITO, Edvaldo. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico: desenvolvimento econômico, bem estar social*. São Paulo: Saraiva, 1982, p.04.

as necessidades humanas para aferirmos o papel do Estado em cada uma delas. Assim, o professor da Universidade Federal da Bahia distingue as necessidades em três grupos diferentes: (a) as individuais, (b) as comuns, e (c) as coletivas.

As necessidades individuais seriam aquelas que homem atenderia com seu próprio esforço, tais como as necessidades de se alimentar e de se vestir, que nos dias de hoje seriam atendidas em decorrência do fruto do trabalho de cada um.

As necessidades comuns seriam aquelas atendidas mediante associação dos homens e seriam originárias das necessidades individuais iguais de pessoas que sentem desejos similares e decidem juntar esforços e recursos para obtê-las.

As necessidades coletivas, por sua vez, envolvem interesses da sociedade como um todo, e por isso não poderiam ser submetidas a critérios individuais ou de grupos, mas sim a objetivos inerentes à convivência social e que se resumem na própria segurança da sociedade como tal. Segundo o jurista, nesse momento:¹¹

Surge, então, o interesse coletivo que, numa definição simples de Musgrave, é constituído da soma dos interesses individuais. Por conseguinte, é preciso um agente que, representando este interesse coletivo, tenha poderes para satisfazer os desejos daí surgidos. Poderes sobrepostos aos membros do grupo considerados individualmente. Assim nasce o Estado, ou mais precisamente o poder de mando na sociedade, cujas justificativas variam ao sabor das correntes filosóficas, mas que, sem dúvida, há de ter raízes na humanista corrente liberal rousseauniana de que seu objetivo é o de manter o modo paradisíaco da vida em grupo, traduzindo modernamente nas teorias que consagram os fins atuais do Estado no dualismo: bem-estar e desenvolvimento econômico.

Assim, se desfaz a tradicional visão do Estado como sendo um sujeito abstrato da ciência financeira, tornando-se o principal agente de satisfação das necessidades humanas. O Estado moderno, sujeito de prestações, torna-se então tipicamente intervencionista, ampliando suas funções com ações fomentadoras, disciplinares, coordenadoras e fiscalizadoras. Exercendo o Estado, desse modo, um poder, cujo objetivo, segundo Edvaldo Brito, “é o arbítrio racional orientado axiologicamente no

¹¹ Ibid., p.05.

sentido de promover, dentro de certos limites, modificações dirigidas à totalidade ou a parte considerável da ordem social”¹², o Estado passaria não somente a modificar autoritariamente a ordem social por meio da intervenção, mas assumiria também função ativa na vida social, de modo a atender as necessidades da sociedade, tendo como direção o desenvolvimento geral e a repartição dos benefícios decorrentes desse desenvolvimento¹³.

Assim, para que fosse possível prover as necessidades coletivas da sociedade foi necessário organizar o Estado com um instrumento constitutivo do serviço público, cuja formalização se deu justamente para dar cabo das necessidades coletivas que justificam a atuação estatal, incumbindo-se também das prestações de assistência em favor dos indivíduos daquela sociedade.

Surge, então, nesse momento, a primeira noção de serviço público como modo de satisfação das necessidades coletivas de caráter público. Essa noção, contudo, vem se ampliando, de modo que o moderno Estado de Direito tem como finalidade a promoção de necessidades de cunho não somente econômico, sendo responsável também pelo atendimento das mais diversas necessidades coletivas, tais como saúde, assistência, previdência e educação¹⁴.

E para fazer frente às despesas decorrentes das necessidades do homem, surge a figura do tributo, como item da receita pública derivada, instituído e cobrado por força de lei para cobrir os gastos estatais. O tributo aparece, pois, como uma contribuição para o agregado social, para o atendimento das necessidades da

¹² Ibid., p.07.

¹³ Ibid., p.16.

¹⁴ Não se pode confundir o Estado Social com o Estado “Leviatã”, feroz arrecadador tributário e gastador exacerbado. O Estado Social, ao contrário do Leviatã hobbesiano, “se caracteriza por ser o mesmo Estado de Direito do liberalismo voltado para o social. É o Estado do liberalismo social, que não se limita a proteger as liberdades individuais, mas que as protege e, simultaneamente, entrega prestações positivas orientadas pela idéia de justiça ou pela de utilidade ou baseadas na técnica. O Estado Social, em suma, se inspira nos princípios jurídicos decorrentes dos valores fundamentais da liberdade, da justiça, da utilidade e da técnica, não se cifrando com exclusividade na proteção da liberdade individual. É a simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas”(TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 74-75).

sociedade¹⁵, transformando-se num instrumento indispensável para a promoção da civilização como um todo, razão pela qual se torna um verdadeiro dever do cidadão concorrer para o gasto público, na medida da lei¹⁶.

2.2. O DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONALIZADO E A FINALIDADE EXTRÍNSECA DE SUAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

Foi visto que a idéia essencial de tributo diz respeito a uma prestação pecuniária e compulsória, exigível, mediante lei, pelo Estado ou por entidade que seja detentora de funções públicas, de pessoas detentoras de capacidade contributiva e de situações que denotam um signo presuntivo de riqueza, objetivando obter recursos para o custeio de suas atividades¹⁷.

O tributo é, portanto, um instrumento jurídico cujo escopo principal é fornecer recursos para fazer frente aos gastos públicos estatais ou aos gastos das entidades dotadas de funções públicas¹⁸. Por constituir uma das ferramentas para carrear receita aos cofres públicos, a função fiscal ou financeira do tributo é nítida. Entretanto, conforme analisado no tópico anterior, a concepção de tributo como simples instrumento apto a custear as atividades essenciais do Estado cede frente às novas demandas inauguradas com a filosofia do Estado Social, segundo a qual

¹⁵ Nesse sentido, cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.176.

¹⁶ Alberto Xavier afirma que com o advento do Estado de Direito “o princípio da auto-imposição ou do geral consentimento aos impostos perdeu a sua força inicial. Mas, em contato com as novas idéias, a mesma regra viria a desdobrar-se em dois grandes corolários que, esses, sim, se encontravam na base das modernas concepções: por um lado, o princípio de que os impostos somente podem ser criados por lei formal, o que, no rigor de uma estrita separação dos poderes, se traduzia na idéia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência das assembleias legislativas; por outro lado, o princípio de que as intervenções do poder na esfera da liberdade e de propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize, o que é a essência mesma do conceito de reserva de lei.”(XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.07).

¹⁷ Em sentido semelhante: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.324.

¹⁸ Fernando Sainz de Bujanda traz a seguinte definição de tributo: “A los fines expresados, puede entenderse que bajo la denominación de tributo queda comprendida toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniária – establecida por la ley a cargo de las personas, físicas y jurídicas, que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos – territoriales o institucionales – estén encomendados.” (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p.22).

compete ao Estado assumir funções mais ativas e dinâmicas, ampliando seus objetivos e finalidades.

Nesse contexto, princípios que antes não tinham efetiva aplicação agora começam a ser utilizados no sentido de legitimar a incidência tributária. No Estado Democrático de Direito - essa simbiose entre o Estado Liberal defensor das liberdades individuais e o Estado Social redistribuidor de rendas -, princípios como o da solidariedade tributária ganham mais solidez, passando a ser realizado tanto por meio dos impostos quanto por meio das contribuições especiais. Nos impostos, o princípio da solidariedade tributária se realiza pela oneração de signos presuntivos de riqueza e pela progressividade. Nas contribuições, a solidariedade se dá não apenas pela tributação da capacidade contributiva, mas pela diversidade das fontes de custeio e pela responsabilidade de determinado grupo ou coletividade em custear determinada finalidade¹⁹.

Sabe-se que é da natureza dos impostos sua incidência sobre os signos presuntivos de riqueza²⁰, sendo esse um dos fundamentos que irá legitimar a outorga de competência aos entes para a instituição dessa exação²¹. Tributam-se por meio dos

¹⁹ Francesco Moschetti ao analisar a influência da solidariedade sobre o princípio da capacidade contributiva conclui que a solidariedade agrega à capacidade contributiva uma função social. Em suas palavras, aduz o jurista italiano: "Partiendo de unas premisas diversas, nosotros consideramos que si el deber del artículo 53 es un deber de solidaridad, el principio de capacidad contributiva con el que aquél se corresponde no puede dejar de calificarse em sentido solidário. Esto no significa hacer perder al principio su función garantista, sino reconocer junto a ésta su función social. Solidariedad no significa destrucción, compresión de las riquezas, eliminación de la economía privada, ni tampoco neutral conjugación de las opuestas exigencias públicas y privadas, sino redistribución, utilización de la economía privada(que deve subsistir en sustancia) para la realización de fines sociales. Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino solo aquella potencia econômica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas em nuestra Constitución"(MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.277).

²⁰ "A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos da hipótese de incidência, signos econômicos(fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou capital." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. Sao Paulo: Lejus, 1998, p. 504-505).

²¹ "Daí concluir que, quando o legislador define uma hipótese para a exigência de impostos, deve buscar uma circunstância que possa servir para distinguir aqueles que podem daqueles que não podem suportar os gastos públicos. Mais tecnicamente: a hipótese tributária ('fato gerador') dos impostos deve ser uma manifestação de capacidade contributiva. Desse modo, rejeita-se a idéia de uma hipótese tributária aplicável a um imposto que não possua conteúdo econômico: não faz sentido

impostos as representações de riqueza dos contribuintes, tais como propriedade e renda, de modo que a solidariedade se manifestará na medida em que aquelas pessoas detentoras de maior riqueza são chamadas a dar uma maior contribuição para custear os gastos públicos genéricos. Exatamente por onerar a capacidade contributiva e ser passível de progressividade, os impostos têm um papel fundamental na redistribuição de riquezas no Brasil.

Já nas contribuições, a solidariedade não se manifesta da mesma maneira. Aqui, ao invés de signos presuntivos de riqueza, a solidariedade se apresenta pela previsão de diversas fontes de financiamento, que, em alguns casos, não denotam efetivamente sinal de riqueza qualquer. Com a simples observação das bases eleitas pela Constituição de 1988 para fins de financiamento da seguridade social, como, por exemplo, a remuneração paga pelo trabalho tomado de pessoa física, fica evidente a opção do Constituinte em não onerar necessariamente signos presuntivos de riqueza quando da outorga de competência impositiva para instituição de contribuições.²² Não obstante, o outro modo pelo qual a solidariedade se manifesta nessas exações é a partir da identificação de um grupo social em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição se relaciona, sendo imperioso que desse grupo participe o sujeito passivo possível. Tal grupo, por estar em situação diferenciada em relação aos demais membros da sociedade, situação essa que teoricamente lhe concede certa vantagem, fica responsável pelo financiamento da finalidade perquirida pela Constituição. É o que diz Marco Aurélio Greco, ao fazer uma breve comparação entre a justificação dos tributos²³.

imaginar um imposto sobre cabelos longos ou sobre o uso de barba.”(SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.197).

²² Por pertinente, seguem as constatações de Giuliani Fonrouge sobre o fenômeno da tributação e sua relação com a capacidade contributiva: “À parte as dificuldades para precisar o conceito de que tratamos, não se deve olvidar que a tributação com fins extrafiscais – cuja crescente importância é impossível desconhecer – nem sempre tem em mira a capacidade contributiva do sujeito, como tem ocorrido com parte importante da legislação moderna. Os propósitos essenciais do imposto – como salientamos – nem sempre revestem caráter econômico ou fiscal, já que podem ter em contra razões de conveniência social e de bem comum alheios à capacidade contributiva, assim como propósitos de justiça social.” (FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: Edições Lael, 1973, p.41)

²³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo, Dialética, 2000, p.84.

Se alguém perguntar: por que pagam-se impostos? Eu responderia que pagam-se impostos porque alguém manifesta capacidade contributiva e, por isso, pode arcar com o ônus fiscal. Por que paga-se taxa? Paga-se taxa porque o contribuinte usufrui de certa atividade estatal ou recebe certa prestação, daí a idéia de contraprestação. E, por que paga-se contribuição? Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente, e assim por diante. Alguém 'faz parte', alguém 'participa de' uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem.

Portanto, as diferentes técnicas de realização da solidariedade para os impostos e para as contribuições especiais se justificam na preocupação do Constituinte com algumas finalidades especialmente determinadas na Constituição de 1988, tais como a seguridade social. Exatamente por isso afirma Mizabel Derzi que a solidariedade nas contribuições objetiva atender a fins constitucionalmente predeterminados, enquanto nos impostos busca-se a redistributividade.²⁴

É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento dos impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.

Cumprе ressaltar que uma tributação que não se funda na capacidade contributiva ou na remunerabilidade (caso das taxas, por exemplo), somente se justifica para a garantia de um fim muito caro ao Constituinte, a saber: a garantia, por exemplo, de uma seguridade social rica e estável. Em outros termos, somente se paga as contribuições especiais, tributos que, por natureza, são de difícil desoneração e, por isso, onerosos para a atividade econômica, porque existem fins nobres nas suas respectivas previsões constitucionais.

²⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.81.

Daí não se pode afirmar, entretanto, que são somente as contribuições e empréstimos compulsórios os tributos detentores de finalidade e justificativa. Obviamente as demais espécies tributárias - os impostos, taxas e contribuições de melhoria – visam também determinada finalidade, sendo a principal delas gerar recursos para atender às despesas gerais ou específicas decorrentes das atividades do Poder Público²⁵. Analisando as peculiaridades das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro, Humberto Ávila percebeu que as demais espécies tributárias inseridas na Constituição de 1988 também são detentoras de alguma finalidade:²⁶

Nesse aspecto, aliás, as contribuições aproximam-se das taxas, das contribuições de melhoria, dos empréstimos compulsórios e dos impostos extraordinários, na medida em que essas espécies também são vinculadas a uma atividade estatal e, em caráter mais concreto, a uma finalidade: as taxas visam remunerar o serviço prestado ou a atividade de polícia exercida; as contribuições de melhoria visam a recompensar a valorização imobiliária decorrente de obra pública; os empréstimos compulsórios, além de individualizados pela nota da restituibilidade, visam a custear os gastos com a guerra ou calamidade pública, e os impostos extraordinários visam custear os gastos com a guerra ou sua iminência.

Logo, por esse prisma, é possível afirmar que todo tributo é finalístico. Importante é enfatizar, contudo, que embora a finalidade seja uma característica comum à todas as espécies tributárias, somente no caso das contribuições especiais e empréstimos compulsórios é que a finalidade se torna uma qualidade efetivamente distintiva.

Ademais, é bom destacar que as contribuições especiais expressamente previstas nos artigos 149, 195, 212, § 5, 239 e 240, da Constituição, bem como os empréstimos compulsórios previstos no art.148, configuram-se tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sendo o produto de sua arrecadação especialmente afetado a uma determinada despesa, cuja realização legitima o exercício da competência impositiva por parte do Poder Público.

²⁵ No mesmo sentido, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura sui generis)*. São Paulo, Dialética, 2000, p.145.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.255.

Se os impostos são regidos pela regra da não afetação, o mesmo não se dá com relação às contribuições acima mencionadas e aos empréstimos compulsórios. De fato, no caso dos impostos, a não afetação das receitas é uma decorrência lógica do princípio da integralidade orçamentária, segundo o qual todos os ingressos e todos os gastos públicos constarão em um único documento, para que possam ser definidas, por lei, quais as atividades e programas governamentais terão prioridade no exercício anual seguinte.

Não obstante, em que pese o fato de todas as exações possuírem de algum modo alguma finalidade, somente as contribuições especiais e empréstimos compulsórios possuem a finalidade e destinação como elemento de observância obrigatória para o exercício regular da competência tributária.

Em suma, com a promulgação da Constituição de 1988 tornou-se inquestionável o fato de que algumas das exações previstas no texto constitucional são dotadas de finalidades específicas ou extrínsecas, de modo que a sua razão de existir e legitimidade de sua instituição e cobrança somente se justifica se e enquanto atenderem aos fins colimados na Carta Maior. Nesse passo, são tributos dotados de finalidade extrínseca os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, sendo as demais espécies tributárias instituídas para custear despesas gerais ou específicas decorrentes das atividades desempenhadas pelo Poder Público com vistas à satisfação das necessidades da sociedade e de alguns indivíduos.

2.3. A EVOLUÇÃO CONTRADITÓRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: A DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA NO DIVÃ.

A atual complexidade do Direito Tributário não é mais resolvida satisfatoriamente segundo uma classificação legalista das espécies tributárias. Fechar os olhos para a importância da finalidade e do produto da arrecadação como critério de legitimação e validação de algumas espécies tributárias em relação às demais, pelo simples fato de o art.4º do Código Tributário Nacional dispor que a natureza específica do tributo será aferida pela análise de seu fato gerador, é ignorar a evolução vivenciada pelo

Direito e pela sociedade brasileira, especialmente após o advento da Constituição de 1988.

Nesse ponto, é de grande valia a teorização de Niklas Luhmann sobre os sistemas autopoieticos²⁷, que, por observar seu ambiente, são cognitivamente abertos, retirando dali os elementos necessários à sua evolução, introjetando-os internamente por meio de sua conformação a um específico código operacional. No caso do Direito, essa introdução de novos elementos se dá por meio da juridicização, e o código operacional utilizado é o binário jurídico/não jurídico. Uma das grandes evoluções propiciadas pela teoria dos sistemas de Niklas Luhmann em relação ao positivismo jurídico kelseniano encontra-se na tentativa de suplantação da consagração do formalismo, causado pela prevalência da normatividade em detrimento da contingência²⁸. Assim, defende o jurista alemão que os sistemas jurídicos devem ser abertos, já que “se as conquistas evolutivas devem ser estabilizadas, então as estruturas devem permitir mais ações, por seu lado mais variadas, ou seja, devem ser compatíveis com um número maior de situações do sistema social”²⁹.

Ao contrário do que imagina, a abertura do sistema à introdução de novos elementos não causaria, segundo Luhmann, a indesejada insegurança jurídica. Isso porque, como vimos, a evolução sistêmica não se dá de qualquer maneira, mas mediante a conformação dos elementos frente ao código operacional específico do sistema. No caso do Direito, portanto, os elementos somente são introduzidos e ganham

²⁷ Em termos bastante simples, são sistemas que se recriam a partir de si próprios.

²⁸ Segundo Luhmann, o problema envolvendo o desenvolvimento do Direito não esbarra na questão da normatização em si, mas sim de que modo e em que tempo as mudanças da sociedade são captadas pelo ordenamento jurídico. Afirma o autor: “Argumentando de forma fortemente simplificada, essa reorganização das perspectivas pode ser reduzida a uma diferença tipológica: o problema reside agora no grau de risco das expectativas, que pode ser absorvido por uma base de auto-evidência existente no direito em vigor. Ele se desloca para a questão da capacidade de absorção da sociedade com respeito ao novo direito, estabelecido a partir de considerações unilaterais, em contradição a atitudes de expectativa normativa estruturalmente condicionada (e portanto também justificadas, ou pelo menos sustentáveis).[...] O problema consiste na intermediação de inovações unilaterais necessárias com a situação não estática, mas dinâmica, do sistema, através de categorias suficientemente abstratas, capazes de estabelecer sentidos a longo prazo.” (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p.123).

²⁹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p.173.

relevância a partir da sua juridicização. Desse modo, o Direito, como um sistema autopoiético que é, deve ser capaz de evoluir, o que somente será possível se estiver cognitivamente aberto, buscando trazer para o fechamento do sistema elementos necessários à sua evolução. Foi o que ocorreu com a juridicização, pela Constituição de 1988, da relevância da finalidade e da destinação do produto da arrecadação de alguns tributos. A necessidade dessa evolução sistêmica reside em conferir efetiva eficácia ao mecanismo previsto pelo Constituinte de 1988 para promover a consecução de alguns direitos em específico, tais como os direitos sociais. Daí a razão de existir das contribuições como mecanismo capaz de financiar finalidades constitucionalmente qualificadas.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, analisando o perfil constitucional das contribuições interventivas, elege essa necessidade de consecução dos fins constitucionalmente estabelecidos como um dos critérios para aferição de constitucionalidade das contribuições, elencando junto à proporcionalidade e a destinação, o critério da adequação teleológica da exação à Constituição. Confira:³⁰

O primeiro critério é o da adequação teleológica, que significa que o fim visado pelo legislador ordinário deve adequar-se àquele mencionado pelo texto constitucional (intervenção no domínio econômico). Contribuição que não estiver atrelada a esse fim não será contribuição interventiva. [...]

Por fim, tem-se o critério do destino da arrecadação. O produto da arrecadação tem um destino qualificado em nível constitucional: a intervenção na ordem econômica. Assim, ou a arrecadação deve destinar-se ao custeio da atividade interventiva, ou deve reverter-se para a União, quando se tratar do próprio instrumento da intervenção.

Com espeque nas lições de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, fato é que a conjugação dos critérios acima mencionados não pode passar despercebida para que adequadamente se reconstrua o regime jurídico de algumas exações, sob pena de invalidá-las frente à ordem constitucional vigente. Ao proceder de maneira adversa, negando importância a constitucionalização da finalidade e do destino da

³⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico*. In GRECO, Marco Aurélio (coordenador). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-182.

arrecadação, assume o intérprete uma postura contraditória em relação à evolução vivenciada pelo Direito. Sobre essa negação evolutiva do Direito, interessante são as críticas postas por Marco Aurélio Greco que vê o fechamento hermético do Direito como um entrave à sua evolução.³¹

Essa visão 'científica pura' retira do Direito o que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões[...] Neste contexto o Direito ficaria fechado em si mesmo, formado por categorias construídas em função do passado; e, sempre que algo surgisse, deveria ser enquadrado nos conceitos já existentes e, se isto não fosse possível, então a figura nova seria 'uma exceção' ou uma categoria 'atípica'.

Postura deste tipo encontra-se, por exemplo, nos doutrinadores que, por não admitirem que possam existir outras figuras além dos tributos vinculados e não vinculados, mas como não conseguem explicar o elemento finalidade que é inerente às contribuições, acabam por serem levados a sustentar que elas seriam impostos com destinação específica.

Essa tentativa de validar e propagar, *ad eternum*, determinada teoria, que encontrava respaldo em tempo e contexto outros que não no ordenamento constitucional vigente, acaba por desconsiderar um fato que a Constituição de 1988 definitivamente não desconsiderou, qual seja: que a finalidade e destinação importam. Isso, por si só, faz com que o inciso II, do art. 4º, do Código Tributário Nacional, se torne verdadeira letra morta, não fazendo sentido algum atribuir importância a esse dispositivo frente à orientação contrária que foi expedida pela Constituição. Com felicidade, observa Mizabel Abreu Machado Derzi:³²

Não se aperceberam muitos juristas, logo após o advento da constituição, que o art. 4º do Código Tributário Nacional declarou a irrelevância de uma vinculação posta pelo legislador (não pela Constituição, é claro), vinculação com que se criavam várias taxas em todo o País, voltadas a burlar a discriminação constitucional de competências.

Mas a evolução não se dá de forma rápida. Estamos ainda passando por um período de embate entre os defensores das teorias solidificadas e os defensores da

³¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo, Dialética, 2000, p.28.

³² DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo*. In Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, n.88, p.149-176, dez. 2003, p.150-151.

teoria que busca se solidificar. Como ensina Boaventura de Souza Santos, é preciso tempo para que uma nova idéia ou novo paradigma possa se impor, mas, uma vez imposto, ele será aceito sem discussão pelas próximas gerações de cientistas, que serão treinados para acreditar que o novo modelo resolveu definitivamente todos os problemas fundamentais³³. De fato, isso é o que boa parte dos “cientistas” de hoje fazem. Tão enraizados estão numa única verdade, que são incapazes de enxergar suas vicissitudes.

Remanesce, até os dias de hoje, a resistência de alguns grandes doutrinadores brasileiros em reconhecer as falhas do modelo teórico por eles proposto, que, por incompletos, são incapazes de se adequar satisfatoriamente a nova realidade normativa vigente. Um ponto, contudo, deverá ser esclarecido futuramente: por que se comportam alguns como se estivessem mais interessados em impedir o progresso científico do que em promovê-lo? Por que é que certas teorias não são aceitas ao tempo de sua descoberta e só o são muito mais tarde, dando-se como que a sua redescoberta?³⁴

Exemplo clássico da evolução do Direito é o fato de que, até poucas décadas, sustentava-se ainda o caráter não tributário das contribuições sociais, discussão que hoje já está superada. Na época, defendia-se o caráter não tributário das contribuições pelo fato de o produto de sua arrecadação ser destinado a fundos específicos, e não ao caixa único da União³⁵.

É mais do que evidente, contudo, que sob a égide da atual Constituição tais argumentos não poderiam mais prevalecer. Como é cediço, o Constituinte de 1988 conferiu expressamente natureza tributária às contribuições, inserindo-as no capítulo

³³ SOUZA SANTOS, Boaventura de. *Da sociologia da Ciência à Política Científica*. In Revista Crítica de Ciências Sociais n°1. Coimbra: Centro de Estudos Sociais, 1978, p.11-56.

³⁴ *Ibid.*, p.11-56.

³⁵ Tais argumentos foram, inclusive, suscitados pelo STF nos autos do RE 86.595, que tratou da contribuição ao Funrural. É ver: “Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo; a Emenda Constitucional n° 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão ‘e o interesse da previdência social’ por ‘e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social’, tendo, a par disso, e como o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – X – ao artigo 43 da Emenda 1/69 [...] o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais aludia, e continua aludindo, o mesmo artigo 43.”(Excerto do voto proferido pelo então ministro Moreira Alves, no acórdão publicado no DJ de 30.06.1978).

que trata do Sistema Constitucional Tributário, e determinando que lhes apliquem alguns princípios e normas gerais de Direito Tributário. Não obstante, o fato de os recursos das contribuições serem destinados a finalidades ou fundos específicos não tem o condão de retirar sua natureza tributária. Pelo contrário, na ordem constitucional hoje vigente, a tributação não pode mais ser vista apenas como um instrumento de arrecadação de recursos necessários à manutenção do aparato estatal, devendo também constituir instrumento para que o Estado possa cumprir as funções que lhe são reservadas constitucionalmente, entre elas a garantia e concretização de direitos sociais. Por esse motivo, a Constituição de 1988 outorga competência a União para a instituição de contribuições destinadas a sua atuação na área social, a sua intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Desta forma, a destinação a um fim específico não serve mais de justificativa para negar as contribuições seu caráter tributário.

O exemplo acima serve para evidenciar como o Direito deve ser interpretado no seu tempo. Do mesmo modo, o inciso II, do art. 4º, do Código Tributário Nacional, deve também ser inserido e entendido dentro de seu contexto. Como veremos adiante, a posição das teorias que negavam valor a destinação se justificava numa época em que a doutrina via no fato gerador da obrigação tributária o centro de todos os estudos da área.³⁶ Com o advento da Constituição de 1988, percebe-se, contudo, que existem mais espécies tributárias do que aquelas previstas no art. 5º, do Código Tributário Nacional, e que a destinação é, sim, relevante para a aferição da natureza jurídica de um tributo, de seu respectivo regime, devendo ser observada também pelo ente tributante ao exercer a competência que lhe foi outorgada, sob pena de não validar algumas exações constitucionalmente.

De fato, o art.3º, do Código Tributário Nacional, elaborado sob forte influência de doutrina alienígena que pregava a todo custo a purificação do Direito Tributário, não se preocupou com a destinação do produto da arrecadação dos tributos, já que na visão da época isso seria matéria inserida no campo do Direito Financeiro.

³⁶ Nesse sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.156.

Parte da doutrina, contudo, ainda presa ao passado, nega-se veementemente a abraçar a nova realidade constitucional inaugurada com a Carta da República de 1988. O estudo do fenômeno tributário não pode tomar como ponto de partida as disposições da legislação infraconstitucional, relegando o exame dos dispositivos constitucionais ao segundo plano, como se invertesse a hierarquia existente. Como diz Humberto Ávila, “não se pode interpretar a norma superior com base na norma inferior, mas, sim, interpretar a norma inferior dentro dos limites traçados pela norma superior”³⁷. Perfilha do mesmo entendimento Luis Eduardo Schoueri, ao afirmar que o estudo do conceito de tributo, por exemplo, não pode se restringir ao disposto no Código Tributário Nacional³⁸.

Assim, um impulso contraditório do Direito Tributário é o de reconhecer e ao mesmo tempo retirar a importância da finalidade e da destinação do produto da arrecadação de alguns tributos, como fazem alguns autores³⁹, lançando mão, para tanto, de uma retórica paradoxal que em nada ajuda, servindo tão somente para perpetuar uma tese que o próprio tempo fez questão de caducar.

2.4. OS TRIBUTOS FINALÍSTICOS.

A tributação, sob o manto da Constituição de 1988 não se resume à sua função fiscal, constituindo mais do que um mero instrumento para a arrecadação de recursos tendentes ao financiamento e à manutenção das atividades próprias de um

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. In MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.331.

³⁸ Em suas palavras, aduz o autor: “Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas.”(SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.131).

³⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho, por exemplo, ao mesmo tempo em que prega a existência de apenas três espécies tributárias em nosso ordenamento, e alega que a finalidade e a destinação pouco importam, afirma ser “óbvio que a instituição de uma contribuição que não vai ao exaurimento no fim constitucionalmente determinado torna-se desnecessária no exercício seguinte, na ocasião do orçamento”(CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.409-411).

Estado liberal, norteador pela teoria do *laissez-faire laissez-passer*⁴⁰. Assumindo, pois, a tributação, a função de financiar uma atuação direta do Estado nos campos social e econômico, permite a Carta Magna a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, mas sim de gastos específicos, de modo que somente e enquanto esses gastos existirem, tais tributos irão se legitimar. Nestes casos, como veremos em outro momento, o mandamento ou conseqüente da norma tributária ganha importância para efeitos de identificação das espécies tributárias, pois deverá explicitar em seu comando o destino do produto da arrecadação tributária.

Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá se ater a análise tanto da hipótese quanto do mandamento. A guisa de exemplo, no caso das taxas e contribuições de melhoria, tendo em vista que o gasto público condiciona o surgimento do fato gerador, sua inferência se dará pela análise da hipótese ou antecedente, sendo imperativo a descrição de uma atuação estatal nesta.

Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão da hipótese normativa descrever qualquer fato ou situação do contribuinte, tal como ocorre nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no mandamento que identificaremos sua natureza distinta. Assim, havendo no mandamento uma descrição expressa de destinação específica, estaremos diante de uma contribuição especial ou de um empréstimo compulsório. Por outro lado, havendo no mandamento uma descrição de destinação afetada ao gasto genérico, estaremos diante de um imposto.

O Direito, para usar terminologia de Niklas Luhmann, comumente trabalha com “programas finalísticos”⁴¹. Tais programas se avolumam com a passagem do modelo do Estado Liberal do início do século XX, para o Estado “interventor” dos dias de hoje. À medida que a tributação passa a acompanhar a mudança do modelo de

⁴⁰ Nesse sentido, cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.28.

⁴¹ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p.110.

Estado, transcende suas finalidades clássicas, incorporando agora finalidades específicas condizentes com os anseios do novo modelo político-social. Segundo Marco Aurélio Greco, ao assumir os fins de maior relevância:⁴²

[...] as normas não valem porque algo ocorreu ou porque elas regulam determinada matéria, vale dizer, porque sua previsão está incluída no âmbito material constitucionalmente qualificado. As normas serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem. Então, ao perguntar, 'a lei que instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico vale porque tem o fato gerador a, b, c?' Não, o exame da validade constitucional daquela norma não parte da pergunta do 'por quê', ela parte da pergunta do 'para quê'. Ela valerá se estiver em sintonia com determinados fins (intervenção, ações de seguridade, ensino fundamental etc.). Com isto, a feição da constitucionalidade se altera, pois deixa de apoiar-se no que existe (fato gerador, requisito formal de lei complementar etc.). Para situar-se na verificação da existência, ou não, de compatibilidade entre aquela previsão e o objetivo previsto na Constituição.

Diante dos fins expressamente previstos pela norma constitucional quando da outorga das competências tributárias, pode-se inferir a existência de tributos não finalísticos e de tributos finalísticos, cujo produto de sua arrecadação é afetado a algum fim constitucionalmente desejado.

Conforme foi visto, não seria errado dizer que as espécies tributárias previstas na Constituição são detentoras de alguma finalidade que as legitima.

As taxas, como sabemos, são tributos destinados a remunerar o Poder Público pela prestação, efetiva ou potencial, de serviços ao contribuinte, ou pela fiscalização das atividades desenvolvidas por esse mesmo contribuinte. Por tal razão, os limites de sua imposição e arrecadação são delineados pelos limites do custo da atuação estatal. Assim, inexistindo atuação estatal, inexistente o fato gerador da taxa. Fica fácil, portanto, conceber a finalidade dessa exação. Ela existe para recompensar financeiramente o Poder Público por um gasto decorrente de um serviço prestado ou posto à disposição.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo, Dialética, 2000, p.42.

No caso das contribuições de melhoria não é tão diferente. Sabe-se que elas são exigidas do contribuinte com o fito de custear, em concorrência com o Poder Público, o custo de uma determinada obra da qual decorra, para esse mesmo contribuinte, alguma valorização imobiliária. Também aqui não é difícil ver a finalidade dessa exação, que serve para arcar com parte do custo de uma obra que acabou beneficiando algumas pessoas em particular.

Outra espécie tributária que também detém finalidade é o empréstimo compulsório. Esse tributo excepcional e transitório pode ser criado para atender a algumas situações de fato que condicionam sua própria instituição. Assim, havendo guerra ou em sua iminência, alguma calamidade pública ou investimento público que seja urgente ou de relevante interesse da nação, a exação poderá ser instituída para respaldar essas situações de crise.

As contribuições especiais também são detentoras de finalidade expressa. De acordo com a Constituição, essas poderão ser instituídas tanto para financiar direitos sociais ao cidadão, quanto para custear despesas com a direção ou indução de alguma atividade econômica, quanto para fornecer recursos à órgãos que representem categorias profissionais ou econômicas.

De fato, todas essas espécies tributárias são detentoras de finalidades. Logo, todas elas são finalísticas. Embora a indução não esteja errada, ela não exprime a sutil diferença existente entre as duas primeiras e as duas últimas figuras tributárias tratadas acima.

É que, enquanto as duas primeiras se justificam em função de algum tipo de atuação estatal prévia, estando essa atuação prevista no arquétipo constitucional de incidência desses tributos, as duas últimas se justificam e somente existem em razão das finalidades a que se propõem a financiar. A finalidade, para os empréstimos compulsórios e contribuições especiais, além de condicionar o exercício da competência impositiva, é o elemento que permite os diferenciar como espécies autônomas. Nos outros dois tributos é diferente. Os fatos que ensejam

suas instituições e cobrança são o bastante para identificá-los e diferenciá-los. A finalidade, nessas figuras, não é mero elemento conjectural, mas também não é por sua análise que serão distinguidas das demais. Já no caso dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, salvo em algumas ocasiões⁴³, a materialidade da norma não dará qualquer indício da espécie tributária, devendo o intérprete voltar seus olhos para a finalidade se quiser saber algo sobre o tributo que está analisando. Vislumbrando na finalidade a essência das contribuições, afirmou Hamilton Dias de Souza:⁴⁴

De outro lado, é da essência da contribuição a afetação das receitas a um determinado órgão para atender a finalidades também determinadas. Realmente, assim é como consequência da natureza da ação examinada. Sendo ela instituída para atender a finalidades previamente traçadas, não teria sentido que o produto de sua arrecadação tivesse distinção diversa que a referida à atividade que é o pressuposto da obrigação. Além disso, através dessa fórmula, impede-se que os poderes públicos instituem verdadeiros impostos com a denominação de contribuição.

Mesmo assim, é inegável que os tributos que mencionamos aqui, com exceção dos impostos, podem ser identificados como possuidores de finalidade. A bem da verdade, até esses possuem uma inegável finalidade intrínseca que, contudo, desconsideraremos para fins de classificação e distinção das espécies tributárias. Poder-se-ia, portanto, mediante expediente gráfico, dispor as figuras identificadas na Constituição da seguinte maneira:

Quadro 01 – Classificação constitucional dos tributos

	TRIBUTOS FINALÍSTICOS	TRIBUTOS NÃO FINALÍSTICOS
Identificação pela materialidade	Taxas Contribuições de melhoria	Impostos
Identificação pela finalidade	Empréstimos compulsórios Contribuições especiais	

⁴³ As contribuições do artigo 195, da CF/88, por exemplo, se encaixam nesse excepcionalidade.

⁴⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Curso de direito tributário*. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 114 -115.

O quadro é auto-explicativo. Em desenho, ele resume as considerações tecidas até aqui sobre os tributos e suas características distintivas. Entretanto, para fins do presente trabalho, é preciso deixar registrada a seguinte observação: toda vez que for falado em tributos finalísticos, estar-se-á fazendo menção aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, pois são essas as figuras identificáveis eminentemente pela análise de sua finalidade.

3. RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Existe uma questão de cunho epistemológico para a qual os tributaristas não deram a devida atenção. Na quase totalidade das obras pesquisadas, especialmente naquelas cujo corte metodológico restringe-se à seara do Direito Tributário, constata-se uma imprecisão na abordagem de um fenômeno inerente ao direito como um todo: o da relação jurídica⁴⁵.

Dois são os pontos de convergência entre a quase totalidade dos autores que divagam sobre relação jurídica, em especial a relação jurídica de caráter tributário. O primeiro deles não sucede qualquer tipo de problema, e diz respeito ao entendimento que se tem acerca do que seria relação jurídica.

O conceito usual de relação jurídica não é novo, e pode ser encontrado em boa parte dos tratadistas clássicos do Direito. Hans Kelsen, fazendo referência àquilo que chama de doutrina tradicional, traz inicialmente a definição de relação jurídica como sendo a “relação entre um dever jurídico e o correspondente direito”⁴⁶.

Karl Engisch, por sua vez, vê a relação jurídica como uma hipótese legal que, caso preenchida no mundo fenomênico, é capaz de gerar direitos e deveres aos sujeitos que porventura guardem alguma relação com o fato jurídico previsto na hipótese legal em questão⁴⁷.

Enrique R. Aftalión, José Vilanova e Julio Raffo, entendem a relação jurídica como um fenômeno eminentemente do direito positivo, pois que somente existirá relação

⁴⁵ Na linha de pensamento de Lourival Vilanova, diz-se inerente, pois o direito é, antes de tudo, um fato social, e por ser um fato social, é interacional. O direito é um sistema de normas que regula a conduta humana ou que pelo menos tenta regular. O mero tentar, portanto, exprime um ideal de eficácia. E a eficácia do direito é, por si só, um conceito relacional: exprime a relação entre norma e conduta (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985, p.75-76) .

⁴⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5ª ed. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1979, p.231.

⁴⁷ Para ele, a relação jurídica funciona como “hipótese legal destinada a produzir consequências jurídicas, e que, ao invés, na medida em que a relação jurídica, ou a sua constituição, extinção ou modificação, seja efectivamente encarada como consequência jurídica, esta formulação por sua vez nada mais exprime senão que se trata de direitos e de deveres, da sua constituição, etc.”(ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p.33).

se houver alguma norma que estatua um determinado dever e seu direito correspondente. Desse modo, a relação jurídica se apresenta quando alguma norma impõe a uma pessoa o dever de cumprir determinado ato, e faculta à outra a possibilidade de exigir esse cumprimento⁴⁸.

Vicente Ráo, pautando-se nos ensinamentos de Savigny, entende a relação jurídica como um reconhecimento normativo apto a conferir a determinadas pessoas ou grupos sociais a capacidade para aquisição de direitos e deveres, e seu consequente exercício. Cada relação entre pessoas seria determinada por uma regra de direito, e essa regra fixaria, para cada uma das pessoas, um domínio dentro do qual sua vontade poderia ser exprimida⁴⁹.

Para Orlando Gomes, a relação jurídica teria como pressuposto um fato que somente passaria a adquirir significação jurídica caso a lei o determinasse como suficiente e idôneo à produção de determinados efeitos. Desse modo, ao incorporar significação jurídica, mediante juridicização, o fato originaria uma relação concreta e típica entre sujeitos determinados ou determináveis⁵⁰.

Vê-se, portanto, que o conceito que se tem acerca do que seria uma relação jurídica não destoa em territórios diferentes, trazendo consigo sempre um núcleo mínimo de exatidão do qual não há desacordo: trata-se de uma relação entre duas ou mais pessoas decorrente de uma previsão legal que institui direitos e deveres recíprocos.

⁴⁸ “Aclaremos aquí – siguiendo em esto a Cossio más que a Kelsen – que como se trata de conducta em interferencia intersubjetiva, conducta compartida entre dos o más sujetos, la norma establece un deber para un sujeto y correlativamente determina en el outro sujeto una facultad. El derecho objetivo establece así entre los sujetos cuya conducta regula una relación jurídica por la cual uno(o algunos) está obligado a, tiene el deber de, cumplir cierto acto (u omisión) y el outro (u otros) están facultados a, tienen el derecho de, exigir esse cumplimiento.” (AFTALION, Enrique R.; VILANOVA, Jose; GARCÍA OLANO, Fernando. *Introducción al derecho*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, p.410).

⁴⁹ “Objeto das normas de direito são as relações entre as pessoas, entre elas e os grupos sociais, ou entre estes grupos, havidos como entidades que recebem da própria norma um reconhecimento, ou personalidade jurídica, com consequente capacidade para a aquisição e o exercício de direitos.” (RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5ª ed. Anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.200).

⁵⁰ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.96.

O segundo ponto, contudo, parece passar sempre à margem de uma análise mais aprofundada e acaba por confundir coisas que são, por essência, diferentes. Grande parte dos tributaristas enxerga a relação jurídico-tributária como sinônimo de relação obrigacional, de modo que relação tributária decorrente da concretização da hipótese exaure-se e consome-se inteiramente na obrigação de pagar o tributo. Como será visto, essa relação impositiva, irreflexiva e assimétrica, não deixa de estar contida na relação jurídica instaurada com o acontecimento da hipótese. Com efeito, a relação obrigacional é um dos vínculos existentes após o surgimento da relação jurídica. Mas, de modo algum, é o único. Esse, contudo, parece ser o pensamento da maioria daqueles que já se debruçaram sobre o tema.

Albert Hensel, por exemplo, já afirmava que a relação jurídica no Direito Tributário orienta-se, por força de sua própria natureza, a satisfazer um determinado crédito, dando-se aí sua extinção⁵¹. Klaus Tipke, de maneira ainda mais sucinta, identificava o conceito de relação jurídico-tributária como sinônimo de relação obrigacional, devendo o intérprete se atentar para os comandos normativos emanados do direito positivo vigente para então encontrar os momentos de nascimento e extinção da relação obrigacional e, por conseguinte, da relação jurídica com um todo⁵².

Por outro lado, Fernando Sainz de Bujanda, ao investigar a transição da relação de potestade existente entre Estado e cidadão para uma relação jurídica calcada na legalidade, percebe que essa concepção unitária de relação jurídica, tão presentes em Hensel e Tipke, adstritas a reconhecerem apenas um vínculo na relação jurídica formada entre Estado e contribuinte, não consegue captar o conglomerado de vínculos jurídicos – direitos, obrigações, deveres e faculdades – que de fato existem quando a relação entre Estado e contribuinte ganha vida⁵³.

⁵¹ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuellar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005, p.241.

⁵² Cf. TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p.349-359.

⁵³ Em suas palavras, aduz o professor espanhol ao tecer suas considerações críticas à teoria das relações jurídicas concêntricas de Nawiasky: “Prolama, em efecto, que, cuando se habla de obligación tributaria, se piensa ante todo em la obligación de pago del tributo, o lo que es igual, la deuda tributaria de carácter pecuniario, o, simplemente, la deuda tributaria, y reconoce que essa obligación de pagar se encuentra em el centro de la relación jurídica, considerada em su totalidad, y

Fernando Sainz de Bujanda, mesmo reconhecendo acertos na teoria das relações jurídicas concêntricas, elege a obra de Archille Donato Giannini e sua teoria da relação jurídico-tributária de natureza complexa como sendo o principal paradigma para o exame dos distintos vínculos que cercam a relação jurídica⁵⁴. Ao fazer o resumo expositivo da teoria do jurista italiano, Fernando Sainz de Bujanda sumariza o pensamento de Archille Donato Giannini afirmando que, com o advento do Estado moderno, o ordenamento jurídico traz disposições cuja observância é imperativa tanto para os órgãos do Estado quanto para os contribuintes sujeitos a sua potestade. Dessas disposições surgem entre Estado e contribuintes direitos e deveres recíprocos que formam o conteúdo de uma relação especial: a relação jurídica impositiva⁵⁵.

Daí conclui Archille Donato Giannini que a relação jurídica tem um conteúdo complexo, posto que dela derivam poderes, direitos e obrigações tanto para os detentores da potestade quanto para os que a essa se submetem, descabendo uma análise restritiva de seu conteúdo⁵⁶.

que todas las demás obligaciones se encuentran girando em torno suyo. Pero advierte – y ésta es la afirmación más definitoria de su doctrina – que 'dicha obligación de pago no agota por sí mismo la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella, formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización.[...]' (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 37).

⁵⁴ Ibid., p.67-68.

⁵⁵ Em suas palavras aduz o autor: “Efectivamente, Giannini señala que la determinación de los casos em que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyenes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva.” (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p.59).

⁵⁶ Assim disse o mestre italiano: “De tal modo que la relación jurídica impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, así como obligaciones, positivas y negativas, y derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido em cada caso.”(GIANNINI, Archille Donato. *Il rapporto giuridico d' imposta*. In BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 60).

Como bem se vê, a relação jurídica de cunho tributário não se limita à obrigação principal, e nem poderia. Dado que o conceito universal do instituto (conceito lógico-jurídico) pressupõe-se um plexo de vínculos que não se esgotam naquele de cunho pecuniário, mesmo que se entenda ser esse o objeto principal da relação jurídica complexa. De fato, como vimos, diversos foram os autores que reconheceram na relação jurídica a existência de um feixe de direitos, poderes e deveres capazes de serem arguidos pelos sujeitos que são parte da relação.

Assim, o fato da obrigação tributária nascer com a concretização do fato gerador, e morrer com adimplemento do crédito, pouco diz a respeito da relação jurídica instituída entre o ente tributante e o contribuinte. Seria o mesmo que entender, nos dias de hoje, que toda obrigação tributária teria caráter patrimonial, entendimento esse já derogado graças a José Souto Maior Borges⁵⁷.

Em sentido semelhante posiciona-se atualmente Paulo de Barros Carvalho, para quem o estudo da relação jurídica tributária não se pode mais pautar exclusivamente sobre a análise da obrigação principal. Veja-se:⁵⁸

Sob o signo de certa insegurança e palmilhando caminho pleno de obstáculos, nossos autores tomaram consciência da impossibilidade de estudar-se a relação jurídica tributária, tão somente perlustrando as implicações do objeto do vínculo, ou mesmo da pessoa jungida ao implemento da prestação. Tornava-se imperioso inquirir, para o exame completo dos laços abstratos que o direito positivo prevê, sobre a posição do sujeito ativo, ou seja, sobre aquela entidade que se acha investida do direito subjetivo, ou do poder; ou poder-dever, no quadro da realização dos anseios impositivos do Estado.[...]
Aspecto que merece ser considerado, no âmbito do conceito de relação jurídica, é a circunstância de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis disputas acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade impostergável de, pelo menos, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico.

⁵⁷ Cf. BORGES, Jose Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

⁵⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p.609-610.

Em sendo a bilateralidade condição de existência de uma relação jurídica, e sabendo que a relação jurídico-tributária pressupõe um plexo de direitos e deveres, tais como o dever do contribuinte em adimplir com a obrigação e o direito do contribuinte em ver que o montante pago a título de determinado tributo foi destinado ao fim através do qual a exação se legitima, é imperativa a superação da tese segundo a qual a relação jurídico-tributária se extingue com a extinção da obrigação principal.

3.1. CONCEITOS LÓGICO-JURÍDICOS E JURÍDICO-POSITIVOS.

Em definição ofertada por Edvaldo Brito, *conceito* seria “uma unidade formal que reúne a multiplicidade dos fenômenos segundo vínculos que guardam entre si e a importância de concebê-lo está em que o saber científico é por natureza sistemático e um sistema somente é possível mediante 'conceitos’”⁵⁹. Não obstante, o conceito pressupõe um sistema de axiomas não-contraditórios, completos e independentes, capazes de revelar objetividade e de torná-lo inconfundível com categorias similares⁶⁰.

Em um sistema conceitual, nem todos os conceitos ocupam planos idênticos. Existem aqueles que possuem âmbito de validade específico e existem também aqueles que possuem âmbito de validade geral. Como bem aponta Fredie Didier Junior, o Direito terá o seu conteúdo determinado por circunstâncias históricas e espaciais, sendo muito difícil criar uma teoria que sirva a todos os ordenamentos jurídicos. Por essa razão, devem ser separados os conceitos que servem para a compreensão do fenômeno jurídico onde quer que ele ocorra, dos conceitos restritos e construídos a partir de determinado ordenamento⁶¹.

⁵⁹ BRITO, Edvaldo. *O conceito atual de tributo*. In Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA, Salvador, n.1, jan./jun.1991, p.30.

⁶⁰ BRITO, Edvaldo. *O conceito de tributo*. 1997. 264 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 1997, p. 97.

⁶¹ DIDIER JUNIOR, Fredie. *Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida*. Salvador, BA: Juspodium, 2012, p.38.

Aos conceitos universais dá-se o nome de conceito lógico-jurídico, enquanto que aos conceitos não universais, que exigem do sujeito o exame de determinado sistema de direito positivo, dá-se o nome conceito jurídico-positivo.

Constrói-se o conceito jurídico-positivo analisando uma realidade normativa específica, e sua aplicabilidade restringe-se a ela. Sua validade, portanto, limita-se tanto espacialmente quanto temporalmente. Ademais, por depender da análise de determinada ordem jurídico-positiva, seu conhecimento somente se dá a *posteriori*, após o exame das normas vigentes naquele ordenamento. Freddie Didier Júnior apresenta alguns exemplos dessa categoria de conceito que bem ilustram a noção que se pretende passar:⁶²

O conceito de casamento também é jurídico-positivo. No Brasil, casamento é a união formal familiar entre pessoas de sexos diferentes (art. 1514 do Código Civil). Em Portugal, casamento é negócio celebrado entre duas pessoas, pouco importa o gênero a que pertençam (art. 1.577 do Código Civil Português).

Obviamente também há conceitos jurídico-positivos no âmbito do Direito Processual.

Recurso extraordinário, no Brasil, é meio de impugnação de uma decisão judicial, no mesmo processo em que foi proferida; é, portanto, instrumento que impede o trânsito em julgado da decisão. Recurso extraordinário, em Portugal, é instrumento de controle da decisão judicial, que pressupõe o trânsito em julgado da decisão (art. 676 e 677, do CPC português).

Como bem se vê, esses conceitos são variáveis de lugar para lugar, e estão fadados a mudanças durante o tempo. Não existe uma disciplina única e imutável para esses institutos.

Por outro lado, o conceito lógico-jurídico tem pretensão de validade universal, servindo para auxiliar os operadores do Direito na compreensão de qualquer ordenamento jurídico. Freddie Didier Júnior, com arrimo em Felix Somló, afirma ser o conceito lógico-jurídico “indispensável de qualquer contato científico com o direito”⁶³.

⁶² Ibid., p. 40.

⁶³ Ibid., p. 43.

Ele é dado aprioristicamente, sendo alheio a qualquer realidade jurídica determinada. São conceitos que não são obtidos de algum ordenamento, mas são utilizados para a compreensão dos ordenamentos. São formulados a partir da observação do fenômeno jurídico, procedendo, como todo conceito, da experiência⁶⁴. Juan Manuel Teran já ensinava no mesmo sentido, ao dizer que “quando se formula um conceito lógico que serve de base a conceituação positiva, essa noção se formula com pretensão de validade universal”⁶⁵.

São identificáveis e, por conseguinte, distinguidos dos conceitos normativos por serem conceitos comuns a todos os ordenamentos, sendo sua definição invariável extraterritorialmente. Apresentam, ainda segundo Fredie Didier Júnior, dupla função, pois “servem de base à elaboração dos conceitos jurídico-positivos e auxiliam o operador do Direito na tarefa de compreender, interpretar e aplicar o ordenamento jurídico. Têm, sobretudo, função heurística: permitem e facilitam o conhecimento do Direito”⁶⁶.

Com esses apontamentos em mente, de antemão é possível concluir que o conceito de relação jurídica e obrigação tributária, em alguns casos entendidos – equivocadamente - como semelhantes, são conceitos pertencente a categorias diferentes. O exame desses conceitos é importante para demonstrar a perenidade da relação jurídica frente à efemeridade da obrigação tributária, bem como para rechaçar o astuto argumento muitas vezes utilizado de que a relação jurídica tributária existente entre Fisco e contribuinte se extinguiria no mesmo momento da extinção da obrigação. A análise da natureza dos institutos ajudará no rebate dos defensores da tese de que a afetação ou desafetação não interessaria ao Direito Tributário, haja vista que a destinação do produto da arrecadação tributária nada tem a ver com a relação jurídica instaurada entre Fisco e contribuinte, dando-se em

⁶⁴ Ibid., p. 45.

⁶⁵ Nas palavras do autor: “Cuando se formula um concepto lógico que sirve de base para la concepción jurídica positiva, esa noción se formula com pretensión de validez universal.”(TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7ª ed. México: Porrúa, 1977, p.81).

⁶⁶ DIDIER JUNIOR, Fredie. *Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida*. Salvador, BA: Juspodium, 2012, p. 49.

momento posterior ao término do(s) laço(s) que prendia(m) ambos os sujeitos com direitos e obrigações recíprocas.

3.2. RELAÇÃO JURÍDICA COMO CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO.

O conceito de relação jurídica é conceito fundamental e mostra-se sob reserva da teoria geral do direito. Não se restringe, desse modo, ao direito privado ou ao direito público, nem é obtido exclusivamente através da análise do ordenamento jurídico brasileiro.

O conceito de relação jurídica transcende o campo das ciências jurídicas especializadas. Ele é encontrado mediante processo de generalização empírica, sendo onipresente nos ordenamentos jurídicos. José Souto Maior Borges identifica no conceito de relação jurídica, assim como nos conceitos de dever jurídico, objeto e direito subjetivo, verdadeiros pressupostos fundamentais para a ciência jurídica⁶⁷.

Por assim ser, seu conhecimento prévio condiciona o conhecimento dos demais institutos do direito, e por essa razão é necessário fazer a seguinte admoestação: seu conteúdo não é moldável ao gosto particular, de modo a satisfazer pretensões intelectuais pessoais.

Se o conceito de relação jurídica é um conceito universal, e sabendo que esse conceito pressupõe um plexo de direitos e deveres recíprocos entre os sujeitos da relação, confundi-lo com uma relação de imposição unidirecional seria, no mínimo, uma falha epistemológica.

Não raramente, contudo, alguns conceitos particulares apresentam-se dentro de conceitos gerais, e esses naqueles, como bem explica José Souto Maior Borges⁶⁸:

⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.94.

⁶⁸ BORGES, Souto Maior. *Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.408.

O conceito fundamental de relação jurídica é conceito relativamente material, no confronto com o conceito de relação jurídica, como estrutura que busca desvincular-se de qualquer conteúdo jurídico-dogmático. Os conceitos da teoria geral só com os temperamentos indicados podem ser havidos como formais (relativamente formais): a teoria geral objetiva descrever e explicar formalmente, ou seja, com abstração dos conteúdos do direito positivo, as estruturas materiais das províncias dogmáticas do direito positivo (como caracterizadas essas estruturas nas disciplinas jurídicas especializadas). São, como se vê, conceitos universais embutidos em normas particulares.

Tal passagem demonstra que podem existir similitudes entre conceitos notoriamente pertencentes à categoria dos lógico-positivos e conceitos pertencentes à categoria jurídico-positiva. Assim como na obrigação, que é conceito jurídico-positivo, está presente o conceito fundamental de dever; na relação jurídica, que é conceito lógico-jurídico, contempla-se também o conceito de obrigação. Ou seja, nenhuma generalização formal ou material é absoluta. Até porque, “a generalização da teoria geral é uma generalização empírica, obtida através de dados da experiência jurídica, dados normativos”. Conclui-se, portanto, “que tanto na teoria geral quanto na dogmática jurídica, há conteúdos de significação material”⁶⁹.

Isso não quer dizer, todavia, que são idênticos os conceitos que porventura sejam carregados de conteúdos de significação material similares. Isso porque, os conceitos gerais, tais como o conceito de relação jurídica, desconsideram conteúdos específicos de significação das categorias jurídicas obtidas nas ciências particulares do direito, como a obrigação tributária, sua patrimonialidade e sua extinção⁷⁰. Não há, pois, coextensividade conceitual entre o conceito de relação jurídica e o de obrigação.

3.3. A PERENIDADE DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA FRENTE À EFEMERIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TRIBUTOS FINALÍSTICOS.

⁶⁹ BORGES, Souto Maior. *Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 411.

⁷⁰ Id.

Muitos são os autores que negam importância a efetiva destinação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos. Geralmente, com supedâneo nos art. 4º, 113 e 156, do Código Tributário Nacional, parte da doutrina insiste em afirmar que a relação jurídica instaurada entre Fisco e contribuinte, no momento da concretização do fato gerador, chega a seu fim assim que extinta a obrigação tributária principal. Esse é o entendimento, por exemplo, de Renato Lopes Becho, para quem a relação jurídico-tributária se extinguiria com o pagamento do tributo:⁷¹

Em nenhum momento, a efetiva devolução dos empréstimos compulsórios ou a efetiva despesa das contribuições com as finalidades constitucionalmente estipuladas foram arroladas como extintivas da relação tributária. A ausência de menção à devolução ou à destinação não consta no art. 156 do Código Tributário Nacional porque a relação jurídico-tributária foi extinta, notadamente, pelo pagamento do tributo, o que significa dizer: com o recolhimento aos cofres públicos, quer dos impostos, quer dos empréstimos compulsórios ou das contribuições. Dizendo o mesmo com outras palavras: após a entrega do dinheiro aos cofres públicos, o que for feito com o dinheiro (seus gastos, sua devolução anos após ou sua guarda e posterior destinação política) não interessa mais para o direito tributário. Para tais temas serem incluídos como tributários, as opções de extinção das relações jurídico-tributárias terão que ser alteradas, com um novo conteúdo para o que hoje está no art. 156.

O raciocínio adotado, em que pese não estar completamente incorreto, peca pelo descuido e superficialidade com que trata a relação jurídica em si. Como visto, a relação jurídico-tributária existente entre Fisco e contribuinte é, antes de tudo, uma relação jurídica complexa, dando ensejo ao nascimento de diversos vínculos entre sujeito ativo e sujeito passivo.

Ora, se os tributos finalísticos são instituídos para que determinadas finalidades erigidas pela Constituição sejam alcançadas, existindo, portanto, uma necessária vinculação entre aquilo que se arrecada e os gastos públicos específicos, é certo que todos os vínculos entre sujeito ativo e sujeito passivo não se esgotam tão-somente no momento de pagamento do tributo, estendendo-se também para alcançar a esfera financeira. Com efeito, se é o gasto público específico que estabelece a justificação imediata e direta do ingresso tributário, não é possível

⁷¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.399.

analisar os tributos finalísticos com os olhos fechados para o destino que efetivamente é dado aos recursos advindos dessas exações.

Partindo da premissa que a relação jurídico-tributária é uma relação complexa, é possível suscitar que um dos vínculos instaurados entre sujeito ativo e passivo prolonga-se até a fase de execução dos gastos, muito embora o vínculo de que trate a obrigação tributária principal – levar dinheiro aos cofres públicos – tenha sido extinto no momento do pagamento do *quantum debeatur* pelo sujeito passivo. Isso porque, como se disse, o ingresso não está desconectado do gasto que deverá suportar: esta é, inclusive, uma circunstância essencial para a definição do regime jurídico-constitucional dos tributos finalísticos. Daí dizer que a plena eficácia da relação jurídica complexa instaurada dependerá, inexoravelmente, da efetiva destinação dos recursos oriundos dos tributos finalísticos e da execução das previsões orçamentárias relativas a esses gastos.

Disso decorre, como será visto, que os sujeitos passivos dos tributos finalísticos têm legítimo interesse não só na legalidade da alocação orçamentária dos ingressos decorrentes dessas exações, como também na legalidade da execução dos gastos a que deram causa.

Com efeito, a legalidade do gasto afetará a legalidade do ingresso, já que umbilicalmente vinculados. Assim, no caso dos tributos finalísticos, não há como declarar extinta a relação jurídica existente entre sujeito ativo e sujeito passivo em função do simples pagamento do tributo. O pagamento, de fato, resultará na extinção da obrigação tributária⁷², mas o vínculo que se estabeleceu entre os sujeitos da relação sobreviverá, porquanto esta relação, por ser complexa, comporta diversos vínculos, sendo que um deles se estenderá até a fase orçamentária, momento no qual os gastos serão realizados. Em outras palavras: depois da extinção da obrigação tributária principal, e mesmo depois da alocação orçamentária dos recursos arrecadados, a relação jurídica estabelecida entre sujeito ativo e passivo se mantém até a fase de execução das despesas.

⁷² E somente da obrigação tributária principal, haja vista que as obrigações acessórias ou deveres acessórios também perduram no tempo.

O legítimo interesse no destino que é dado ao produto da arrecadação dos tributos finalísticos decorre e encontra sua justificação, portanto, em um dos vínculos extraídos da relação jurídica complexa na qual se inserem os sujeitos ativo e passivo. Ou seja, não é somente a destinação abstrata, contemplada no plano legal, que vincula e interessa aos sujeitos da relação tributária, senão também uma destinação concreta, empiricamente constatável, de modo que os recursos arrecadados deverão ser efetivamente destinados à realização de despesas específicas, conforme as finalidades constitucionalmente previstas. Desse modo, restará expresso que os gastos foram validamente realizados e, por decorrência, que as exações foram validamente instituídas.

4. NORMA DE COMPETÊNCIA E RELAÇÃO DE VALIDAÇÃO.

Como é cediço, Constituição de 1988 traz em seu corpo textual uma vasta quantidade de regras e princípios de índole tributária que não só apontam os fatos que podem ser alcançados pela tributação, como também trazem a previsão de limites a potestade estatal, dispondo sobre as condições de seu exercício e impondo restrições a liberdade do legislador dos diversos entes políticos titulares de competência impositiva.

Nesse passo, o constituinte circunscreveu, em contornos nítidos, as áreas dentro das quais os entes políticos podem exercitar a competência que lhes foi outorgada. Daí dizer, portanto, que a Constituição de 1988 criou um rígido sistema de distribuição de competências.

Conforme argumenta a doutrina, em uníssono, é pela circunstância de ser o Brasil uma Federação que o constituinte tratou de prever, na parte que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, da distribuição de competências para que os entes federados pudessem ter sua própria fonte de receita tributária. A chave, contudo, para entender essa sistemática de distribuição reside na diferenciação dos tributos segundo sejam vinculados ou não⁷³.

Como veremos, de acordo com a teoria propagada por Geraldo Ataliba, os tributos podem ser vinculados a uma atuação estatal (caso das taxas e contribuições de melhoria) ou não vinculados a uma atuação estatal (caso dos impostos).

Para os tributos cuja exigência depende de uma atuação estatal, diretamente referível ao contribuinte, o critério de partilha de competência se conecta com essa atuação: quem estiver desempenhando legitimamente certa atuação tem competência para cobrar o tributo⁷⁴. Assim, as taxas somente são devidas se houver

⁷³ Nesse sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.241.

⁷⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.96.

uma atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte, consistente na prestação de um serviço público específico e divisível. Já na contribuição de melhoria, a atuação do Estado em prol do contribuinte se dá mediante a realização de obra pública que valorize o imóvel do particular. Portanto, havendo legitimidade na atuação, legítima será a exigência da exação.

Já com os tributos não vinculados, por não existir nesse caso a mencionada referibilidade, o constituinte entendeu por bem selecionar determinados fenômenos econômicos ou signos presuntivos de riqueza e torná-los alvo de incidência tributária, de modo que fosse possível ao ente competente angariar recursos para fazer frente às suas despesas comuns. Os impostos, assim, são devidos pela mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer atuação do Estado em benefício do pagante. Desde que o contribuinte pratique o fato econômico descrito na norma, estará obrigado ao pagamento do tributo.

Desse modo, tendo em vista que os impostos tornam-se devidos com a mera prática do fato gerador, independentemente de qualquer atuação direta do ente federado em relação à pessoa do contribuinte, haveria o risco de diversas pessoas de direito público atingirem o mesmo fato econômico, expondo o contribuinte a um exagero de tributação.

Assim, a Constituição de 1988 atribuiu de forma geral à União, Estados, Distrito Federal e Municípios o poder para instituir e cobrar taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, especificou os impostos de competência de cada um dos entes federados, segregando-os de modo a evitar o excesso impositivo. Por tal razão, em tese é uma contradição em termos suscitar qualquer conflito de competências do Direito brasileiro.

Não há conflito de competência, por exemplo, entre Municípios e União no que tange à instituição e cobrança do imposto de renda. Nenhum Município poderá tributar a renda de seus cidadãos, já que Constituição discrimina a “renda e

proventos de qualquer natureza” como fatos geradores do imposto de titularidade da União (art. 153, III).

De modo semelhante, a tributação dos serviços de comunicação é de competência exclusiva dos Estados-membros (art. 155, II da CR/88). Na esteira da autorização constitucional, vimos que atual lei de normas gerais do ICMS (Lei Complementar nº 87/96) traçou como regra-matriz do ICMS – Comunicação os fatos identificados como “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. Veja-se, portanto, que frente ao recorte preciso de competências impositivas não haveria razão para se falar em querelas nesse sentido.

Assim, no artigo que inaugura a Constituição Tributária (art. 145), é feita a previsão de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são competentes para instituir os seguintes tributos: (a) impostos; (b) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e (c) contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas⁷⁵. Os quatro entes expressamente mencionados em nossa Constituição receberam, portanto, competências privativas; em outras palavras, tiveram reconhecida a faculdade de instituir os tributos para os quais lhes foram outorgadas as respectivas competências.

Um pouco mais adiante, o constituinte entendeu por bem qualificar somente a União com ente competente para instituir, mediante lei complementar, os empréstimos compulsórios, para atender às seguintes finalidades taxativamente descritas no texto constitucional: (a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de

⁷⁵ A explicação do fato da Constituição de 1988 prever apenas essas espécies tributárias em seu art. 145 é simples: respeitado, obviamente, as delimitações de matéria contidas na Carta Magna, são as únicas espécies tributárias passíveis de instituição por parte de todos os entes políticos. De resto, as competências para a instituição de tributos são exclusivas de cada ente.

guerra ou sua iminência; e (b) despesas decorrentes de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional⁷⁶.

Não obstante, no artigo subsequente, a Constituição prescreveu que também é, em regra, de competência exclusiva da União instituir contribuições especiais (aqui abrangidas as sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas), como instrumento de atuação nas respectivas áreas. Além das exações apontadas, ainda foi outorgada à União a competência para a instituição de contribuições especiais gerais ou residuais, cujas finalidades não estariam adstritas a financiar a seguridade social⁷⁷ ou a atuar no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais, desde que sirvam de instrumento de atuação da União na área social e observem o disposto no art. 146, III, bem como no 150, I e III, da Carta Magna⁷⁸.

Por fim, o legislador constituinte derivado, mediante emenda à Constituição (Emenda Constitucional nº 39), entendeu por bem ressaltar aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, a famosa COSIP, aderindo ao texto constitucional o artigo 149-A⁷⁹.

⁷⁶ Eis a literalidade do dispositivo: “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

⁷⁷ Nos termos do art. 194, da CF/88, a seguridade social é composta pela totalidade das medidas relacionadas à saúde, à assistência social e à previdência social.

⁷⁸ Com esteio nas lições de Paulo Ayres Barreto, importa salientar que as restrições do art.154, I, da CF/88 são postas apenas para as contribuições destinadas à seguridade social, não se aplicando às demais contribuições especiais que podem ser instituídas pela União mediante o gozo de sua competência residual. O autor, contudo, faz a seguinte ressalva, ao levar em consideração o princípio federativo: “Em resumo, contribuições sociais específicas podem ser criadas pela União com a mesma materialidade de imposto de sua competência privativa, cujo produto da arrecadação não seja objeto de partilha com outro ente tributante” (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p,104). Fernando Castellani chega à mesma conclusão, partindo, porém, de premissas diferentes. Para ele, as materialidades definidas para os impostos não poderiam ser utilizadas para a definição de contribuições residuais em razão da interpretação concomitante dos artigos 195, §4, e 154, I, da CF/88, e não por eventual ofensa ao pacto federativo (*Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.p.121).

⁷⁹ Posicionando pela constitucionalidade dessa exação, Paulo Roberto Lyrio Pimenta afirma: “Em face das finalidades específicas da contribuição em exame, que não se identifica com os objetivos das espécies mencionadas no caput do art.149, pode-se afirmar que constitui uma quarta espécie de

Conclui-se, da análise conjunta dos dispositivos constitucionais mencionados, que os entes federados poderão instituir, de maneira concorrente ou exclusiva, os seguintes tributos: (a) impostos; (b) taxas, (c) contribuições de melhoria; (d) empréstimos compulsórios; e (e) contribuições especiais, dentre elas as sociais (ordinárias e residuais), as interventivas, as corporativas e as destinadas ao custeio do serviço de iluminação pública.

No entanto, é inferência lógica do texto constitucional que os entes políticos não podem eleger, a seu talante, a regra-matriz dos tributos, tanto no que toca os fatos autorizadores como no que toca a base de incidência. Ao contrário, ao instituí-los, deverão observar rigorosamente os limites postos pela Constituição. Em outras palavras, significa dizer, por exemplo, que as taxas somente poderão ser instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. De igual modo, o empréstimo compulsório somente será validamente instituído desde que, além de respeitar a regra constitucional de habilitação do ente político competente, seja para fazer face às despesas descritas nos art.148, da Constituição de 1988.

Com esses apontamentos introdutórios, entendemos que o estudo da competência tributária é de especial importância para os fins a que se presta o presente trabalho. Isso porque, a análise do correto exercício da competência tributária envolve muito mais do que a simples verificação da pessoa eleita pela Constituição como sendo a detentora de competência para instituir determinada exação. Pelo contrário, conforme superficialmente exposto até aqui, outros dados dispostos em nossa Carta Magna também são de extrema relevância para o operador do direito ao divagar acerca da constitucionalidade ou não de uma exação. Com isso em mente, passemos a analisar mais de perto o instituto da competência tributária, bem como a

contribuição especial, posicionando-se ao lado das contribuições sociais, interventivas e corporativas” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições para o custeio de iluminação pública*. RDDT 95/108, agosto de 2003).

relação de validação existente entre os limites formais e materiais impostos pelas normas de competência e as exações criadas a partir do seu pleno exercício.

4.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A Constituição não cria tributos, apenas outorga competência aos entes políticos para criá-los. Essa frase, repetida mecanicamente em todos os cursos que versem sobre Direito Tributário, em que pese verdadeira, carece de maior elucidação. Isso porque, uma análise perfunctória do termo poderia nos guiar à simplória conclusão de que competência seria meramente sinônimo da aptidão de um determinado ente para criar normas jurídicas. O termo, contudo, assim como muitos dos presentes em nosso ordenamento jurídico sofre do mal da ambiguidade⁸⁰.

Percebendo a miscelânea de significados da palavra competência, Tárek Moysés Moussallem elencou um sintético rol das acepções que notadamente eram repetidas com maior frequência pelos juristas em geral. Segundo ele, seriam as seguintes: (a) qualidade jurídica de um sujeito; (b) indicativo de uma norma jurídica; (c) relação jurídica entre o ente competente e os demais; (d) hipótese da norma de produção normativa que prescreve em seu conseqüente o procedimento para a produção normativa; (e) previsão acerca do exercício da competência, denominada também de norma sobre a produção jurídica; e (f) veículo introdutor que tem no seu

⁸⁰ Esse problema, de natureza eminentemente semântica, ocorre quando uma palavra é utilizada como dois ou mais sentidos, encontrando em outras palavras representações do que a palavra representa. Sobre os problemas semânticos de interpretação, são interessantes as lições de Alf Ross: "Os problemas de interpretação, em sentido estrito, são aqueles que se referem ao significado das palavras individuais ou das frases. Aplicam-se a este tópico, principalmente, os comentários feitos no parágrafo 24. Deve-se recordar, em especial, que a maioria das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consistem num núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza; e que o significado preciso de uma palavra numa situação específica é sempre em função da unidade total ou entidade: a expressão como tal, o contexto e a situação. É, por conseguinte, errôneo crer que a interpretação semântica começa por estabelecer o significado das palavras individuais e atinge o da expressão pela soma dos significados parciais. O ponto de partida é a expressão como um todo com o seu contexto, e o problema do significado das palavras individuais está sempre unido a esse conceito. A palavra casa pode designar uma grande variedade de objetos. Fala-se de casa (habitação), da casa que um caracol leva às costas, das casas bancárias, das casas de um tabuleiro, das casas decimais e muitas outras. Em certas circunstâncias (como toda criança sabe) um sapato velho pode ser uma casa. Entretanto, numa lei habitacional a maior parte de tais possibilidades seriam afastadas pois seriam absurdas." (ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000, p. 164).

antecedente normativo a atuação da competência e do procedimento previstos na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica⁸¹.

Por ser o conceito de competência de fundamental importância para os fins a que se presta o presente trabalho, é importante definirmos com esmero os limites de seu significado, de modo a exprimir o melhor sentido ou aquele que mais entendemos adequado para denotar o signo em questão.

Assim, partindo do pressuposto de que a competência é antes de tudo uma norma, essa deverá ser entendida como um juízo hipotético condicional que identifica, e, por conseguinte, distingue, determinada pessoa de direito público, impondo a obrigação ou atribuindo-lhe a prerrogativa de criar normas tributárias e exigir tributos de outrem, desde que observado os limites formais e materiais estabelecidos pela própria norma outorgante⁸².

Embora a competência seja defluência natural da Constituição, cumpre ressaltar que a norma de competência deverá ser extraída pelo intérprete através da análise conjunta do texto constitucional e da legislação complementar, posto que a própria Constituição entendeu por bem deixar a cargo da legislação complementar de normas gerais dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, bem como sobre a explicitação das regras relativas ao cumprimento e à exigência da obrigação tributária.

No mais, como decorrência lógica do conceito utilizado, percebe-se que a norma de competência traduz também algumas relações. Assim, quem possui competência, possui competência para algo, e em relação a alguém. Do mesmo modo, a norma de competência não exprime unicamente uma relação no âmbito de sua estrutura

⁸¹ Cf. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006, p.82.

⁸² Tácio Lacerda Gama define competência de maneira semelhante, porém com enfoque voltado ao aspecto subjetivo da norma de competência. Segundo o autor, competência tributária é “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigada, que alguém detem, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”(GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.218).

sintática, entre seus elementos, mas também com o objeto que foi produzido a partir do exercício da própria competência, na medida em que esse objeto, por guardar também uma relação de hierarquia para com a norma de competência, deverá respeitar os limites traçados pela norma superior – a de competência – sob pena de ser expurgado do sistema. Trata-se, por isso, de uma relação de validação.

As elucidações acima ficarão mais evidentes após estudarmos a estrutura da norma de competência e identificarmos os critérios de validação adotados pela Constituição de 1988, em especial o critério de validação finalística, também chamado de critério de validação da destinação necessária⁸³.

4.2. ESTRUTURA DA NORMA DE COMPETÊNCIA.

A norma jurídica institui *in abstracto* uma ligação condicional entre uma hipótese legal e uma consequência jurídica⁸⁴. Essa definição, designada por alguns como norma em sentido estrito⁸⁵, pressupõe, assim como na estrutura da norma tributária, a existência de uma estrutura “bicameral” onde seja possível descrever os requisitos formais e materiais condicionantes ao exercício da competência ou, em outras palavras, ao direito de dispor sobre como outras regras podem ser criadas.

É notório que a validade de determinado texto legal é obtida mediante um procedimento de validação que leva em conta certos requisitos formais e materiais prescritos por outras normas, cuja observância e respeito, para fins aferição da validade ou invalidade desse texto legal, é indispensável. A norma de competência, além de definir o sujeito competente para criação de novas regras, inovando assim no mundo jurídico, prefixa os limites dessa inovação, prescrevendo o modo pelo qual

⁸³ Cf. CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, 74.

⁸⁴ A essa conclusão chegou Karl Engisch após refutar a aplicabilidade da teoria que batizou com sendo a da “causalidade natural”, em contraponto a teoria da “causalidade jurídica”, defendida por ele. (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 7 ed., 1996, p.70).

⁸⁵ Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.343.

a competência será regularmente exercida. Ou seja: a norma de competência dispõe sobre quem pode criar normas jurídicas e como esse sujeito poderá criá-las.

Um exemplo pode elucidar ainda mais a questão. Uma das normas de competência construídas a partir da Constituição de 1988 diz que a União poderá instituir contribuição social incidente sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, para financiar diretamente a seguridade social (art. 194, I, c, da CF/88).

Dissecando a passagem acima, podemos tirar conclusões sobre qual ente detém a competência tributária legislativa para criar novas regras regulando a cobrança dessa contribuição, sobre onde essa competência pode ser exercida⁸⁶ e até sobre os limites temporais para o exercício dessa competência⁸⁷.

Não obstante, podemos extrair conclusões também sobre aquilo que pode ou deve ser feito pelo sujeito competente para instituir normas relativas à tributação, ou melhor, sobre quais delimitações materiais ele deverá seguir quando for prescrever regras sobre a matéria. A norma de competência traz, portanto, importantes indícios sobre o regime jurídico⁸⁸ que regula a instituição e interpretação das normas que veiculam as exações previstas em nossa Constituição.

Trazendo para o campo da norma de competência a abstração de Lourival Vilanova, segundo a qual dado determinado fato F, o sujeito S ficará em relação R com o

⁸⁶ Segundo Tácio Lacerda Gama “o critério espacial, por exemplo, aponta o preciso lugar onde a competência deve ser exercida. Normalmente, são exercidas nas respectivas capitais da República, dos Estados e no Distrito Federal ou na sede dos municípios. Assim, ressalvadas as situações em que há modificação do local de exercício da competência por ato normativo, ou seja, em que é delegada a terceira pessoa a competência para realizar parte da enunciação de normas gerais em tratados ou convênios, o exercício da competência legislativa coincide com os locais onde estão situados os órgãos de representação do Legislativo e Executivo”(GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para um teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.223).

⁸⁷ No caso em tela, a norma não fixa um limite temporal para o exercício do direito de criação de regras dispendo sobre a contribuição incidente sobre o lucro. Isso não quer dizer, contudo, que esse aspecto não está presente na estrutura da norma de competência. No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, o limite temporal para o exercício do direito de legislar sobre a contribuição interventiva perdura enquanto a intervenção for necessária.

⁸⁸ Por regime jurídico entendemos o conjunto de enunciados de autorização, princípios, imunidades e dispositivos complementares reguladores da instituição e interpretação das normas tributárias.

sujeito S⁸⁹, poder-se-ia dizer que no plano das normas de competência o fato F será a enunciação dos textos normativos, enquanto S será o sujeito apto a editar regras sobre um tributo que deverão ser acatadas por S`. Assim, no processo de construção da norma de competência, a partir da leitura do direito positivo, o antecedente dessa norma deverá descrever o processo de enunciação⁹⁰ necessário à criação do tributo, enquanto que o conseqüente descreverá determinadas materialidades que deverão ser respeitadas e observadas por todos aqueles que se submetem a essa específica prescrição normativa. Tárek Moysés Moussalem enxerga nesse ponto o nascimento daquilo que chama de “norma sobre a produção jurídica”⁹¹, que teria em seu antecedente a previsão do exercício de uma competência e seu respectivo procedimento, informando em seu conseqüente a relação jurídica que vincula todos a respeitarem os dispositivos trazidos na norma produzida.

Assim, a validade de novos textos legais está diretamente relacionada ao cumprimento de certos requisitos formais presentes no antecedente normativo, que indica, hipoteticamente, por quem, quando, onde e como uma norma hipotética N` poderá ser produzida. A forma é, portanto, descrita no antecedente da norma de competência. Já no conseqüente está previsto o “conjunto de condicionantes materiais aos quais a norma de inferior hierarquia deve se ajustar, para ser materialmente válida”⁹². Ou seja: para que seja possível aferir se a competência impositiva está sendo exercida de maneira regular, o intérprete deverá se atentar também para as delimitações de matéria previstas na norma de competência, sem prejuízo, obviamente, das devidas delimitações de forma. Tácio Lacerda Gama,

⁸⁹ Cf. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985, p. 126.

⁹⁰ “A atividade de enunciação – entendida aqui como exclusiva atividade produtora de normas, portanto fonte do direito – exaure-se em si mesma, projetando no produto (documento normativo) as seguintes categorias: agente competente, tempo, espaço em que foi produzido o documento além do procedimento utilizado para sua confecção”(MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p.137).

⁹¹ Cf. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p.87.

⁹² Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.89.

após analisar as delimitações materiais previstas na norma de competência que versa sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), enfatiza:⁹³

Com isso, as variáveis de comportamento começam a ser delineadas. Há que considerar os serviços constantes da lista e, além deles, o que dispõem princípios, imunidades e outros enunciados constitucionais que condicionam a validade da norma no espaço e tempo.

A reunião de todos esses dispositivos, na conformação do aspecto material da competência, atua programando como deve ser a criação da norma de inferior hierarquia. Noutras palavras, esses dispositivos prescrevem a conduta, o respectivo sujeito e os correspondentes condicionantes de espaço e de tempo.

Veja-se, portanto, que a análise sintática da estrutura da norma de competência oferece um caminho para o intérprete identificar as limitações formais e materiais que condicionam a criação e a forma de interpretar uma norma jurídica de hierarquia inferior. Feitos esses breves comentários acerca da estrutura da norma de competência, passa-se a análise da programação da matéria prevista na norma de competência, para que então seja traçado um roteiro acerca do exercício regular da competência tributária.

4.3. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO DO EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA.

Segundo Tácio Lacerda Gama, a delimitação do âmbito material de competência deve ser feita mediante a análise simultânea de quatro elementos fundamentais que integram a competência para instituir normas que versam acerca da tributação: os princípios, as imunidades, os enunciados complementares e os enunciados de autorização⁹⁴.

Assim, para a melhor compreensão dos elementos mencionados acima, cada deles será tratado de maneira exclusiva em subtópicos apartados, para que então possam ser tomadas conclusões sobre o exercício regular da competência tributária.

⁹³ Ibid., p.90.

⁹⁴ Ibid, p.224/225.

4.3.1. Os princípios constitucionais tributários.

Humberto Ávila define os princípios como sendo normas essencialmente finalísticas, responsáveis por estabelecer um estado ideal de coisas a ser buscado, exigindo, por isso, a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim⁹⁵. Justamente por exigir a observância de determinados comportamentos, os princípios condicionam a forma e a matéria das normas a serem introduzidas, trazendo comandos que deverão ser observados seja no que tange a instituição, arrecadação ou fiscalização dos tributos. No mesmo sentido afirma Tácio Lacerda Gama em estudo específico sobre as contribuições especiais:⁹⁶

Princípios tributários são enunciados prescritivos que delimitam a competência, ampliando ou restringindo a suas possibilidades. Toda e qualquer prescrição veiculada por um princípio servirá para delimitar um ou mais dos critérios da norma de competência. Identificar esses limites é dar um passo além na identificação do regime jurídico das contribuições aqui tratadas.

De fato, as limitações impostas pela observância obrigatória dos princípios tributários são evidentes. Como já avisava Aliomar Baleeiro, no âmbito do Direito Tributário, os princípios ganham dimensão como verdadeiras limitações ao poder de tributar⁹⁷. Isso parece óbvio, mas, como aponta Estevão Horvath, nem sempre foi assim. Antigamente, muitos eram os que sustentavam o caráter programático dos princípios, que deveriam ser entendidos como simples recomendações ao legislador e ao intérprete do Direito. Hodiernamente, contudo, aceita-se o fato de que tanto os princípios como as regras são normas jurídicas dotadas de imperatividade⁹⁸, no sentido de que são ambos aptos a determinar, permitir e proibir condutas⁹⁹.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.38.

⁹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições especiais: natureza e regime jurídico*. In Santi, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1152.

⁹⁷ “O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.90).

⁹⁸ Luis Roberto Barroso apresenta uma interessante distinção entre princípios e regras, que segundo o jurista melhor se adapta à ordem constitucional vigente: “No Direito contemporâneo, a Constituição

Veja-se o princípio da legalidade, por exemplo, que, como anota Alberto Xavier, “pressupõe a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda atividade administrativa”¹⁰⁰. Esse princípio, além de informar qual o instrumento apto a inovar no mundo jurídico, pressupõe, por exemplo, que todas as notas essenciais à quantificação do *quantum debeat* pelo sujeito passivo da obrigação tributária estejam previamente estipuladas na norma instituidora do tributo, sob pena de ofensa, inclusive, a outro princípio, o da segurança jurídica¹⁰¹. O professor da Faculdade de Direito da Universidade de Buenos Aires, José Osvaldo Casás, ao tecer comentários sobre o princípio da legalidade e a importância de precisão dos elementos da norma de incidência, avisa que o “elemento quantificante” adquire grande relevância no Direito Tributário, já que é a partir dele que será possível ao contribuinte vislumbrar o quanto que deverá desembolsar caso pratique alguns dos atos previstos como fato geradores de tributos, obrigando, por tal razão, que a lei ventile claras e precisas definições sobre a base de cálculo e alíquota¹⁰².

passou a ser compreendida como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. Rememore-se que o modelo jurídico tradicional fora concebido apenas para a interpretação e aplicação de regras. Modernamente, no entanto, prevalece a concepção de que o sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios, com sua flexibilidade, dão margem à realização da justiça do caso concreto.” (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p., 317).

⁹⁹ Cf. HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26/27.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.17

¹⁰¹ Interessante é a conclusão a que chega Paulo Roberto Lyrio Pimenta sobre a relação entre estrutura da norma e o princípio da segurança jurídica. Aduz o autor que “é com base na análise da estrutura da norma que o destinatário poderá prever, calcular os efeitos de seus atos, tendo uma expectativa precisa acerca das situações jurídicas que deverá titularizar, caso realize a hipótese normativa. Evidencia-se, nesse mister, a dimensão subjetiva da segurança jurídica, também denominada ‘proteção da confiança’”(Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p.55)

¹⁰² CASÁS, José Osvaldo. *El principio de legalidad em materia tributaria*. In TORRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 230.

São diversos os princípios tributários que condicionam o pleno gozo da competência tributária pelos entes tributantes. O princípio da isonomia tributária, por exemplo, veda o tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, devendo ser observado pelo sujeito competente tanto no momento de eleição dos sujeitos passivos quanto na determinação do montante de tributo a pagar¹⁰³.

O princípio do não-confisco, por seu turno, é enunciado para todos os tributos, e preconiza que a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação¹⁰⁴.

O princípio da não-cumulatividade, em que pese ser de adoção obrigatória, por força da Constituição, somente aos impostos sobre produtos industrializados e operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicações, sendo mitigado em algumas contribuições sociais, permite o denominado “mecanismo” de compensação, através do sistema de deduções, segundo o qual, na prática, os contribuintes escrituram os valores destacados nas notas fiscais de entrada como “crédito”, que poderá ser utilizado para o abatimento do imposto devido, destacado nas notas fiscais de saída. Desse modo, o sujeito competente, ao editar a norma instituidora das exações que se submetem ao

¹⁰³ A título ilustrativo, é interessante mencionar que no julgamento do RE nº 363.852 o Supremo Tribunal Federal houve por bem reconhecer a inconstitucionalidade da Contribuição ao Funrural por contrariar o Princípio da Isonomia. Veja excerto do voto condutor proferido pelo Ministro Marco Aurélio: “Cumpre ter, até mesmo, a regra do inciso II do art. 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição – folha de salários – a recolher o percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da prevista – tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado – no artigo 25 da Lei 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerando o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.”.

¹⁰⁴ Grandes embates já foram travados na doutrina e nos tribunais pátrios acerca da possibilidade de se estender a aplicação do princípio constitucional que veda o confisco às sanções tributárias. No entanto, esta questão encontra-se atualmente pacificada pelo Excelso Pretório, que expressamente determina a observância do princípio da vedação do confisco quando da aplicação das sanções fiscais. Nesse sentido, ver ADIn 221/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, in DJ 14/02/2003.

referido princípio, deverá se atentar para o fato de que a previsibilidade da compensação é nota indispensável aos regimes tributários dessas exações¹⁰⁵.

Cumprido destacar, com apoio em Dirley da Cunha Júnior, que em função do princípio da unidade da Constituição não há qualquer hierarquia entre os princípios constitucionais, sejam eles explícitos ou implícitos, já que todos são normas constitucionais aptas a produzirem efeitos jurídicos¹⁰⁶.

Em suma, são diversos os princípios que o exercício da competência tributária, seja essa legislativa ou administrativa, sendo desnecessárias maiores considerações sobre a pertinência do estudo dos princípios como delimitadores da potestade estatal.

4.3.2. As imunidades.

Na tradição do liberalismo, as imunidades, entendidas por Sacha Calmon Navarro Coelho como normas que limitam negativamente o poder fiscal¹⁰⁷, emanam da ideia de liberdade e dos direitos fundamentais que as consubstanciam, que também participam da problemática das vedações constitucionais¹⁰⁸.

Ricardo Lobo Torres, em brilhante artigo sobre o tema, procura aclarar o fundamento da imunidade, em especial daquelas que atinem a tributação. Para o autor, a pedra

¹⁰⁵ Esse princípio comporta algumas exceções apontadas no texto constitucional, tais como aquela posta no inciso II, do §2º, do art. 155 da Constituição Federal.

¹⁰⁶ O autor, entretanto, faz a seguinte ressalva a respeito dos princípios: "Contudo, conforme já antecipamos acima, é inquestionável a existência de uma hierarquia axiológica entre os princípios constitucionais. Com efeito, há princípios com distintas cargas valorativas; uns, sem densidade semântica, mas com intensa força valorativa; outros, com densidade normativa, mas com pouca carga valorativa. Os primeiros projetam-se sobre todo o sistema de normas, exigindo que sejam observados os valores que eles consagram. Os segundos atuam em domínios normativos específicos, fazendo efetivos e concretos exatamente aqueles valores. Estes princípios, denominados por isso mesmo de subprincípios ou princípios derivados, jamais podem contrariar aqueles, sob pena de inadmissível subversão da ordenação jurídica estatal." (CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p.190).

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.125.

¹⁰⁸ Nesse sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação*. In TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo, 2005, p. 305.

de torque inicial para análise das imunidades estaria fundada no mínimo existencial, conceito esse que traduziria um direito a condições mínimas de existência digna, de modo que esse mínimo necessário à existência não poderia ser objeto de intervenção do Estado, sequer na via fiscal. Sem o mínimo existencial, desapareceria aquilo que chama de “condições iniciais de liberdade”, razão pela qual estaria justificada a proteção do mínimo existencial como verdadeiro direito fundamental. Nesse passo, as ditas “condições de liberdade” fundamentariam a imunidade tributária, na medida em que proibiriam ou atenuariam a incidência de tributos sobre a renda mínima, sobre bens de consumo populares, sobre as prestações estatais voltadas a financiar a educação, a saúde, a justiça, etc¹⁰⁹.

Não obstante, após fincar como premissa metodológica do estudo das imunidades tributárias que a legitimação do instituto se fundamentaria nos direitos fundamentais, Ricardo Lobo Torres extrai alguns corolários que sintetizam bem a abrangência e importância das imunidades tributárias. São eles:¹¹⁰

1º) as imunidades são o contraponto fiscal (art. 150 da CF) dos princípios da liberdade expressos no catálogo do art. 5º e neles encontram o seu fundamento imediato, sendo-lhes estranhos os princípios vinculados à justiça ou à segurança jurídica;

2º) a imunidade, do ponto de vista metodológico e conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público. Em outras palavras, diante da impossibilidade de buscar a titulação dos direitos fundamentais no próprio ordenamento positivo, a imunidade tributária é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos;

3º) a imunidade é limitação absoluta do poder tributário do Estado pelos direitos da liberdade, significando intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício de tais direitos, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade.

Do ponto de vista conceitual, a imunidade seria vista como uma relação “que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe

¹⁰⁹ Ibid., p. 317.

¹¹⁰ Ibid., p. 332/333.

embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência do ente tributante”¹¹¹.

Tácio Lacerda Gama, por sua vez, vislumbra na imunidade um princípio que veicula um limite objetivo ao poder de tributar. Dentre elas existiriam aquelas de caráter mais genérico e mais específico. As primeiras, segundo o autor, embora menos presentes no texto constitucional que as imunidades específicas, vedariam a incidência de todo tributo sobre as materialidades que prescrevem. Seria o caso, por exemplo, da previsão do art. 153, § 5º, da Constituição, que prevê a intributabilidade do ouro quando definido como ativo financeiro, salvo pelo Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Como exemplo das específicas, faz menção o autor à imunidade prevista no ar. 150, VI, ‘a’ da Constituição, que veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes públicos¹¹².

As restrições impostas pelas imunidades tributárias são reconduzidas à estrutura hipotético-condicional da norma jurídica de competência. Assim, não seria errado dizer que a competência já nasce limitada. As imunidades, ao limitarem a extensão do poder tributário, traçam o perfil da norma de competência em conjunto com os princípios do direito tributário e com as disposições das leis complementares, restringindo a margem de liberdade do legislador infraconstitucional ao instituir novas exações.

4.3.3. Os enunciados complementares.

Enunciados complementares são as prescrições trazidas pelas leis complementares que, em virtude do comando expresso da Constituição, também atuam de modo a restringir a formação da competência tributária.

Como é cediço, a Constituição estabelece em seu artigo 146, inciso I, que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os

¹¹¹ Ibid., p. 313.

¹¹² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p.245.

entes federados, estabelecendo os critérios para sua solução. Ademais, conforme prevê o inciso II do mesmo artigo, é também sua função regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária também é tarefa de lei complementar, como informa o inciso III, do art. 146, da Constituição. Veja-se, portanto, que as previsões trazidas por lei complementar não poderão ser ignoradas pelo estudioso da teoria da norma tributária ao formular sua estrutura da norma de competência, haja vista as restrições levadas a cabo pelos enunciados complementares.

4.3.4. Os enunciados de autorização: técnicas de validação normativa.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior esclarece que, se se aceita uma norma expressa, na verdade, uma relação entre normas, numa sucessão progressiva e regressiva, de modo que cada norma encontre seu fundamento de validade na anterior e/ou hierarquicamente superior, então é possível vislumbrar dois processos ou técnicas distintas de validação: uma condicional e outra finalística.

Segundo o autor, “uma norma valida a outra, condicionalmente, se preestabelece condições que devem ser respeitadas e nestas condições localiza a validade da norma subsequente, independentemente se os fins normativos são ou não atingidos”¹¹³. E ilustra: a norma constitucional que impõe uma vedação (por exemplo, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional) validará todas as outras normas infraconstitucionais que determinem a incidência de um tributo, desde que respeitada a vedação, ainda que os fins estejam – ou não – sendo alcançados (dentre eles, a obtenção de recursos adequados para fazer face aos gastos estatais). Há aqui, uma desvinculação entre meios e fins. Basta que o legislador infraconstitucional se estribem nos meios para que a norma seja válida.

Por outro lado, uma norma valida outra, finalisticamente, se determina previamente os fins que devam ser alcançados, buscando-se encontrar, para tanto, os meios adequados. Neste caso, a validade da norma subsequente localiza-se na

¹¹³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.109 e seguintes.

solidariedade entre fins e meios, donde a questão da validade levanta problemas de proporcionalidade, razoabilidade, adequação, etc. Como exemplo, Tércio Sampaio Ferraz Júnior cita o artigo 175, parágrafo único, da Constituição de 1988, que delega ao legislador infraconstitucional a tarefa de disciplinar o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, nele abarcando o respeito aos direitos dos usuários (inciso II), a política tarifária (inciso III) e a obrigação de manter serviço adequado (inciso IV). Diferentemente da validação condicional, nesta se estabelece uma necessária solidariedade entre meios e fins. Para que os fins sejam alcançados, é preciso verificar se foram respeitados os meios prescritos. Em suma: meios e fins estão vinculados para a comprovação dos resultados atingidos.

Os modelos de validação não se excluem e nem sempre estão apartados: “as duas formas de validação nem sempre estão radicalmente separadas na linguagem do legislador. Cabe ao intérprete percebê-las e dar-lhes a devida relevância”¹¹⁴. Para demonstrar tal assertiva, Tércio Sampaio Ferraz Júnior faz uma oportuna análise do princípio da legalidade, demonstrando que, em termos hermenêuticos, é possível entendê-lo sob uma ótica de bloqueio (legalidade condicional) e sob uma ótica de legitimação de objetivos (legalidade legitimadora). Na primeira perspectiva, prevalece a validação condicional; já na segunda, a validação finalística¹¹⁵.

Amparando-se nas técnicas de validação propostas por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Marco Aurélio Greco aplicou-as à Constituição de 1988 para demonstrar a consagração, pelo Constituinte, dos dois modelos básicos (condicional e finalístico) de validação que orientarão as normas infraconstitucionais instituidoras de exações pecuniárias compulsórias:¹¹⁶

(a) o modelo condicional, de caráter eminentemente ‘causalista’ no sentido de que a exigência só será validamente exigida se (daí a condição) atrelada a um determinado evento que, não se verificando, invalida a exação e, se esta ocorreu antecipadamente, os valores

¹¹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Agência reguladoras: legalidade e constitucionalidade*. In Revista tributária e de finanças públicas n°35, 20 00, p. 153-154.

¹¹⁵ Id.

¹¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo, Dialética, 2000,p.121-122.

recebidos devem ser devolvidos por não terem fundamento de validade; e
(b) o modelo finalístico, de caráter eminentemente modificador, no sentido de que justifica-se pela vinculação à busca de uma finalidade ou objetivo. Neste segundo caso, cria-se a exigência para obter certo resultado.

A partir dessas constatações, Marco Aurélio Greco concluiu que estamos passando por um processo paradoxal em que a própria Constituição de 1988 está muito mais avançada do que parte da doutrina do Direito Tributário. “Considero-a mais avançada, pois adota conceitos modernos, em sintonia com o nosso tempo, mas que não vêm encontrando na doutrina o amplo debate que merecem”. Pelo contrário: “importantes doutrinadores, diante do desafio do ‘novo’, preferem reconduzir a análise das normas atributivas de competência legislativa em matéria de contribuições ao ‘clássico’ modelo do fato gerador”¹¹⁷.

Para superar a crise oriunda do paradigma adotado pela corrente nacional que se centrou na análise da materialidade/base impositiva, Marco Aurélio Greco, aplicando as técnicas de validação acima expostas, segregou as normas constitucionais atributivas de competência para a instituição de exações pecuniárias em dois grandes grupos. O primeiro grupo é formado por taxas, contribuições de melhoria, impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios e impostos de competência residual da União. O segundo grupo é formado por: empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e impostos extraordinários de guerra.

As normas constitucionais integrantes do primeiro grupo validarão as normas infraconstitucionais sob uma perspectiva condicional. E estas normas infraconstitucionais serão válidas desde que preencham as condições prescritas nas normas constitucionais. Fala-se em validação condicional porque o constituinte adotou, como referencial básico de atribuição de competência, a descrição

¹¹⁷ Ibid., p.131-132.

específica do material da hipótese de incidência. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:¹¹⁸

O inciso II do artigo 145 da CF-88 prevê que poderão ser instituídas taxas 'em razão' da existência de poder de polícia ou de serviço público específico e divisível (potencial ou efetivo); vale dizer, porque existem tais atividades estatais. O inciso III contempla a contribuição de melhoria como 'decorrente' de obra pública, portanto, nela tem sua 'causa'. Em todas estas figuras, o conceito fundamental que as agrupa corresponde a uma idéia de 'causa'. Por sua vez, os artigos 153, 155 e 156 admitem a criação de impostos 'sobre' determinadas realidades que correspondam aos fatos ali indicados.

Ou seja, em tais dispositivos, a Constituição autoriza a criação de determinado tributo 'por que' ocorreu determinado fato ou foi exercida certa atividade. Estes dispositivos indicam, de certo modo, a própria materialidade dos fatos geradores de cada uma das respectivas espécies.[...]

Por decorrência, as leis que vierem a ser editadas somente serão válidas se atenderem à materialidade prevista na Constituição e se os fatos previstos na lei instituidora puderem ser incluídos no conteúdo semântico da cláusula de competência (critério de inclusão e racionalidade de subsunção). As leis serão válidas se houver tal correspondência.

Submetem-se a validação condicional os impostos de competência residual da União Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição de 1988. Neste caso “o critério adotado para atribuição de competência continua sendo o critério da materialidade do fato gerador”¹¹⁹. Para que sejam instituídos, os impostos de competência residual deverão atender a duas condições estabelecidas na norma constitucional: (a) não podem ser cumulativos, (b) não poderão ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados no texto constitucional.

No segundo grupo de normas constitucionais, diferentemente do que ocorre com o primeiro, não há a indicação de qualquer materialidade. Ou seja, não há indicação de “nenhum tipo de ato, fato ou atividade que seja considerada como pressuposto de incidência das respectivas normas geradoras das exigências”¹²⁰. Neste segundo grupo, preocupou-se o constituinte em prescrever determinados fins que deverão ser

¹¹⁸ Id.

¹¹⁹ Ibid., p.132.

¹²⁰ Ibid., p.133.

alcançados pelas respectivas normas instituidoras das exações. Prevalece, pois, a validação finalística, e não a validação condicional, com exceção dos impostos extraordinários em casos de guerra (que, pela peculiaridade com que foram traçados na CF/88, submetem-se tanto a uma validação finalística quanto a uma validação condicional).

Com efeito, quanto aos impostos extraordinários, o art. 154, II, da CF/88 estatui que poderá a União Federal instituí-los na iminência de guerra ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributaria, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. A natureza desta norma constitucional é híbrida: “sua feição híbrida decorre de supor a vinculação a uma determinada causa (guerra) e às necessidades daí decorrentes, bem como a geração de recursos ocorrer para atender ao esforço da própria guerra (finalidade)¹²¹. Portanto, é uma figura que recebeu um tratamento peculiar do constituinte, porque se de um lado disciplinou um imposto, de outro, deu-lhe uma finalidade, além de ser uma exação temporária, que será gradativamente suprimida quando cessadas as causas de sua criação (a excepcionalidade de uma guerra ou sua iminência). Há, assim, a coexistência entre as duas técnicas de validação, como bem demonstra Marco Aurélio Greco:¹²²

Vale dizer, esta figura tem um componente de validação condicional (=guerra ou sua iminência) (racionalidade de subsunção) e um componente de validação finalística(=atender às respectivas despesas) (racionalidade de fins ou necessidades). Na medida em que a própria Constituição, ao autorizar a criação desta figura, a qualifica como imposto(esta é a sua natureza) e vincula sua instituição à existência de guerra(ou iminência), bem como, temporariamente, à continuidade desta causa, pode-se, efetivamente dizer que este é um *imposto de escopo*. É imposto, pois o critério constitucional corresponde à materialidade do respectivo fato gerador, ao mesmo tempo em que vincula sua existência à finalidade de atender ao esforço de guerra

Os empréstimos compulsórios, descritos no art. 148 da Constituição de 1988, estruturam-se para atender a determinadas finalidades, descritas pelo Constituinte:

¹²¹ Id.

¹²² Ibid., p.134.

(a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; (b) despesas decursivas de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Ou seja, não foram declinados quaisquer aspectos materiais da hipótese de incidência; pelo contrário, o relevo é dado à validade finalística (instituição da exação para atender determinadas despesas e/ou investimentos).

Por fim, quanto às contribuições do art.149 do texto constitucional, a adoção da validação finalística é manifesta. Este dispositivo prevê a competência da União Federal para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Portanto, as normas instituidoras destas exações somente serão validadas se atenderem às respectivas finalidades delimitadas dentro da área social, econômica e das categorias profissionais/econômicas.

Daí a impossibilidade de reconduzir as contribuições do art. 149 à categoria de impostos ou taxas, como têm tentado fazer, irredutivelmente, Sacha Calmon Navarro Côelho e Paulo de Barros Carvalho, principalmente no contexto normativo em que a matéria foi disciplinada na Constituição de 1988. Não há como se admitir que tais contribuições sejam impostos com destinação específica (impostos de escopo) ou taxas. Viu-se, linhas atrás, que a técnica de validação dos impostos e das taxas é completamente distinta da técnica de validação das contribuições. Enquanto a tônica de uma está centrada na observância das condições preestabelecidas, desvinculadas de um determinado fim, a outra tem sua validação na solidariedade entre meios e fins (no sentido de que os meios estejam adequados aos fins, para que estes possam ser alcançados). Marco Aurélio Greco sumariza a questão:¹²³

Pretender reduzir a contribuição a um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada; é confundir no que a Constituição distingue. Quando a Constituição quis prever um imposto de escopo, ela o fez expressamente (impostos extraordinários), vinculando explicitamente a figura do imposto, que se tipifica por ser caracterizado em função da materializada do seu

¹²³ Ibid., p.144.

fato gerador, a uma determinada finalidade constitucionalmente consagrada.

A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura de imposto, pois a própria Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de, claramente, não incluir a figura na categoria dos impostos.

Em suma, a contribuição é categoria autônoma que não se confunde com o imposto ou taxa. Não é um imposto com destinação específica. Sustentar o contrário é adotar postura simplista, arraigada na doutrina estrangeira e totalmente distanciada dos preceitos constitucionais que regem a figura.

Do exposto, pode-se concluir que, diante das normas constitucionais que disciplinam as competências impositivas, o Constituinte de 1988 adotou técnicas de validação distintas, que orientarão as demais normas infraconstitucionais na instituição e na exigência das exações. O controle de validade variará conforme se esteja diante desta ou daquela categoria: (a) os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria estão sujeitos a uma validação condicional, na medida em que há expressa referência constitucional quanto às respectivas materialidade (ato, fato, ou atividade que figurará como pressuposto de incidência da norma tributária); (b) os empréstimos compulsórios e as contribuições do art.149 sujeitam-se a uma validação finalística, em que o critério legitimador é atingir um objetivo ou uma finalidade, a partir da eleição dos meios adequados para a consecução destes objetivos ou destes fins; e (c) os impostos extraordinários de guerra, pela peculiaridade com que foram traçados pelo Constituinte, submetem-se tanto a uma validação condicional quanto a uma validação finalística; ou seja, adstringem-se a uma validação híbrida.

Com isso não se quer dizer, contudo, que os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria sejam figuras despidas de qualquer finalidade. De igual forma, também não se quer dizer que os empréstimos compulsórios e as contribuições do art.149 deixarão de ter suas respectivas materialidades cunhadas no momento de sua instituição pelo legislador infraconstitucional. O que se sustenta, com amparo em Marco Aurélio Greco, é que a validação (conceito relacional) variará conforme se

pretenda instituir um imposto ou uma contribuição, por exemplo. Ambas as figuras possuem suas materialidades e suas finalidades. Esclarece o professor paulista:¹²⁴

A materialidade do fato gerador é o elemento utilizado na Constituição para validar as leis instituidoras de impostos, mas isto não significa que os impostos não apresentem nenhuma finalidade. Não! É óbvio que possuem finalidade. O que ocorre é que a Constituição, para fins de validação das leis não se utilizou da previsão de tais finalidades. Em poucas palavras, embora a Constituição tenha previsto para os impostos apenas as respectivas materialidades, isto não significa que eles não visem certas finalidades. Estas, por sua vez, podem ser relevantes em determinadas circunstâncias, como, por exemplo, quando se tratar de aferir sua função extrafiscal, ou quando é debatido o tema da vinculação da destinação do respectivo produto da arrecadação.

Tanto é assim que se o próprio Constituinte tiver previsto determinado aspecto material da hipótese de incidência ou determinada base de cálculo para uma contribuição (tal como ocorre com aquelas do art. 195), o legislador infraconstitucional não poderá se distanciar daqueles rígidos contornos delineados no texto constitucional. Tampouco poderá utilizá-los para a instituição de outra contribuição. Nestes casos, como o Constituinte já vinculou os meios para atingir os fins – ou seja, já estabeleceu a solidariedade entre meios e fins -, “este é um atrelamento exclusivo; não pode a lei, para atender a outra finalidade prever o mesmo fato ou base”¹²⁵.

Com tais considerações, escancara-se a inaptidão da corrente doutrinária que despreza a finalidade como critério de aferição da natureza de um tributo, já que evidente a importância dessa característica para a construção de uma estrutura normativa pautada na ordem constitucional vigente.

4.4. CONCLUSÕES PARCIAIS: EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

¹²⁴ Ibid., p.145.

¹²⁵ Ibid., p.150.

Em arremete, vistos os fatores que compõem tanto o aspecto formal quanto material da estrutura da norma de competência tributária, é certo afirmar que a competência impositiva somente será regularmente exercida caso sejam respeitados, simultaneamente, os seguintes requisitos formais e materiais: (a) ter sido exercida por agente competente; (b) de modo a respeitar o lapso temporal em que a norma deve ser produzida para ser válida; (c) o local e os procedimentos previstos para seu exercício; (d) bem como os princípios de direito tributário, as imunidades, as disposições de lei complementar e os enunciados que veiculam as técnicas de validação da competência.

5. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA NORMATIVA.

Como um dos propósitos do presente trabalho é demonstrar de que modo a norma jurídica tributária evoluiu de forma a abarcar diversos aspectos indispensáveis para a aferição da natureza jurídica de um tributo e para a posterior identificação de seu regime jurídico, mister proceder ao exame da classificação tributária e dos critérios utilizados para a diferenciação das espécies encontradas, já que, conforme ensina Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “na elaboração de qualquer classificação devem ser escolhidos critérios suficientes à extração de consequências jurídicas distintas”.¹²⁶

Nesse desiderato, forçoso esboçar a evolução da querela doutrinária que se instaurou quanto à tipologia tributária no Brasil. Não se pode ignorar o fato de que, durante décadas, a doutrina pátria se debruçou no estudo do tributo e de sua classificação em espécies. Mesmo com o advento da Constituição de 1988, ainda existem aqueles que enxergam apenas as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria como sendo espécies autônomas, sendo as demais figuras meras mutações tipológicas, que ora assumem a característica de imposto, ora assumem a característica de taxa.

Mesmo que a tarefa de classificação das espécies tributárias não esteja inserida no foco do presente trabalho, ratificar as conclusões que serão expostas nos subtópicos seguintes é tarefa essencial no intuito de demonstrar que, na cunhagem das competências tributárias, valeu-se o Constituinte de diferentes técnicas que orientarão o intérprete na construção das normas infraconstitucionais instituidoras das respectivas espécies tributárias.

Como qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao seu autor uma tomada de posição quanto aos conceitos fundamentais da matéria que labora, para que assim seja possível desenvolver os estudos dentro de diretrizes seguras e, no

¹²⁶ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p.22.

mínimo, coerentes¹²⁷, justifica-se, assim, a necessidade de uma breve exposição das escolas nacionais que edificaram proposições teóricas sobre a ontologia tributária e sua classificação.

Contudo, cabe ressaltar, de antemão, que não será feita uma minuciosa digressão histórica para demonstrar a evolução do sistema tributário ao longo das Constituições que se sucederam em nosso país. Serão elucidadas, apenas, as mais importantes correntes que se apontaram como majoritárias no contexto atual, analisando-as sob um prisma eminentemente teórico, cujo enfoque recai exclusivamente sobre a construção de uma teoria normativa.

Desse modo, ao invés de restringir esse estudo ao exame das contraposições existentes entre os adeptos das correntes dicotômicas, tricotômicas, entre outras, buscar-se-á elucidar as contribuições de cada um dos marcos teóricos abaixo estudados para a formulação de uma estrutura normativa coerente.

Os diferentes pontos de vista adotados pelos autores para a identificação das espécies tributárias e suas respectivas naturezas jurídicas dizem muito sobre a ideia de estrutura normativa abraçada por cada um deles e, por consequência, sobre o que entendem por teoria da norma. De fato, mesmo que não tenha sido esse o interesse – profetizar acerca da estrutura da norma tributária - de alguns dos juristas analisados nesse tópico, suas classificações e os critérios de distinção que elegeram em muito ajudaram na formulação da regra matriz de incidência tributária que hoje conhecemos.

5.1. CORRENTES DOUTRINÁRIAS ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO: BREVES APONTAMENTOS.

A classificação das espécies tributárias é tema que provoca grande dissonância na doutrina pátria, existindo correntes bipartites, tripartites, quadripartites e

¹²⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32.

quiquipartites. Os adeptos da corrente bipartite, como Alfredo Augusto Becker¹²⁸, defendem a existência de apenas duas espécies: as taxas e os impostos. Os defensores da teoria tripartite, como Edvaldo Brito¹²⁹, Geraldo Ataliba¹³⁰, Roque Antônio Carraza¹³¹ e Sacha Calmon Navarro Côelho¹³², reconhecem a existência de três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições¹³³, enquadrando em alguma dessas os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Para a corrente quadripartite, defendida por juristas como Fabio Fanucchi¹³⁴ e Luciano Amaro¹³⁵, as espécies tributárias são os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Já a corrente quiquipartite, defendidas por juristas do porte de Ives Gandra da Silva Martins¹³⁶ e Hugo de Brito Machado¹³⁷, prega a classificação dos tributos em cinco espécies: taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A teoria tripartite, tal como faz a teoria bipartite, parte de um único critério para a classificação e conseqüente diferenciação das espécies tributárias, qual seja: a vinculação ou não da materialidade prevista na hipótese normativa a uma atividade estatal. Com espeque no art. 4º, do Código Tributário Nacional, os adeptos dessa teoria entendem que a destinação do produto da arrecadação não deve ser considerada para fins de definição da natureza específica do tributo.

¹²⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.350.

¹²⁹ Cf. BRITO, Edvaldo. *Contribuições sociais e econômicas: natureza jurídica e prescrição*. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1976, p.18.

¹³⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.132.

¹³¹ Cf. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.304.

¹³² Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.65.

¹³³ Edvaldo Brito, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coelho falam apenas em contribuições, inserindo nessas as de melhoria e especiais. Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carraza falam em contribuições de melhoria, classificando as contribuições ora como taxa, ora como imposto.

¹³⁴ Cf. FANUCCHI, Fabio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p.60.

¹³⁵ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.81.

¹³⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As contribuições especiais numa divisão quiquipartida do tributos*. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Bushatsky, 1977, p.25.

¹³⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª Ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2009, p.46.

Na classificação proposta por Geraldo Ataliba, que exerceu inegável influência na doutrina nacional, a natureza da espécie tributária seria decorrente do exame da materialidade de seu fato gerador, se vinculado ou não a uma atividade estatal. Ensina o autor que os tributos com fato gerador vinculado a uma atividade estatal são as taxas e as contribuições. Por outro lado, os tributos cujo fato gerador não é vinculado a uma atividade estatal, mas sim a uma situação específica relacionada ao contribuinte, são os impostos¹³⁸.

Assim, para os defensores da classificação tricotômica das espécies tributárias os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais não seriam espécies autônomas. Ditas exações, se por acaso vierem a ter fato gerador vinculado, seriam enquadradas como taxa ou contribuição¹³⁹ e, se viessem a ter fato gerador não vinculado, seriam enquadradas como impostos de escopo. Isso porque, como já adiantado, para os defensores da tricotomia, o produto da arrecadação não constitui critério legítimo a estribar a classificação das espécies tributárias. Nas palavras de Geraldo Ataliba:¹⁴⁰

É absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o estado dá aos dinheiros arrecadados, para disso pretender extrair qualquer consequência válida em termos de determinação da natureza específica dos tributos. As espécies tributárias se reconhecem pela materialidade da h.i. Só.

¹³⁸ “Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.130).

¹³⁹ Cumpre destacar uma pequena divergência entre os adeptos da teoria tricotômica. Para Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011, p.19-34) as contribuições sociais com fato gerador vinculado, como aquela paga pelos trabalhadores, têm natureza de taxa. Geraldo Ataliba, por seu turno, enquadra as contribuições com fato gerador vinculado como contribuições especiais (cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, p.129-164). Ou seja, para esse autor, os tributos com fato gerador vinculado são as taxas e as contribuições, que podem ser de melhoria ou especiais.

¹⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.158.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, também entendendo que as contribuições especiais e empréstimos compulsórios não possuem autonomia, afirma categoricamente:¹⁴¹

Em primeiro lugar, a 'natureza jurídica da espécie de tributo' é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o motivo ou a finalidade (elementos acidentais). Então, depois dessa análise, será possível saber se se trata de imposto, taxa ou de contribuição (na espécie contribuição temos duas subespécies: as contribuições de benefícios e as contribuições de melhoria). Em segundo lugar, isto não impede que haja um imposto restituível com regime constitucional próprio, nem obsta a existência de impostos ou taxas afetados a finalidades específicas e administradas por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a normas constitucionais que lhe são específicas.

Por outro lado, os adeptos da teoria quinquipartite, por sua vez, enxergam na destinação do produto da arrecadação um critério balizador da divisão das espécies tributárias. Não defendem, todavia, uma total superação do modelo tripartite, mas apenas seu ajuste ou complementação, com a introdução da finalidade como mais um aspecto para auxiliar o intérprete na identificação da espécie tributária.

Os defensores da relevância da destinação do produto da arrecadado para fins de classificação das espécies tributárias alegam ter sido esse um critério eleito pelo Constituinte de 1988, não podendo, portanto, ser ignorado pelo intérprete. Explica Paulo Roberto Lyrio Pimenta, também defensor da quinquipartição das espécies¹⁴²:

Tomando-se por base o sistema normativo, verifica-se que a Constituição de 1988 fornece quatro critérios suficientes para a identificação das espécies tributárias: a vinculação a uma atividade estatal (art.145,I, II e III), a finalidade (arts. 149 e 148), a restituibilidade (art.148) e a afetação do destino da arrecadação (arts.148, parágrafo único, 148, §1º, e 167, IV). [...]
Partindo-se de tais critérios, é possível identificar cinco espécies tributárias no direito brasileiro, quais sejam: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições de melhoria; iv) empréstimos compulsórios; e v) contribuições especiais.

¹⁴¹ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, P.72.

¹⁴² Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p.22-23.

Ademais, justificam os arautos da quinquipartição das espécies tributárias que as contribuições especiais não poderiam ser enquadradas como imposto, pois sua natureza funda-se basicamente na afetação do produto da arrecadação, enquanto nos impostos tal afetação é vedada, a teor do disposto no art. 167, IV, da Constituição.

Em que pese os argumentos de autoridade dos eminentes juristas defensores das correntes dicotômica e tricotômica, nos filiamos aos teóricos que entendem ser a finalidade e destino do produto da arrecadação um dos critérios nos quais o intérprete deve se apoiar para e distinguir e classificar as espécies de tributos vigentes em nosso ordenamento jurídico. Como bem apontado pelo professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta em passagem acima transcrita, é imperioso ao jurista levar em consideração o ordenamento jurídico vigente na iniciação de seus estudos e para a tomada de suas conclusões, sob pena de descrever apenas inverdades. O atual contexto jurídico não pode ser desprezado, tampouco pode o Direito ser tratado como um sistema fechado. Do mesmo modo, o contexto em que estavam inseridos os defensores das demais teorias também deve ser levado em consideração para que seja possível compreender as premissas que os guiavam, para assim refutá-las.

Nesse passo, não seria errado afirmar que a teorização difundida por Geraldo Ataliba era fruto de uma época de “glorificação do fato gerador”, na qual a doutrina, ao lutar pelo reconhecimento do Direito Tributário como ciência autônoma, procurava extirpar de sua abrangência científica questões de cunho administrativo, financeiro e/ou orçamentário. Soma-se a isso a enorme influência da doutrina italiana na época, em especial de A.D. Giannini, que militava em favor da cientificidade do Direito Tributário mediante a adoção de um método puro, bem como de Dino Jarach que colocava o fato impositivo em evidência no estudo do Direito Tributário¹⁴³.

¹⁴³ “O estudo da relação jurídico-tributária, sem embargo, se pode fazer somente partindo do pressuposto de fato. Este constitui o centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do direito tributário material”(JARACH, Dino. *O fato*

Veja-se, portanto, que as teorias que negavam valor à finalidade do tributo, bem como do destino de sua arrecadação, justificavam-se num contexto de busca da autonomia do Direito Tributário. De modo semelhante, assim como a teoria tripartite encontrava sua justificação num determinado contexto, a construção de uma teoria defensora da finalidade é imperiosa num contexto de inaceitáveis desvinculações deflagradas tanto pelo Poder Executivo quanto pelo Poder Legislativo.

Frente ao exposto, uma advertência final merece ser destacada. Mesmo existindo discordância entre os doutrinadores acerca da utilização da finalidade como um dos critérios a ser observado na classificação dos tributos, é praticamente unânime na doutrina que a destinação compõe o regime jurídico das contribuições especiais e empréstimos compulsórios, devendo ser respeitadas essas características constitucionais quando da instituição dessas exações.

5.2. DE BECKER A ATALIBA: DA GLORIFICAÇÃO DA BASE IMPONÍVEL À ESTRUTURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CENTRADA NA MATERIALIDADE.

A ideia de que talvez fosse possível teorizar acerca da estrutura da norma tributária muito provavelmente tomou força a partir da leitura dos ensinamentos doutrinários de Alfredo Augusto Becker. Já é lugar comum, inclusive, mencionar ter sido o saudoso jurista o precursor dos estudos envolvendo a determinação da natureza jurídica do tributo. Entretanto, mesmo se assim não fosse, salta aos olhos, com franca facilidade, a possibilidade de eleger sua obra como marco teórico inaugural de maior importância sobre o tema, mesmo que inserida historicamente entre tantos outros compêndios cuja leitura e ensinamentos muito contribuiriam para a edificação de um Direito Tributário teorizado. Isso porque, estudando atentamente as lições do mestre gaúcho, já se torna possível fazer um rascunho inicial de uma estrutura normativa, centrada inicialmente na análise daquilo que o eminente doutrinador chamou de “base imponible”.

imponible: teoria geral do direito tributário substantivo. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p.95).

A base imponible, hodiernamente chamada de base de cálculo, era, segundo Alfredo Augusto Becker, o único elemento de *discriminem* fornecido ao intérprete que seria realmente dotado de objetividade e juridicidade, sendo imperativo ao estudo ontológico não se olvidar de sua importância para a precisa determinação das possíveis espécies tributárias que resultariam da adoção desse aspecto normativo que, ainda segundo o autor, seria fundamental para a perfeita diferenciação tributária.

A assertiva acima encontra respaldo na seguinte passagem, em que o teórico dos pampas afirma de maneira categórica que:¹⁴⁴

Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponible). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não se interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo. [...]. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem

Para reforçar sua tese, bem como para propiciar um melhor entendimento sobre o tema tratado, o autor traz em sua obra alguns esclarecimentos que evidenciam a importância da base imponible para aferição das distintas espécies tributárias previstas em nosso ordenamento, utilizando-se de casos hipotéticos para tanto. Assim, exemplifica que o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor da venda de uma mercadoria é imposto cuja hipótese de incidência tem como núcleo a base imponible do negócio jurídico de compra e venda e, por consequência disso, faria parte da espécie imposto de vendas¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 338-339.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p.299.

Para chegar a essa conclusão, entretanto, que diferencia as espécies tributárias com base na análise de suas bases imponíveis, o mestre gaúcho dissecou a estrutura jurídica da norma de imposição, decompondo-a em duas partes: na hipótese de incidência (suporte fático) e na regra (preceito que institui uma conduta)¹⁴⁶. A partir desse pressuposto teórico foi que se tornou possível identificar se estaria o intérprete diante de um imposto ou de uma taxa. Salta aos olhos, nesse momento, a restrição tipológica resultante dos trabalhos de Alfredo Augusto Becker, fato que deu margem à rotulação, pela doutrina atual, de ter sido sua teoria uma daquelas pertencentes à corrente dicotômica, ou escola dicotômica, no que tange o estudo das espécies tributárias pátrias.

Com efeito, para o autor, o núcleo da hipótese de incidência era a base de cálculo, ou base imponible, que se resumiria a dois tipos: (a) ou levaria em consideração, para sua determinação, um fato lícito qualquer, desde que não consistente em um serviço estatal; e (b) ou a base imponible seria o serviço estatal. No primeiro caso, estaríamos diante de um imposto. No segundo caso, estaríamos diante de uma taxa.

Desse modo, concluiu que “no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa”¹⁴⁷. Assim, na visão do autor, mesmo que outras figuras tivessem regimes jurídicos diversos, tal fato não seria suficiente para contrapô-las como um *tertium genus* em relação àquelas duas espécies encontradas.

Também inserido como membro da corrente dicotômica pelos arautos do Direito Tributário, Geraldo Ataliba utilizou-se de critério semelhante ao propugnado por Alfredo Augusto Becker para a aferição da natureza jurídica dos tributos e sua conseqüente diferenciação. Sua doutrina, como bem aponta o próprio Ataliba, não discrepa muito daquela defendida por Becker. O mestre paulista, por sua vez, entendeu por bem tratar da base imponible como sendo uma perspectiva dimensível

¹⁴⁶ Afirma Becker: “Dissecada a estrutura lógica, a regra jurídica se decompõe em duas partes: a) a hipótese de incidência(‘fato gerador’, suporte factício, ‘fattispecie’, ‘Tatbestand’); b) a regra (norma, a regra de conduta, o preceito)” (*Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 295).

¹⁴⁷ *Ibid.*, p.346.

do aspecto material da hipótese de incidência, sendo esse aspecto ou critério, em verdade, o que melhor identificaria a ontologia de um tributo¹⁴⁸.

Nesse momento, é interessante fazer um singelo apontamento em direção a um dos objetivos do presente trabalho, qual seja, analisar a estrutura da norma tributária e sua importância no processo de validação das normas e atos infraconstitucionais, tendo em vista o desenho normativo construído a partir de uma interpretação sistemática da Constituição da República. Conforme o exposto no parágrafo anterior, mesmo mediante uma superficial e apriorística análise dos ensinamentos de Geraldo Ataliba, já é possível vislumbrar o crescente refinamento teórico a que foi sendo submetida a norma jurídica tributária, gozando, a partir desse momento, de uma estrutura destrinchada em distintos aspectos, melhor analisada adiante. Como será visto ao longo de todo esse trabalho, essa estrutura normativa construída com supedâneo na Constituição é um valioso argumento contra a desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos, em especial das contribuições.

Feita essa observação, volta-se a análise da teoria proposta por Ataliba. O ponto de partida, portanto, para a diferenciação das espécies tributárias e, por consequência, para sua classificação é, na visão de Geraldo Ataliba, o aspecto material da hipótese de incidência.

A partir da análise da materialidade, o autor segregou os tributos em duas categorias. A primeira delas o mestre paulista denominou de tributos vinculados, estando incluídos nessa categoria os tributos “cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou consequência desta)”¹⁴⁹. A segunda corrente, por sua vez, trataria dos tributos não vinculados, estando inseridos nessa categoria os tributos “cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja uma atuação estatal”¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed., 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.108.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p.131.

¹⁵⁰ *Id.*

Nesse passo, tendo em vista a eleição da materialidade como aspecto fundamental e de maior importância para uma análise coerente das figuras tributárias, Geraldo Ataliba, ao analisar os tributos mencionados na Constituição de 1988, encontrou apenas três espécies autônomas, quais sejam: as taxas, as contribuições e os impostos. Enquanto os dois primeiros seriam vinculados a uma atuação estatal, os impostos não trariam a mesma previsão na materialidade de sua hipótese.

Não obstante, como a divisão proposta por Geraldo Ataliba tinha como escopo segregar os tributos em duas grandes categorias, e tendo em vista a inclusão das taxas e contribuições dentro de um mesmo grupo, entendeu por bem o saudoso jurista apresentar aos seus leitores a única distinção que, segundo ele, existiria entre ambas as espécies, razão suficiente, inclusive, para contrapô-las tipologicamente: a referibilidade.

Segundo o autor, a referibilidade consistiria no grau de vinculação existente entre a atuação estatal e o sujeito passivo. Assim, enquanto nas taxas a atuação estatal está direta ou imediatamente vinculada ao sujeito passivo, nas contribuições a atuação estatal estaria indireta ou mediadamente vinculada ao sujeito passivo.

Tal distinção, contudo, não era bastante para solucionar um dos problemas com o qual se deparava: o da natureza jurídica das contribuições listadas no art. 149, da Constituição da República. Após questionar se tais tributos seriam verdadeiras contribuições, Ataliba respondeu que, desde que se comprovasse que o aspecto material da hipótese de incidência fosse “uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexo que o vincula a ela”¹⁵¹, os tributos ali mencionados poderiam, sim, ser verdadeiras contribuições. Em contrapartida, ausentes tais características, o que teríamos seriam verdadeiros impostos finalísticos, estando estes submetidos ao regime jurídico-constitucional dos impostos¹⁵².

¹⁵¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.183.

¹⁵² “Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), pode ser efetivamente uma contribuição – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – ou pode ser um imposto; quer dizer: o que constitucionalmente é designado por

De fato, Geraldo Ataliba chegou a tal conclusão ao partir de uma análise focada nas disposições do Código Tributário Nacional, cujo artigo 4º, inciso I, prescreve que a natureza jurídica de um tributo deverá ser identificada apenas pela análise de seu fato gerador¹⁵³, sendo indiferentes a denominação e destinação que se dá ao produto da arrecadação do tributo¹⁵⁴.

Ainda com supedâneo nesse dispositivo do CTN, o catedrático paulista aproveita para enfatizar - na sua concepção - que nada tem de jurídico o argumento que procura extrair alguma consequência prática, para fins de determinação da natureza jurídica dos tributos, da destinação dada pelo Estado aos valores que arrecadou¹⁵⁵.

De fato, outra não poderia ser a posição adotada por Ataliba. Isso porque, ao identificar a materialidade como critério único de distinção da natureza jurídica dos tributos, não faria sentido atribuir valor à destinação que se dá ao produto da arrecadação tributária, sob pena de marcar seu trabalho com a pecha da incoerência.

Assim, para o autor, a destinação do produto da arrecadação “é matéria que preocupa outra seara do direito público, o direito financeiro. Não pertine ao - nem repercute sobre - o direito tributário”¹⁵⁶. Noutras palavras: a destinação de nada serve para o Direito Tributário, sendo, quando muito, de algum valor apenas para a Ciência das Finanças.

contribuição, no Brasil, pode ter hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto. Neste último caso submete-se ao regime jurídico-constitucional do imposto, [...]” (*Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.173).

¹⁵³ Nesse caso, adaptando a expressão para a linguagem técnica por nós adotada, o que diz o CTN é que para identificar a natureza de um tributo basta que se analise sua materialidade.

¹⁵⁴ Eis a literalidade do dispositivo: “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.158.

¹⁵⁶ Id.

Em que pese não ser esse o enfoque do presente trabalho, seria possível identificar, a contragosto do autor, algumas incongruências em sua teoria. Com efeito, implicitamente, Ataliba reconhece importância à destinação que se dá ao produto da arrecadação tributária ao afirmar, por exemplo, não ser “o nome de contribuição que o legislador dá ao tributo que cria, que fixa seu regime, mas a destinação especial dos recursos que o tributo vai gerar”¹⁵⁷.

De todo modo, a importância da doutrina edificada pelo jurista paulista se fez sentir dentre outros juristas de igual escol. A busca incessante por uma classificação tributária coerente abriu margens para uma perfeita aferição da natureza jurídica dos tributos, bem como dos regimes jurídicos a que estão submetidos. Nesse contexto, o aperfeiçoamento da estrutura normativa se tornou ferramenta fundamental para a identificação precisa da natureza e regime jurídico-constitucional de cada uma das espécies tributárias vislumbradas em nosso ordenamento jurídico.

Analisando a obra de Geraldo Ataliba, poderíamos concluir que a estrutura da norma jurídica tributária por ele concebida seria composta da seguinte maneira:

Quadro 02 – Estrutura normativa de Geraldo Ataliba

NORMA TRIBUTÁRIA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
Aspecto Material
Aspecto Temporal
Aspecto Espacial
Aspecto Pessoal

Para melhor descrever o fato jurídico eleito pelo legislador como sendo o único e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, Geraldo Ataliba propôs a composição da hipótese de incidência em aspectos que, em conjunto, refletem as características da norma impositiva.

¹⁵⁷ Ibid., p.203.

No aspecto material da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba identificou a imagem abstrata de um fato jurídico qualquer (propriedade imobiliária, patrimônio, consumo de bens, etc.), declarando ser esse aspecto o responsável pela indicação da substância essencial na configuração e determinação das espécies tributárias¹⁵⁸.

Quanto ao aspecto temporal, o autor vislumbrou como sendo sua principal função a indicação precisa do momento em que se reputaria ocorrido o fato imponible¹⁵⁹.

Já o aspecto espacial, por sua vez, seria o responsável pela indicação das “circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible”¹⁶⁰.

Por fim, o aspecto pessoal representaria o “atributo da h.i. que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para a fixação do sujeito passivo”¹⁶¹.

A importância dessa redução/construção analítica da norma tributária surte efeitos – no mínimo¹⁶² - no campo da retórica. Sendo inegável que a construção de uma estrutura normativa tem por intuito propiciar um melhor entendimento acerca da natureza jurídica de um tributo, de seu regime jurídico e do correto exercício da competência tributária por parte do ente tributante, a análise lógico-sintática da estrutura da norma permite ao intérprete suscitar vícios de inconstitucionalidade/ilegalidade nas leis tributárias. A título exemplificativo, foi isso que fez Geraldo Ataliba ao afirmar a inconstitucionalidade da substituição tributária. A partir de uma análise centrada no aspecto temporal da hipótese de incidência, o

¹⁵⁸ Ibid., p. 106-108.

¹⁵⁹ Fato imponible, segundo o autor, seria o momento do mundo fenomênico em que concretamente se realizaria a descrição prevista na hipótese de incidência.

¹⁶⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p.82.

¹⁶¹ Ibid., p.95.

¹⁶² Dizemos ‘no mínimo’, pois mesmo que não se concorde com as conclusões advindas da análise em perspectiva da estrutura normativa, é inegável que a força argumentativa e o poder de persuasão de tal teorização é grande. Se assim não fosse, não haveria qualquer sentido em falarmos em regra matriz de incidência, por exemplo.

autor concluiu que as famigeradas antecipações de tributos ferem de morte o princípio da irretroatividade, na medida em que desrespeitam o limite constitucional que diz que os tributos somente poderão ser cobrados quando se verificar a consumação completa do fato que lhe deu origem¹⁶³.

Forçoso concluir após a exposição acima que, em que pese ser atribuída uma maior importância à materialidade da hipótese – já que esse o critério eleito por Geraldo Ataliba para diferenciar impostos de taxas e contribuições – aos demais aspectos não foi dada importância marginal, ou meramente didática. Como visto no exemplo citado acima, uma análise atenta de qualquer um dos aspectos elencados fornece ao operador do Direito uma poderosa argumentação contra imposições possivelmente desconformes em relação ao arquétipo constitucional da norma tributária.

5.3. O REFINAMENTO DE PAULO DE BARROS CARVALHO: A ADEQUAÇÃO DA ESTRUTURA DA “PROPOSIÇÃO JURÍDICA” DE LOURIVAL VILANOVA E A BIMEMBRIDADE ESTRUTURAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.

Sem dúvidas, foi com alicerce na obra de Paulo de Barros Carvalho que o estudo da teoria da norma tributária, no Brasil, começou a ganhar força entre os estudiosos do Direito Tributário, tendo a obra do renomado autor erigido um novo paradigma no que tange a estruturação da norma jurídico-tributária.

Pautado em lições da Teoria Geral do Direito, e notadamente influenciado por juristas do quilate de Hans Kelsen, Carlos Cossio, Norberto Bobbio e Lourival Vilanova, o catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo importou para os confins do Direito Tributário as teorias desenvolvidas no âmbito da Teoria

¹⁶³ Em suas palavras: “Há um limite constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art.150, III, ‘a’). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária)”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 95).

Geral do Direito, de modo a propor uma estruturação lógica do conteúdo da norma jurídica tributária.

Para tanto, iniciou sua investigação mediante uma aprofundada análise das obras dos autores acima mencionados, cujos conceitos gerais ou categorias de teoria geral¹⁶⁴ cunhados foram transportados para o campo da Teoria Geral do Direito Tributário.

Da análise conjunta da teoria egológica cossiana e da teoria pura kelseniana, Paulo de Barros Carvalho pode concluir que, em que pese as diferenças teóricas presentes nas doutrinas analisadas, todas tinham em seu bojo um inquestionável enfoque dicotômico da estrutura da norma, fato esse que, segundo o autor, “teria o condão de demonstrar as funções radicalmente diversas de cada norma, ensejando e mesmo estimulando tratamento sistemático diferenciado”¹⁶⁵.

O enfoque dicotômico em tela, entretanto, não é sinônimo da “bimembridade” estrutural que será tratada com especial atenção no decorrer do presente capítulo. Cumpre lembrar, portanto, justamente para evitar confusões dessa ordem, que a dicotomia vislumbrada nesse momento pelo mestre paulista leva em consideração os marcos teóricos por ele erigidos, principalmente as construções propiciadas pela teoria egológica, que adotava uma concepção de “norma completa” integrada pela disjunção de dois juízos hipotéticos que juntos formalizavam a estrutura disjuntiva da norma jurídica. Em outras palavras, tal enfoque teórico-normativo procurava reunir em uma só estrutura normativa, dita completa, aquilo que Kelsen sabidamente batizou de norma primária (sanção) e norma secundária (comportamento desejado).

Contudo, a união estrutural de sanção e comportamento em uma só estrutura normativa traria, segundo Paulo de Barros Carvalho, uma indesejável abertura sistemática que prejudicaria uma análise lógico-teórica aprofundada, principalmente

¹⁶⁴ Tais categorias ou conceitos gerais se contrapõem às categorias de direito positivo, cuja observância e aplicabilidade se restringe a um determinado espaço e tempo.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartir Latin, 2009, p.50.

ao se levar em consideração a análise normativa sob o ponto de vista estático. Ademais, do frutífero estudo da teoria egológica foi possível perceber que ambas as normas as quais faz referência o enfoque dicotômico possuem, em seu cerce, composições de juízos hipotéticos idênticos¹⁶⁶: em um lado uma hipótese que se liga, necessariamente, no outro lado, a uma consequência¹⁶⁷. Daí o porquê de se falar em uma “bimembridade” estrutural da norma tributária.

A partir da análise desse fenômeno, Paulo de Barros Carvalho cunhou uma expressão para designar a estrutura da norma que rapidamente passou a ser adotada entre os estudiosos do Direito Tributário. A essa expressão, que buscava captar na estrutura normativa, em um só momento, tanto a hipótese que dava ensejo à tributação quanto a relação jurídico-tributária que a partir dela se formava, o insigne jurista deu o nome de “regra matriz de incidência tributária”.

Para Luis Eduardo Schoueri, a regra matriz de incidência tributária seria um método ou um recurso para auxiliar o estudioso na compreensão do fenômeno tributário. Nesse passo, seu esquema analítico, cujo desdobramento traria atenção para o juízo hipotético formado entre hipótese e conseqüente (mandamento), seria extremamente valioso para entendermos melhor a própria relação obrigacional surgida a partir da concretização da hipótese¹⁶⁸.

Contudo, a simples estruturação da regra matriz de incidência tributária por si só, não seria capaz de reduzir analiticamente toda complexidade que incide sobre o nexos interproposicional que vincula hipótese e mandamento. Explica-se: a lógica deôntica que guia as prescrições jurídicas, consubstanciada na fórmula “se A é, dever ser B”, ao ser ilustrada em uma estrutura bicameral não revela, por si só, o

¹⁶⁶ “Em suma, tanto as perinormas (normas secundárias) quanto as endonormas (normas secundárias) têm a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e consequência. Nas endonormas, o suposto é a descrição de um evento que, uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não-cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da consequência de alguma endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartir Latin, 2009, p.55).

¹⁶⁷ Nesse trabalho, adotados a expressão “mandamento” para designar aquilo que Paulo de Barros Carvalho designou como “consequência”.

¹⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.448.

traço distintivo que diferencia a relação lógico-formal, que orienta o universo das proposições jurídicas, de uma relação de causalidade, que guia o universo das proposições matemáticas, por exemplo. A tal traço distintivo, inserido na teoria da norma por Paulo de Barros Carvalho a partir das pertinentes elucidações de Lourival Vilanova, é dado o nome de functor ou operador deôntico.

No mundo dos fatos, como bem aponta Lourival Vilanova, a relação dominante é eminentemente causal¹⁶⁹. Sua redução analítica no plano lógico é traduzida através da construção de duas proposições em relação implicacional, descrevendo, desse modo, uma causa anterior e um efeito sucessivo. Ora, não é assim que funciona o Direito. A lógica da relação causal pressupõe uma relação implicacional onde se verifica dois momentos diferentes, sendo o primeiro pressuposto de existência do segundo, mas não vice versa. Em outras palavras: o efeito só advém se houver causa.

No Direito, ou melhor, na estrutura normativa tributária, as hipóteses e consequências já foram, desde o início, selecionadas pelo legislador positivo. Não há que se falar, assim, em causa e efeito, uma vez ser a própria norma a responsável por instituir e identificar a relação entre a hipótese e o consequente (mandamento)¹⁷⁰. As palavras de Lourival Vilanova ao vislumbrar esse fato são esclarecedoras:¹⁷¹

¹⁶⁹ Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p.92.

¹⁷⁰ Essa concepção de causalidade legal também está presente em Karl Engisch: “Por conseguinte, é logicamente indiferente dizer que, sob as condições (pressupostos) formuladas na hipótese legal vale (intervenem) a consequência jurídica, ou dizer que para a hipótese legal vale a consequência jurídica. Todavia, a primeira formulação exprime mais claramente o carácter condicional dos imperativos jurídicos, ao qual nós atribuímos um certo relevo. Mas, para efeito de configurar com maior plasticidade o carácter específico do pensamento jurídico, também já se tem apresentado aquela relação de condicionalidade como uma forma particular de causalidade do jurídico.[...] Uma modificação no mundo do Direito somente surge (acontece) quando se verificou a situação descrita na hipótese legal para tanto necessária; ela desencadeia-se sempre que a situação descrita na hipótese legal se apresenta, com uma necessidade inarredável, por assim dizer automaticamente, e isto no preciso momento em que a situação descrita na hipótese legal se completa: entre a causa jurídica e o efeito não medeia, tal como na natureza física, qualquer espaço de tempo mensurável”. (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.59-60).

¹⁷¹ Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo* – São Paulo: Noeses, 2005, p.92.

Inexiste, pois, no universo das proposições jurídicas, necessidade lógica ou factualmente fundada de a hipótese implicar a tese ou consequência. É a própria norma que impõe o *vinculum*, é a fonte formal do Direito que, fundando-se num ato de valoração, estatui como devendo ser que a hipótese implique a consequente. Sem norma válida, o nexa desfaz-se.

Essa situação se torna ainda mais evidente quando exemplificada pelo mestre pernambucano, cujas palavras, por evidenciar com clareza fulcral a sutil diferença que faz a incidência do functor ou operador sobre a relação de implicação existente entre hipótese e mandamento, são transcritas na íntegra:¹⁷²

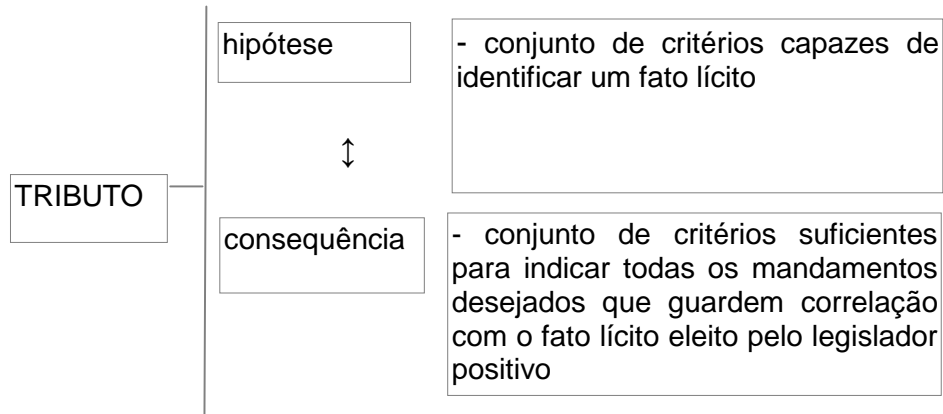
É a norma mesma, é o Direito positivo que institui o relacionamento entre o descritor (hipótese) e o prescritor (tese). Agora, uma vez posta a relação, uma vez normativamente constituída, a relação-de-implicação, como *relação lógico-formal*, obedece as leis da lógica. Assim, se se dá a hipótese, segue-se a consequência; se não se dá a consequência, necessariamente não se dá a hipótese ('se p, então q', 'se não q, então não p'). Em simbolismo clássico: se A, então C, se não-C, então não-A. Se C tem vários antecedentes, A', A'', A''', inexistente necessidade formal na construção 'se não A, então não-C' (A.Wolf, *Textbook of Logic*, págs., 120-125), o que é manifesto, pois pode não ocorrer A', mas ocorrer A'' ou A''', cada um suficiente para implicar o consequente. Isto porque, no caso, não há bicondicionalidade entre hipótese e tese ou recíproca implicação. Havendo, se norma estatui que somente se se dá A, então deve ser C, a recíproca da proposição condicional é formalmente necessária. Se o antecedente é condição necessária e suficiente do consequente, o consequente pode figurar no tópico de antecedente, também necessário e suficiente do antecedente que passou para o lugar sintático de consequente. O vetor implicacional '→' coloca-se em duas direções 'A ↔ C', mostrando a correlatividade ou recíproca relação formal de implicação.

Com tudo isso em mente, torna-se possível desenhar, em caráter preliminar, gráfico que sintetiza os avanços percebidos na teoria da norma, ilustrando nesse as inovações trazidas por Paulo de Barros Carvalho a partir de seus estudos de Teoria Geral de Direito, a saber: a “bimembridade” da estrutura normativa e a presença do operador deôntico interproposicional¹⁷³. Segue, a título ilustrativo:

¹⁷² Ibid., p.93.

¹⁷³ Para Luis Eduardo Schoueri, o principal mérito da estruturação proposta por Paulo de Barros Carvalho foi dar a devida importância ao mandamento da norma, que seria a parte do desmembramento normativo onde se estudaria a relação jurídico-tributária. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.447/448).

Desenho 01 – Divisão da estrutura normativa de Paulo de Barros Carvalho



A importância do estudo da teoria da norma e, por decorrência, de sua estrutura, na qual se vislumbra a presença da bimembridade mencionada (de um lado a hipótese, de outro a consequência ou mandamento), cujo arquétipo, além de reduzir complexidade, melhor descreve a lógica deôntica ínsita ao discurso prescritivo, irradia-se na medida em que o intérprete do Direito Tributário se apercebe da poderosa ferramenta que esse conhecimento lhe proporciona. Conforme foi visto ao longo desse trabalho, a redução analítica da norma em uma estrutura hipotético-condicional formada por aspectos que, em conjunto, descrevem uma determinada prescrição jurídica, permite ao intérprete não só aferir a natureza do tributo com o qual se depara, mas também seu específico regime jurídico, sendo-lhe ainda permitido averiguar se houve o correto exercício da competência impositiva por parte do ente político.

As possibilidades que se abrem ao intérprete já iniciado no estudo da teoria da norma revelam seus efeitos práticos inclusive no plano da retórica, pois, com esteio nas lições de João Maurício Adeodato, em sendo a função precípua da norma reduzir as possibilidades futuras de conduta, controlando os conflitos no presente, o método lógico-normativo se torna uma estratégia argumentativa dotada de uma

função tópica e persuasiva, buscando influenciar determinada coletividade, construindo o melhor relato, o relato que deve ser¹⁷⁴.

5.4. A CONTRIBUIÇÃO DE SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO AO APERFEIÇOAMENTO ESTRUTURAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.

Sacha Calmon Navarro Côelho prestigiou a academia nacional com uma interessante e nova perspectiva acerca dos aspectos que compõe a estrutura da norma tributária.

Partindo das construções de Paulo de Barros Carvalho, no qual reconhece ser o maior expoente brasileiro sobre a teoria da norma tributária, o insigne jurista mineiro propõe algumas modificações no desenho normativo proposto pelo catedrático paulista.

Além da pequena divergência quanto à terminologia adotada por Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁵, o ex-professor da Universidade Federal de Minas Gerais entendeu por bem acrescentar na hipótese de incidência, ou hipótese da endonorma - como afirma em seu trabalho -, um outro aspecto, o pessoal. Em suas palavras, assim explica o jurista mineiro as razões dessa adição:¹⁷⁶

É que o fato jurígeno (um 'ser', 'ter', 'estar' ou fazer) está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal da hipótese de incidência é importante, apresentando diversas serventias. Assim, para a percepção da *capacidade contributiva*, para a graduação da *progressividade*, para a *consideração do ilícito fiscal* e da *responsabilização*, para o reconhecimento das isenções e imunidades *subjetivas*, só para exemplificar.

¹⁷⁴ Cf. ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p.179.

¹⁷⁵ Sacha Calmon substituiu a expressão “critério” por “aspectos”. Adotamos, seguindo Sacha Calmon, o termo “aspecto” ao invés de “critério” nesse trabalho.

¹⁷⁶ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.379.

Como exemplo da importância da inclusão desse aspecto na estrutura normativa, o autor cita aquilo que descreve como “intrigante fenômeno da sujeição passiva tributária”¹⁷⁷. Apercebe-se do fato de que, ausente o aspecto pessoal na hipótese normativa, tornar-se-ia arduosa a tarefa de explicar para um terceiro interessado as razões pelas quais mesmo não tendo uma pessoa “X” realizado o fato descrito na hipótese de incidência, ser ela a responsável pelo dever de recolher o tributo. Assim, a inserção do aspecto pessoal na hipótese de incidência vem para justificar a possibilidade de distintas pessoas serem contempladas pelo comando legal, de modo a ficarem analiticamente distribuídas na estrutura da norma, cuja descrição da prescrição passaria, então, a prever que, enquanto uma pessoa realiza o fato hipoteticamente descrito na norma, outra suporta o dever de contribuir no prescritor normativo, usando termos de Lourival Vilanova.

Evidencia-se a importância da inclusão do aspecto pessoal na hipótese de incidência normativa através da análise de outro caso, ainda mais enigmático e simbólico da importância desse aspecto do ponto de vista sintático. Analisando nossa Constituição, a norma extraída capaz de formular hermeticamente a complexa estrutura do ICMS somente guardaria a coerência normativo-constitucional que dela se espera se se prevesse, logo em sua hipótese, que o fato gerador do tributo somente se realizará se pessoas enquadradas na categoria de produtores, extratores, industriais, comerciantes, prestadores e importadores forem os responsáveis pela realização de alguma operação relativa à circulação/importação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte de natureza não municipais. Isso porque, como bem pontua Sacha Calmon Navarro Cêlho, “o ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, mormente em casos de importação de mercadorias”¹⁷⁸.

Daí que se justifica o fato, por exemplo, de uma pessoa física qualquer não ser obrigada a recolher o tributo estadual quando da venda de seu carro ou geladeira pessoal a um terceiro. É que a matriz normativa constitucional do imposto prevê a necessidade do fato descrito na hipótese ser praticado por uma daquelas pessoas

¹⁷⁷ Id.

¹⁷⁸ Ibid., p. 322.

aptas a praticá-lo. Em outras palavras: sob a perspectiva do Direito Tributário, só realiza juridicamente atividade comercial aquele que é comerciante, aquele que o faz com habitualidade e com esse propósito. Caso contrário, não estando determinada pessoa contemplada no aspecto pessoal da hipótese de incidência, o simples fato de a mesma realizar uma venda não é suficiente para jungir os aspectos da estrutura “bicameral”, fazendo nascer a relação interproposicional da qual tanto fala Lourival Vilanova.

Em casos como esse, a força argumentativa que reluz da estrutura da norma mostra todo o seu vigor. A norma reduz complexidade. A norma é lógica, analítica e sintática. Sua teoria é dogmática, e por ser dogmática é dotada de uma retórica fundada numa metodologia que se presta a dizer algo. E esse algo a ser dito, por respeitar os ditames do método, formaliza dados da linguagem num certo esquema de ordem que somente poderá ser negado se outro alguém adotar as mesmas “regras do jogo”. Disso resulta um raciocínio coerente que, quando exposto, soa verdadeiro, mesmo que não o seja. Mais uma vez, dorme aí a força da normatização.

A estrutura normativa proposta por Sacha Calmon Navarro Cêlho respeita as “regras do jogo”, na medida em que é jurídica, tem em seu bojo a mesma fonte das demais estruturas normativas vistas (a Constituição) e é refutável¹⁷⁹.

Desenhando a estrutura proposta pelo jurista mineiro, chegaríamos ao seguinte quadro:

Quadro 03 – Estrutura normativa de Sacha Calmon Navarro Cêlho

¹⁷⁹ Karl Popper já dizia: “ Em primeiro lugar, para que uma nova teoria constitua uma descoberta ou um passo avante, ela deve conflitar com a sua predecessora; isto é, deverá, conduzir a pelo menos alguns resultados conflitantes. Porém isto significa, sob um ponto de vista lógico, que ela deva contradizer sua predecessora; ela deve derrotá-la. Neste sentido, o progresso na ciência - ou, ao menos, o progresso notável – é, sempre revolucionário. Meu segundo ponto é que o progresso na ciência, embora revolucionário ao invés de meramente cumulativo, e, em um certo sentido, sempre conservador; uma nova teoria, embora revolucionária, deve sempre ser capaz de explicar, completamente, o sucesso de sua predecessora” (POPPER, Karl Raymund. *A lógica das ciências sociais*. 3ª ed. Trad. Estevão de Rezende Martins e outros. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004 p.67).

NORMA TRIBUTÁRIA	
HIPÓTESE	CONSEQUÊNCIA
Aspecto Material	Aspecto Subjetivo
Aspecto Espacial	Aspecto Quantitativo
Aspecto Temporal	
Aspecto Pessoal	

Gráfico semelhante é encontrado em sua obra, quando o autor aproveita para justificar a adoção de um aspecto “subjetivo” na consequência normativa, e a adoção do aspecto pessoal na hipótese. Rebate da seguinte maneira parte da doutrina que se contrapõe à estrutura normativa por ele proposta:¹⁸⁰

A doutrina, com erronia, costuma chamar de 'aspecto subjetivo' da hipótese de incidência aos dois pólos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o dever e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o 'aspecto pessoal' servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno

A contradição teórica, contudo, não tarda a aparecer. Sua assertiva acerca da composição do consequente normativo (mandamento) dá margens a uma crítica contundente de sua teoria, especialmente quando afirma que inserir a finalidade na estrutura da norma jurídica de tributação seria uma incorreção¹⁸¹.

Ao refinar a estrutura normativa de Paulo de Barros Carvalho, o jurista mineiro afirma categoricamente que a razões do maior detalhamento estrutural de sua teoria residem no fato de assim poder descrever - na regra matriz de incidência - todos os aspectos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência¹⁸². Justifica, assim, inclusive, a presença de um aspecto

¹⁸⁰ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 380.

¹⁸¹ *Ibid.*, p.411.

¹⁸² *Ibid.*, p.380.

“operacional”¹⁸³ no conseqüente (mandamento) da norma. Tal aspecto seria o responsável por indicar como, quando, onde e de que modo se dá a satisfação do débito em favor do sujeito ativo.

O foco da crítica é resultante das conclusões advindas de suas próprias construções: ora, se no conseqüente normativo (mandamento) deverão estar presentes todos os aspectos que guardam relação de pertinência com a relação jurídica que, segundo o autor, nasce com a concretização fática da descrição da hipótese de incidência, por que também não dar abrigo a um aspecto finalístico se até um aspecto operacional foi implicitamente encontrado? Ademais, já que entende a relação jurídica tributária como complexa, abrangendo, desse modo, um conjunto de direitos e deveres reflexos entre Fisco e contribuinte, por que negar valor ao dever do ente tributante em cumprir desígnios expressos em nossa Constituição, mormente no que tange os tributos dotados de finalidade constitucional?

5.5. A CRISE DO PARADIGMA. A ANOMALIA REVELADA.

De acordo com Thomas Kuhn, toda ciência possui um momento de acumulação de conhecimento e outros períodos em que o conhecimento científico estabelecido já não é suficiente para responder aos problemas decorrentes de uma visão nova sobre determinada tema. O momento de acumulação constante e unidirecional de conhecimento é chamado de período da “ciência normal”, enquanto que o momento de rompimento seria conhecido com período revolucionário da ciência.

Para Thomas Kuhn, a “ciência normal” teria como propósito estudar e aperfeiçoar teorias e fenômenos já conhecidos por uma comunidade, analisando todo o conjunto de realizações para então propor refinamentos a partir de uma metodologia já adotada e conhecida. A esse conjunto de teorias, princípios, mediações, conceitos e metodologias, de todas as ações dos cientistas que orientam a realização das investigações científicas em um determinado campo do conhecimento é dado o nome de “paradigma”. O paradigma é visto na perspectiva adotada por Kuhn não

¹⁸³ Esse aspecto não é expressamente mencionado pelo o autor, razão pela qual não o inserimos na estrutura normativa que construímos a partir de suas lições.

apenas como um padrão a ser seguido pelos cientistas, mas como uma concepção de mundo, um modo de ver e praticar o conjunto de teorias e conceitos que são partilhados por uma comunidade científica; como uma forma de fazer ciência, uma matriz disciplinar que estabelece os limites a serem observados.

A “ciência normal” seria aquela dos períodos em que o paradigma é aceito em determinado ramo do conhecimento, sem significativas contestações. Os paradigmas são tidos, neste contexto, como promessas de resoluções de quebra-cabeças, mostrando-se mais promissoras do que seus concorrentes nas soluções de problemas tidos como graves pelos cientistas. Uma vez admitido o paradigma, torna-se um compromisso entre os cientistas, sendo que os fenômenos que não se ajustem a esta visão de mundo não são sequer vistos¹⁸⁴, e os fracassos na investigação são atribuídos a falta de competência do cientista em trabalhar o paradigma na resolução do quebra-cabeça. Há, inclusive, uma tendência a proteção do paradigma. Portanto, o objetivo da ciência nesta fase não consiste, ao contrário do que se imagina, em descobrir novidades substantivas de importância capital, mas de resolver, de maneira nova, um problema normal conforme o antecipado.

Neste processo, o fazer científico, a busca por respostas, traz, segundo Thomas Kuhn, a possibilidade de a natureza violar as expectativas paradigmáticas que orientavam a ciência normal: surgem as anomalias. O paradigma normal enfrenta, então, dificuldades em responder as questões impostas por estas anomalias¹⁸⁵. Quando isso acontece, torna-se apenas questão de tempo a eclosão de outro paradigma. Isso porque, a nova e a velha visões de mundo (os paradigmas vigentes e emergentes) mostram-se incomensuráveis, dividindo a comunidade científica. Há, naquele campo do conhecimento, uma dissonância quanto aos problemas a serem

¹⁸⁴ “A ciência normal não tem como objetivo trazer à tona novas espécies de fenômeno; na verdade, aqueles que não se ajustam aos limites do paradigma frequentemente não são vistos. Os cientistas também não estão constantemente procurando inventar novas teorias; frequentemente mostram-se intolerantes com aquelas inventadas por outros. Em vez disso, a pesquisa científica normal está dirigida para a articulação daqueles fenômenos e teorias já fornecidas pelo paradigma”(KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. 9 ed. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2005, p.44-45).

¹⁸⁵ Nesta fase, Kuhn desenha o cientista como conservador, visto que este, a fim de preservar o paradigma vigente, busca adaptá-lo à anomalia.

enfrentados, bem como ao método a ser empregado na sua resolução. Tem-se, desta forma, a revolução científica em decorrência da substituição de paradigmas, estabelecendo-se novas formas de fazer e pensar a ciência naquela área. Instaure-se a crise.

O físico norte-americano, então, enxerga três possibilidades de saída dessa crise: (a) uma posterior articulação do paradigma eleito acaba resolvendo as anomalias que geraram a crise (nesse caso, a anomalia não foi suficiente para ensejar uma transição de paradigmas); (b) as anomalias resistem, mas são postas de lado, aguardando solução futura; ou (c) um novo paradigma é adotado, de modo que as anomalias se resolvem ou não mais são consideradas importantes.

As revoluções científicas são tidas, portanto, na teoria de Thomas Kuhn, como episódios extraordinários em que se rompe com a tradição científica, vez que esta não atende satisfatoriamente a solução dos problemas postos por aquele campo do conhecimento, abrindo espaço para um novo arcabouço teórico, o qual não se conjuga com o anterior. Nesta revolução ocorre o salto indicado pelo autor, com o conseqüente progresso científico. Ao ocorrer uma transição paradigmática, o mundo dos cientistas se transforma também, tanto qualitativamente quanto quantitativamente, enriquecido pelo novo conhecimento.

Com isso em mente, podemos afirmar que estamos atravessando um momento de crise no que tange a evolução da teoria normativa em nosso país. Desde o surgimento da corrente encabeçada por Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, ainda sob o pálio das Constituições de 1967/1969, e ainda com mais força após o advento do Código Tributário Nacional, toda produção intelectual brasileira que se propunha a estudar a natureza jurídica dos tributos parecia eleger como paradigma inquestionável o caminho analítico que necessariamente perpassava pelo exame restrito da materialidade da hipótese de incidência e/ou base impositiva (base de cálculo) para fins de aferição da ontologia tributária e, por decorrência, para desenhar uma estrutura normativa coerente, sem se ocupar atentamente com a análise da destinação, especialmente naquilo que tange os tributos ditos finalísticos.

Mesmo com o advento da Constituição de 1988 grande parte da doutrina pátria ainda sustenta a inexorabilidade do paradigma acima mencionado que ignora dados jurídicos de relevo para distinção das espécies tributárias, bem como de seus regimes jurídicos¹⁸⁶.

É inegável, contudo, que, desde a promulgação da nossa Carta Maior, estudos foram publicados onde se buscou demonstrar a importância do exame da finalidade para que fosse possível averiguar a verdadeira natureza de uma exação.

Marco Aurélio Greco, por exemplo, talvez um dos primeiros a desafiar o paradigma corrente que relegava o estudo da finalidade e destinação ao campo da Ciência das Finanças, demonstrou, com particular maestria, a anomalia existente nesse paradigma, principalmente a partir da análise do artigo 149 da Constituição de 1988. Embora não ter sido sua preocupação propor uma nova classificação das espécies tributárias, o eminente jurista, mediante estudo aprofundado e especialmente focado na figura das contribuições, chegou à conclusão de que a perspectiva pela qual se deveria interpretar o texto constitucional deveria levar em conta as diversas finalidades a serem buscadas por nossa Carta Maior, ao invés de centrar a análise nas materialidades enumeradas pela Constituição¹⁸⁷.

Embora não mencione expressamente, é possível concluir que o giro interpretativo proposto pelo autor leva em consideração a validade da lei impositiva da exação sob uma perspectiva semântica. Isso porque, ao focar sua análise no dispositivo Constitucional que atribui competência à União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a expressão “como instrumento de suas atuações nas respectivas áreas” teria, segundo o jurista paulista, assumido maior relevância do que a causa

¹⁸⁶ No mesmo sentido, Luciano Amaro afirma: “se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico que, por isso, têm relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras” (AMARO, Luciano. *Conceito e classificação dos tributos*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.15, n.55, p.239-296, jan./mar. 1991, p. 277).

¹⁸⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000, p.38.

que deu ensejo à sua exigência. Em outras palavras: a Constituição de 1988, ao expressamente determinar as finalidades das contribuições previstas em seu art. 149, teria atribuído uma maior importância à destinação que se daria a essas contribuições do que ao aspecto material de suas hipóteses de incidência.

A robustecer tal conclusão, está o fato da Constituição de 1988 não ter definido, com contornos nítidos, as materialidades de todas as contribuições nelas previstas, assim como fez com os impostos e taxas, tendo se dado o trabalho de definir, entretanto, as finalidades para as quais se prestam as contribuições a serem instituídas pelos entes competentes¹⁸⁸.

Desse modo, Marco Aurélio Greco colocou em xeque a visão dominante, que centrava a discussão acerca da natureza jurídica dos tributos na materialidade de suas hipóteses ou no exame de suas respectivas bases de cálculo. Sua intenção, como dito, não foi negar validade à classificação vigente, mas sim demonstrar que o paradigma eleito não se mostrava suficientemente completo para explicar a consagração, pela Constituição de 1988, da finalidade e destinação do produto da arrecadação tributária como fatores de *discriminem* das espécies tributárias.

A doutrina dominante, portanto, ao situar o problema da ontologia dos tributos na materialidade ou no exame da base de cálculo se esquivou de um fato extremamente relevante: o de que a Constituição, em regra, não se importou em descrever qualquer um desses dois aspectos ao tratar das contribuições e empréstimos compulsórios, reservando-se apenas a qualificar os fins a serem buscados com a instituição desses tributos.

¹⁸⁸ De fato, o legislador constituinte somente dispensou tratamento às materialidades das contribuições sociais, nada mais dizendo sobre as hipóteses das demais. Sobre as primeiras, as materialidades foram previstas nos seguintes termos: “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; 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.”.

A anomalia do paradigma eleito se expõe ainda mais quando tentamos responder à seguinte pergunta: se a redução analítica de uma norma tributária à estrutura de uma regra matriz de incidência é feita justamente para melhor entendermos o fenômeno, sua natureza e regime, como diferenciar dos demais tributos os tributos finalísticos cujas materialidades e bases de cálculo não foram expressamente descritas na Constituição, utilizando-se, para tanto, somente a estrutura normativa que dá guarida ao paradigma posto em xeque?

Ora, se na regra matriz de incidência tributária deveriam estar previstos todos os aspectos que, conjugados, seriam suficientes para demonstrar ao intérprete com qual espécie tributária ele está lidando, seria impossível, a priori, distinguir na estrutura normativa desenhada uma contribuição qualquer¹⁸⁹ de um eventual imposto residual, caso não esteja presente na regra matriz de incidência um aspecto específico, um aspecto finalístico.

Alguns teóricos, para ultrapassar o problema destacado, optaram por sustentar que as contribuições do art. 149 seriam impostos com destinação específica, muito embora pudessem se configurar também como taxas. O mesmo se diz dos empréstimos compulsórios que, segundo a visão acima, também se enquadrariam na espécie “imposto”, porém com a particularidade de serem temporários e restituíveis¹⁹⁰.

Mesmo que assim não admitam, é possível identificar um traço característico da doutrina que perfilha da visão acima relatada: são verdadeiros causalísticos. Tal conclusão decorre da simplicidade com que destrincham as espécies tributárias. Ao nos depararmos com um fato que consiste numa atuação estatal (causa), estaremos diante de uma taxa (consequência). Caso contrário, ao nos depararmos com um fato

¹⁸⁹ Com exceção daquelas previstas no art. 195, da CF/88.

¹⁹⁰ “Os empréstimos compulsórios, tão logo sejam examinados os seus fatos geradores, apresentam-se, invariavelmente, como impostos e, frequentemente, como adicionais de impostos”. E continua: “As contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas(finalísticos)”(CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.73).

jurídico lícito que não consiste numa atuação estatal (causa), estaremos diante de um imposto.

Entretanto, com espeque nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, viu-se que foi a própria Constituição que sobrepôs o critério finalístico ao critério material e que a análise da causa, em alguns casos, perde importância frente a análise do fim. Desse modo, sustentar uma estrutura normativa que nega importância à finalidade é ir de encontro à Constituição da República, haja vista que o próprio texto Constitucional positivou a finalidade e a destinação das receitas como características essenciais de algumas figuras tributárias.

No mais, é importante salientar que a teoria dominante, ao tentar moldar todas as espécies tributárias às figuras dos impostos, taxas e contribuições de melhorias, além de cometer os vícios já apontados, acaba ferindo de morte a previsão expressa do art.167, inciso IV, do texto constitucional vigente, já que ao tratar as contribuições como impostos dotados de finalidades específicas acaba por negar aplicabilidade ao comando constitucional que prevê ser vedado a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Aí se vê mais um fundamento capaz de atacar o paradigma vigente.

Assim, revelada a anomalia do paradigma dominante (fechamento hermético da estrutura normativa), cumpre averiguar se existem critérios capazes de superar a crise teórica eclodida, de modo que, conforme preleciona Thomas Kuhn, tal anomalia se resolva ou não mais seja considerada importante.

5.6. A MUDANÇA PROPOSTA.

Em tópico anterior, frisou-se que uma estrutura normativa que não pretende contar com um aspecto finalístico em seu esqueleto estará fadada à incompletude, já que

não será capaz de descrever todos os traços essenciais que tornam possível distinguir os tributos previstos em nossa Constituição.¹⁹¹

Assim, se antes a finalidade era desprezada por boa parte dos doutrinadores brasileiros, no contexto constitucional vigente tal aspecto é de grande importância para a aferição de algumas exações, bem como de seu regime jurídico e verificação do correto exercício da competência impositiva. Desse modo, sendo a finalidade importante, e a afetação do produto da arrecadação também, torna-se imprescindível sua utilização como fator de *discriminem* das espécies tributárias.

A todo tempo no presente estudo foi demonstrado que, para superar a anomalia revelada que contaminava a estrutura normativa proposta pelos adeptos da corrente centrada na materialidade, era preciso proceder a uma revisão no âmbito da teoria geral dos tributos de modo a adaptá-la a nova ordem constitucional.

De fato, se no passado uma estrutura normativa centrada na materialidade era suficiente para resolver todas as questões atinentes à natureza jurídica dos tributos, realmente não haveria razões práticas para se falar em revisão normativa ou aperfeiçoamento da regra-matriz de incidência. No tempo atual, contudo, tendo o Constituinte adotado mais de um método de validação normativa das exações previstas na Constituição, não faz mais sentido continuar analisando os tributos sob um ponto de vista eminentemente legalista. Esse enfoque legalista pode até fazer transparecer uma imagem irreal das coisas: é como se a Constituição de 1988 nunca tivesse existido. Isso porque, a visão legalista remete a uma interpretação centrada no CTN, especialmente do seu inciso II, art. 4º, que diz que a destinação legal do produto da arrecadação tributária pouco importa para verificar a natureza de um tributo. Por isso, a mudança de paradigma proposta deve ser encarada, antes de tudo, como uma nova forma de olhar o ordenamento jurídico, como uma guinada hermenêutica talvez, no sentido de que o intérprete deverá expandir seus horizontes

¹⁹¹ Segundo Fernando Castellani, a regra-matriz de incidência tributária teria por escopo reproduzir graficamente o mínimo irreduzível deontológico para fins de identificação das espécies tributárias. Por tal razão, todos os dados relevantes e suficientes para a aferição de uma espécie devem estar presentes na estrutura. (CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p.84).

e fontes normativas no intuito de teorizar com propriedade sobre o Direito Tributário brasileiro.

Como bem pontuado, o fato do paradigma anterior ter tido êxito no passado não necessariamente o torna apto a resolver todas as questões do presente. O fato da regra-matriz de incidência tributária paradigmática não conseguir demonstrar analiticamente os nuances de cada espécie tributária, diferenciando-os, é um exemplo disso.

O modelo normativo a ser adotado pelos teóricos do Direito Tributário deve considerar a finalidade, pois essa claramente foi considerada pela Constituição de 1988. A rigor, não está sendo criada uma nova regra-matriz tributária. Ocorre que, se é tarefa da norma reproduzir analiticamente a relação jurídica entre Fisco e contribuinte, fazendo transparecer aí os deveres reflexos inerentes a todas as relações jurídicas, deve a norma prever, em sua estrutura, o dever do ente tributante em destinar o produto da arrecadação tributária para os fins constitucionalmente previstos, sob pena de ter como sanção a declaração de irregular exercício da competência tributária¹⁹². Mizabel Abreu Machado Derzi, em suas atualizações da obra de Aliomar Baleeiro se atentou para isso:¹⁹³

A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando a destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário.

Somente a União tem competência para criar contribuições ou empréstimos compulsórios, conforme estabelecem os arts.148 e 149. Mas enquanto o Texto Magno proíbe que o legislador vincule a arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa (art.167, IV), a

¹⁹² Ao estudar o conceito dever jurídico, José Souto Maior Borges leciona: “A não realização da conduta obrigatória é então pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. É esse precisamente o conceito do dever jurídico. Para obtê-lo, recorre-se a uma teoria relativamente formal do dever jurídico. Esse passa a ser encarado com uma categoria de Teoria Geral do Direito e, pois, formal. Prescinde da consideração sobre eventuais conteúdos jurídico-dogmáticos, contemplados, pelo direito positivo, na configuração das obrigações em geral. Para que o dever se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise para o campo do direito positivo”(BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributaria: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo:Malheiros,1999, p.41).

¹⁹³ Notas de atualização do livro de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.598-599.

afetação do produto a certas despesas ou serviços é requisito necessário para o exercício da competência federal, no que tange às contribuições e aos empréstimos compulsórios. Tais despesas estão definidas na Constituição Federal [...].

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 as contribuições. [...]

Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal

A passagem reforça a ideia de que, nos casos dos tributos tidos finalísticos (empréstimos compulsórios e contribuições especiais) a destinação do produto de sua arrecadação, por ser constitucionalmente direcionada, é condição *sine qua non* ao correto exercício da competência tributária. Nesses casos, portanto, a Constituição elegeu a finalidade e destinação, e não a materialidade, como limites ao exercício regular da competência. Daí falar, como vimos, em validação finalística dessas exações.

Mesmo frente a todas as constatações feitas nesse estudo, que podem até parecerem bastante óbvias para alguns¹⁹⁴, cabe ressaltar que ainda existe uma enorme resistência por parte da doutrina em admitir a importância da finalidade e destinação na teoria tributária.

É notório, contudo, que a troca de paradigmas não se dá da noite para o dia. Sua substituição é um processo traumático, no qual caem por terra métodos e problemas e, muitas vezes, o conhecimento anteriormente obtido é desprezado. A adoção de um novo paradigma conduz o cientista a um mundo diverso do anteriormente analisado, razão pela qual este processo foi denominado por Thomas Kuhn como “revolução científica”. Mesmo assim, é difícil compreender a contínua restrição que certos doutrinadores têm em atribuir valor a um critério fundamental para a determinação da natureza de um tributo, e, por conseguinte da própria estrutura da norma tributária.

¹⁹⁴ Afinal de contas, para nós, pelo menos, a conclusão lógica a que chegamos após uma simples leitura do art.149, da CF/88, por exemplo, é que a razão de existir de tais tributos somente subsiste se e enquanto respeitarem as respectivas finalidades e destinações.

A mudança de paradigma proposta não é, contudo, novidade. Muitas já foram as manifestações no sentido de atribuir importância à finalidade e destinação. Roque Antonio Carrazza assim já se manifestou ao constatar que a Constituição de 1988 não qualificou as contribuições especiais pela análise de suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, mas sim por suas finalidades:¹⁹⁵

Muito bem. Repousando o traço diferenciador destas contribuições na circunstância de estarem, por injunção constitucional, predeterminadas ao cumprimento de uma finalidade (v.g., o atendimento aos interesses de uma categoria profissional), segue-se necessariamente que, em relação a elas, não se aplica a vedação do art. 167, IV, da CF.

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação. Queremos, com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.

Pouco importa se a atividade é desempenhada pela própria União ou por terceiro, delegatário. Sempre a destinação estará agregada *inhaeret et ad ossa* à estrutura da contribuição que irá custeá-la.

Hugo de Brito Machado, de seu turno, deixou assentado que:¹⁹⁶

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

O modelo de estrutura normativa defendido no presente estudo tem como vantagens (a) propiciar uma visão analítica do fenômeno tributário a partir da ordem constitucional vigente; (b) possibilita ao intérprete uma ferramenta de controle e verificação do correto exercício da competência tributária pelo ente tributante, mediante análise rigorosa da regra-matriz de incidência tributária, por prever a finalidade na estrutura normativa; e (c) supera o problema da incerteza ontológica avistada no paradigma anterior, cuja estrutura incompleta gerava a inconveniência

¹⁹⁵ Cf. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 593.

¹⁹⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.414.

de não demonstrar claramente ao intérprete qual era a natureza tributária da exação sob examine. Ademais, por se demonstrar mais compatível com a atual Constituição, seu requinte estrutural alinhado à sua coerência sintática é uma poderosa ferramenta argumentativa à disposição do jurista, cuja retórica somada ao conhecimento científico aumenta seu poder de persuasão.

Não obstante, o fato também de a destinação a um fim específico ser condicionante ao exercício da competência do ente tributante conduz a uma consequência importante: o reconhecimento da existência de um critério finalístico, consoante proposto por Werther Botelho Spagnol. O autor baseia-se nas conclusões obtidas pelo professor Sacha Calmon Navarro Cêlho ao tratar da regra de imunidade (norma de competência negativa)¹⁹⁷, no sentido de que deve haver uma correlação entre as normas de competência e de incidência tributária. Partindo de tal premissa, Werther Botelho Spagnol advoga que a norma de competência, que condiciona o exercício do poder impositivo à destinação da arrecadação a uma finalidade específica, ao atuar sobre a norma de incidência, determina a previsão de um critério finalístico no mandamento desta. São essas suas palavras:¹⁹⁸

A relevância da inclusão do aspecto finalístico nos aspectos do MANDAMENTO pode ser inferida da necessária correlação entre as normas de competência e de incidência tributárias. Sacha Calmon, em sua tese de doutoramento, já se apercebera da importância da fusão da norma de competência negativa – imunidade – com a hipótese da norma de incidência para efeitos de teorização da exoneração tributária. Para esse autor, a hipótese de incidência da norma de tributação seria o resultado lógico da dedução dos fatos tributáveis dos fatos imunes somados aos fatos isentos. No caso dos tributos nos quais a destinação do produto da arrecadação condiciona o exercício válido da competência, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, 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.

¹⁹⁷ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.125.

¹⁹⁸ Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.76.

Pelos motivos acima, por saber do valor da finalidade e da afetação da destinação é que, assim como propôs Werther Botelho Spagnol, acrescentar ao mandamento da regra-matriz de incidência o aspecto finalístico é de extrema importância. A justificação do professor mineiro para essa adição, da qual concorda-se *in totum*, encontra-se transcrita na passagem abaixo:¹⁹⁹

Diante dos fins previstos pela norma constitucional quando da outorga das competências impositivas, podemos inferir a existência de tributos fiscais ou não afetados e de tributos finalísticos ou afetados. A redução destes mesmos tributos em espécies autônomas deverá ser feita por meio de técnicas distintas, enfocando tanto a HIPÓTESE quanto o mandamento da norma jurídica tributária. Na tributação fiscal, diante da já afirmada neutralidade do MANDAMENTO (o critério finalístico indicará gasto público genérico), a espécie será identificada por meio da análise do aspecto material da HIPÓTESE.

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 acrescentar 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 ele aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação.

Como conclusão inafastável tem-se, pois, que a destinação do produto da arrecadação a fins preestabelecidos constitucionalmente é condição ao exercício válido da competência tributária, de modo que, se não houver a referida destinação, não haverá legitimidade para exigência da exação. Não se pode deixar de alertar, contudo, que a finalidade não é o único critério de controle da constitucionalidade de uma exação. Não basta apenas destinar o produto da arrecadação aos fins previstos na Constituição se outros requisitos legais para a exigência do tributo não forem respeitados, como, por exemplo, o atendimento aos comandos expressos dos princípios tributários. Não se pretende fazer aqui como fizeram alhures, “glorificar a destinação” com desprezo pelo fato gerador das contribuições ou pela aplicação dos

¹⁹⁹ Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.50-61.

princípios tributários, entre outros. Marco Aurélio Greco advertiu no mesmo sentido.²⁰⁰

Por outro lado, também é fato que as contribuições visam a atender a valores considerados importantes pelo Constituinte como a solidariedade, a justiça, a participação, etc., mas isto também não significa que a atitude perante elas seja de um 'sim' generalizado como se tudo pudesse ser feito sob o nome 'mágico' de contribuição.

Além disso, alerta o autor que os fins eleitos pela Constituição não prevalecem sobre os meios. Veja-se:²⁰¹

Mas o fim não é justificativa para ampliar o conteúdo da decisão tomado pelo Legislador, nem para o intérprete judicial substituir-se ao Legislador.

Se o Legislador escolheu, dentro do universo mais amplo, apenas uma parcela da realidade que, em abstrato, está alcançada pela norma de competência, esta foi a decisão do Poder competente, decisão de alcançar alguns e decisão de não alcançar outros. Esta eventual 'insuficiência' da previsão pode abrir espaço para críticas à lei, pois não seria o 'melhor meio', ou 'mais eficaz' para atingir os objetivos. Mas não autoriza que se pretenda substituir a decisão do Legislador por outra de conteúdo diverso.

Se fosse possível o intérprete judicial 'complementar', 'ampliar', 'alargar' o meio para melhor atingir o fim, não haveria necessidade de lei, bastaria a Constituição[...]

O prestígio do valor justiça (por excessivo) implicaria eliminar o valor segurança, o que contraria uma das premissas do Estado democrático de Direito que postula a sua conjugação e não a sua destruição.

Ademais, um último ponto merece novamente destaque. Não é qualquer fim e qualquer destinação que legitima a cobrança dos tributos finalísticos. Em outras palavras: não é toda despesa que pode ser custeada por meio de tributos finalísticos, mas apenas aquelas concernentes aos fins especificadamente traçados na Constituição.

Frente a todos os argumentos que foram apresentados no presente capítulo, resta evidente que a regra matriz de incidência tributária, da maneira como comumente é

²⁰⁰ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura sui generis)*. São Paulo, Dialética, 2000, p.91.

²⁰¹ *Ibid.*, p.114.

divulgada por teóricos de escol como Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Còelho, não permite a correta e perfeita compreensão do fenômeno tributário. Portanto, com amparo nas lições de Marco Aurélio Greco, Paulo Roberto Lyrio Pimenta, Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Mizabel Abreu Machado Derzi e Werther Botelho Spagnol, visualiza-se no seguinte quadro o melhor modelo de estrutura da norma tributária:

Quadro 04 – Estrutura normativa proposta

NORMA TRIBUTÁRIA	
HIPÓTESE	MANDAMENTO
Aspecto Material	Aspecto Pessoal
Aspecto Temporal	Aspecto Quantitativo
Aspecto Espacial	Aspecto Operacional
Aspecto Pessoal	Aspecto Finalístico

Não custa nada repetir que a importância do estudo da norma jurídica não se esgota na função tópica e persuasiva que a teoria propicia. Conforme salienta Aurora Tomazini de Carvalho, o estudo da teoria da norma oferece a possibilidade de conhecer os elementos que, reunidos, formam o sistema do direito positivo. Sem o estudo dos elementos que compõe a norma fica difícil delimitar o Direito como objeto científico, já que o conhecimento da composição de suas unidades é pressuposto para que seja possível isolá-lo metodologicamente²⁰².

Desse modo, proposta a estrutura normativa que melhor descreve as prescrições legais previstas em nosso ordenamento jurídico, passa-se ao estudo do problema da desafetação do produto da arrecadação tributária dos tributos finalísticos.

²⁰²CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constitucionalismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 264.

6. A INCONSTITUCIONALIDADE DO DESVIO DE FINALIDADE E DA DESAFETAÇÃO NOS PLANOS NORMATIVO E ORÇAMENTÁRIO.

Até o presente momento, o que foi feito ao longo desse trabalho foi estabelecer os pressupostos jurídicos suficientes para evidenciar a seguinte assertiva: os tributos finalísticos são exações que somente poderão ser instituídas se e enquanto o produto da arrecadação tributária for destinado para o alcance exclusivo das finalidades contempladas na Constituição de 1988. Para tanto, foi demonstrado que a relação jurídica tributária é, antes de tudo, uma relação complexa, de modo que a imposição surgida com concretização da hipótese e seu conseqüente pagamento é apenas uma das relações em que estão envolvidos Fisco e contribuinte, não sendo correto afirmar que a extinção da obrigação tributária principal, por qualquer uma das suas hipóteses legais, pressupõe a extinção de todos os direitos e deveres existentes entre sujeito ativo e passivo. No mais, através da análise das questões atinentes ao exercício da competência tributária, e também via um aprofundado estudo da estrutura da norma, chegou-se à conclusão que o desvio de finalidade caracteriza-se como exercício irregular de competência, já que o aspecto finalístico previsto no mandamento normativo veicula uma imposição inafastável, sendo imperativo e explícito o comando que determina a destinação do dinheiro arrecadado especificadamente para a consecução de determinada finalidade.

Dito isso, cumpre ressaltar o fato de que, em que pese o destino efetivo da arrecadação dos tributos finalísticos ser um dos principais eixos de seu regime jurídico-constitucional, observa-se, na prática, especialmente com as contribuições especiais, uma tentativa cada vez mais contumaz de desviar o produto da arrecadação desses tributos para fins outros que não aqueles qualificados constitucionalmente. Seja por emendas constitucionais espúrias, que nada mais fazem a não ser prejudicar a coerência normativa que deveria imperar em nosso ordenamento jurídico, seja mediante malversações empreendidas pelo Poder Público, fato é que o produto da arrecadação dos tributos finalísticos, especialmente

no que tange as contribuições especiais, muitas vezes não tem sido utilizado para financiar as atividades previstas em nossa Constituição.

Nos próximos tópicos, portanto, será dada especial atenção ao problema do desvio de finalidade dos tributos finalísticos. Para uma melhor abordagem do tema, é conveniente tratar de maneira apartada os momentos em que ocorrem os mencionados desvios de finalidade, separando o estudo em dois grandes grupos, elegendo como critério de distinção o fato do desvio de finalidade ser verificado no momento ou após a criação da exação.

Independente do ponto de vista adotado para abordar o problema tratado nesse capítulo, a conclusão a que se chega é inexoravelmente a mesma: o não cumprimento das finalidades atreladas constitucionalmente aos tributos finalísticos fatalmente levará à ruptura do regime jurídico-constitucional que os regem. Os reflexos disso manifestam-se tanto no plano do exercício da competência impositiva quanto no plano ontológico, haja vista que, caso se aceite o argumento contrário, não haveria razão lógica para se cogitar que as referidas exações seriam detentoras de natureza jurídica específica, devendo as mesmas serem encaradas como meras figuras miméticas, o que iria de encontro, contudo, com a tese propagada pelo Supremo Tribunal Federal²⁰³.

6.1. PLANO NORMATIVO.

No desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos no plano normativo, estão compreendidos todos os eventos legais que concorrem para a trestinação das receitas advindas dessas distintas exações, salvo aqueles eventos que operam no plano orçamentário e fático, que serão examinados em subtópico específico. Ou seja, nesse momento, serão vistas as

²⁰³ O STF já pacificou a muito seu entendimento no sentido de que as contribuições especiais são espécies tributárias autônomas. Conferir RE 146.733/SP.

hipóteses em que regras jurídicas determinam, autorizam ou de qualquer modo viabilizam que esse desvio de finalidade se consuma²⁰⁴.

Conforme avisado, não foram poucas as tentativas do Congresso Nacional em dar destinações contrárias àquelas previstas na Constituição de 1988 no que tange os tributos finalísticos. Desde reformas constitucionais espúrias a previsões expressas em lei de finalidades diversas daquelas previstas na Carta Magna, são diversos os casos em que a finalidade buscada pela Constituição foi desrespeitada. A partir desse momento, analisaremos algumas hipóteses possíveis de desvio e casos onde essas hipóteses infelizmente se confirmaram.

6.1.1. A tentativa de habilitação constitucional do erro: as peripécias do Congresso Nacional no exercício de sua competência reformadora.

Muitas foram as reformas constitucionais predicando a desafetação do produto das receitas tributárias advindas dos tributos finalísticos, notadamente das contribuições especiais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

As peripécias levadas a cabo pelo Constituinte derivado remontam à Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, que foi a responsável pela introdução dos artigos 71, 72 e 73, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e pela instituição do Fundo Social de Emergência, cujo objetivo primordial era promover o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica²⁰⁵. Traçado os objetivos, a malfadada emenda dispôs também sobre os modos pelos quais o supracitado fundo seria financiado, é ver:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

²⁰⁴ Interessante análise sobre esse mesmo tema foi feita por MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As contribuições no sistema brasileiro*. In MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, ICET, 2003.

²⁰⁵ “Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.”.

- I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;
- II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;
- III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;
- IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;
- V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;
- VI - outras receitas previstas em lei específica. [...]

Das previsões legais mencionadas acima, destaca-se aquelas presentes nos incisos III, IV e V, que fazem expressa menção à desafetação dos recursos advindos das receitas de contribuições especiais de competência da União no intuito de promover, repita-se, o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e a estabilização econômica. Em outras palavras: mediante a inclusão de um dispositivo transitório em nossa Constituição, o legislador constituinte derivado entendeu por bem permitir a desafetação do produto da arrecadação das contribuições especiais para fazer frente à dívida da Fazenda Pública Federal, como se essa fosse uma daquelas finalidades expressamente previstas em nossa Carta Magna e condicionantes à validade das exações finalísticas.

De modo semelhante, insistindo na desafetação do produto da arrecadação das contribuições sociais, o Congresso Nacional, de forma ainda mais ousada, aprovou a Emenda Constitucional n.º 27, de 2000, pela qual se introduziu o art. 76 ao ADCT, autorizando que se desvincule vinte por cento da arrecadação de impostos e

contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no período tratado na emenda, sem traçar ao menos alguma justificativa para tanto.

Ao final do prazo previsto para que a desafetação acima fosse cessada, outra emenda à Constituição foi editada (Emenda Constitucional nº 42), onde, além de prorrogar a desvinculação acima mencionada até 2007, houve por bem estender a desafetação também ao produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico. Eis a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42, transposta abaixo, no ponto que interessa:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

A Emenda Constitucional nº 68, por sua vez, dando continuidade às malversações originadas com Emenda Constitucional de Revisão nº 1, prorrogou mais uma vez a desvinculação das receitas dos tributos mencionados no art. 76, da ADCT, apontando o ano de 2015 como sendo o novo termo final da malfadada “flexibilização orçamentária”.

Frente as constatações feitas nesse estudo, a conclusão óbvia a que se chega é que as desafetações levadas a efeito pelas diversas emendas constitucionais retiram a legitimidade da norma de competência que autorizou sua instituição. Como foi visto, o exercício regular da competência impositiva somente se opera nos tributos finalísticos se o produto daquilo que for arrecadado for efetivamente destinado à finalidade constitucional que valida a exação.

No que tange o desvio de finalidade provocado pelo constituinte derivado, interessante mencionar a posição defendida por Paulo Ayres Barreto, que vislumbra nas manobras do legislador constituinte derivado uma verdadeira ofensa às cláusulas pétreas da Constituição, previstas no § 4º, do art. 60. Na visão do autor, duas garantias individuais do contribuinte seriam violadas pelos dispositivos das

emendas à Constituição que trouxessem previsões indicando a desafetação do produto da arrecadação de contribuições. A primeira delas seria justamente a garantia do contribuinte de que o montante cobrado dele seja aplicado aos fins que deram causa à instituição da exação. A segunda delas seria a garantia do contribuinte de que, na eventualidade de novos impostos serem criados, esses seriam não cumulativos e não teriam fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos previstos na Constituição²⁰⁶.

Ao adotar essa posição, procura o autor demonstrar que a legitimidade do Poder Tributante para instituir e cobrar as contribuições especiais está invariavelmente ligada às finalidades descritas na Constituição. No caso das contribuições sociais, portanto, essas somente se legitimariam se, e somente se, tivessem seu produto destinado ao financiamento da atividade estatal no campo social, uma vez que instituição da própria exação somente se justifica na medida em que busca alcançar os fins almejados pela Constituição²⁰⁷.

Porém, o que se nota no Brasil é um verdadeiro processo de dismantelamento do texto constitucional ocasionado pelos sucessivos processos erosivos aprovados incautamente por nosso Congresso Nacional, que terminam por afetar, de acordo com Gilmar Ferreira Mendes²⁰⁸, a identidade e continuidade da própria Constituição Federal. Em decorrência desse escancarado retalhamento, sofre a Constituição com a perda de coerência e unidade normativa²⁰⁹.

²⁰⁶ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.165.

²⁰⁷ Em suas palavras, aduz o professor, livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo: "Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificam a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados"(BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.165).

²⁰⁸ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direito fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.441.

²⁰⁹ A título de curiosidade, é interessante notar que Konrad Hesse propunha justamente o contrário do que vem acontecendo no Brasil quando pugnava pelo resgate da força normativa da Constituição. Para o jurista alemão, ao invés de retalhar o texto constitucional de modo a atender aos caprichos do momento, prejudicando sua unidade normativa, deveríamos é tentar tornar a Constituição uma fonte

De fato, existem limitações explícitas e implícitas relativas à possibilidade de reforma da Constituição vigente. Paulo Bonavides, ao tratar das primeiras, as conceitua como sendo “aquelas que, formalmente postas na Constituição, lhe conferem estabilidade ou tolhem a quebra de princípios básicos, cuja permanência ou preservação se busca assegurar, retirando-os do alcance do poder constituinte derivado”. Quanto às limitações implícitas²¹⁰, afirma o autor serem “basicamente aquelas que se referem à extensão da reforma, à modificação do processo mesmo de revisão e a uma eventual substituição do poder constituinte derivado pelo poder constituinte originário”²¹¹.

Assim como Paulo Ayres Barreto, Werther Botelho Spagnol vislumbra na desafetação do produto das contribuições sociais uma ofensa ao § 4º, do inciso IV, do art. 60, da Constituição de 1988. Veja-se:²¹²

É imperioso concluir que qualquer disposição no sentido de suprimir recursos para a garantia da manutenção dos direitos sociais vai, também, atentar contra os direitos e garantias individuais do cidadão. Paulo Bonavides, lecionando sobre as garantias constitucionais, qualifica-as como de primeiro e segundo grau. As primeiras estariam protegidas não apenas do legislador infra-constitucional, como do titular do poder constituinte derivado. São definidas como normas veiculadoras de direitos, princípios e valores da Constituição, ‘cuja mudança ou supressão fere a essência, a natureza e a razão de ser da própria lei suprema’. Canotilho alerta igualmente sobre a necessidade de preservar a Constituição de alterações ‘aniquiladoras da identidade de uma ordem constitucional histórico-concreta’. Nesse sentido, a garantia e a efetiva outorga de direitos sociais ao cidadão constituem manifestação inerente ao constitucionalismo atual, sendo, dessa forma, matéria inatacável, já que se encontra petrificada no texto de 1988. [...]

capaz de disciplinar e ordenar as relações de poder.(HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991).

²¹⁰ O prof. Nelson de Souza Sampaio chamava esses limites implícitos de “limites naturais do poder reformador”. Entende ele que o poder de reforma não pode alterar a titularidade do poder constituinte, nem a titularidade do próprio poder reformador, pois como poderia o legislador ordinário ir contra a vontade do poder constituinte originário. O outro limite implícito sustentado pelo autor é justamente a proibição de alteração no processo que disciplina a reforma constitucional.(SAMPAIO, Nelson de Souza. *O poder de reforma constitucional*. 3. ed. rev. e atual. Belo Horizonte, MG: Nova Alvorada, 1994.,p. 96).

²¹¹ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

²¹² Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.101-103.

De evidência solar, portanto, que a desvinculação de 20% do produto da arrecadação das contribuições sociais do orçamento da seguridade social é írrita, já que atentatória à Constituição por comprometer o custeio de direitos fundamentais do cidadão.

Em sentido semelhante, advogando que as emendas constitucionais que permitiram a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições possuem duvidosa constitucionalidade, afirma Misabel Abreu Machado Derzi:²¹³

Nunca se cumpriram com rigor as metas sociais fundamentais e cedo se denunciaram os desvios ou atrasos na aplicação dos recursos advindos das contribuições de custeio da Seguridade Social, até que, finalmente, a redação original da Constituição de 1988 foi alterada, em emenda de duvidosa constitucionalidade, permitindo-se a desvinculação de vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, no período de 2000 a 2003, das despesas sociais a que se destinam...(art. 1º da Emenda Constitucional nº27 de março de 2000)

Ainda mais interessante foi a consideração feita por Hugo de Brito Machado Segundo para quem as contribuições, além de serem instituídas aos montes pela União Federal, vêm sendo alvo de sucessivos ataques que acabam por dismantelar o próprio sentido dessa espécie tributária:²¹⁴

Primeiro, a União cria contribuições que não se submetem a algumas limitações constitucionais, em regra que não tem âmbito constitucional definido nem são partilhadas com os demais entes federados. E o faz à saciedade. Tudo, porém, estaria justificado porque seriam atendidas ‘finalidades sociais e coletivas’, às quais não se poderiam opor princípios constitucionais fruto de um ‘liberalismo egoísta’ e, por isso mesmo, ‘aplicável apenas aos impostos’. Depois, porém, diante do expressivo montante arrecadado, ‘desvincula-se’ a receita correspondente, dando-lhe destino que poderia ser obtido com o produto dos impostos em geral. O nome ‘contribuição’, enfim, serve apenas de biombo, criando-se uma situação que nem MAQUIAVEL poderia imaginar: os fins, a rigor, passam a se justificar por si mesmos, numa inominável petição de princípios.

A fraude à lei – ou, no caso, a fraude à Constituição – é evidentiíssima, e representa o reconhecimento da verdadeira natureza das ‘contribuições’. Com efeito, a desvinculação de receitas

²¹³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Pós-modernismo e tributos complexidade, descrença e corporativismo*. In Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, n.88, p.149-176, dez. 2003.

²¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 153.

retira das contribuições, especialmente das mais expressivas (que são as da seguridade social), o dado que as diferencia dos impostos. O nome 'contribuição' atua apenas quando do ingresso dos recursos, para não restringir a competência para cobrá-los, nem os partilhar com os demais entes. Depois da arrecadação, o nome 'contribuição' passa a não ter mais sentido algum, e a receita com ela propiciada já não se diferencia em nada da receita obtida com impostos.

De mais a mais, percebe-se que os argumentos em prol da desafetação constitucional sucumbem frente a um exame detalhado da Constituição de 1988. As alegações de que a desvinculação ora combatida obedeceria a critérios de conveniência e oportunidade definidos pelo administrador público, em benefício do princípio da eficiência da Administração Pública, são perniciosas²¹⁵. Isso porque, em existindo a necessidade de reforçar o caixa da Administração Pública de modo a suprir os problemas gerais de orçamento, a União poderia, por exemplo, instituir novos impostos, exercitando assim sua competência residual, ou então aumentar a alíquota daqueles já existentes.

De todo modo, o fato do qual não se pode olvidar é que a desafetação total ou parcial das receitas decorrentes dos tributos finalísticos acaba por romper a integralidade do regime jurídico-constitucional a que essas exações estão submetidas. Ademais, é inferência lógica do texto constitucional que a consecução dos direitos sociais relativos à seguridade social, por exemplo, foi considerada mais importante que outras metas também previstas constitucionalmente, já que somente aquelas tiveram uma previsão de financiamento específico pela Constituição de 1988, devendo as demais serem custeadas com as verbas gerais arrecadadas através dos impostos.

Por essas razões é que se deve examinar com extrema cautela a constitucionalidade dessas sucessivas emendas constitucionais que têm por escopo propiciar uma flexibilização orçamentária em prol de um suposto ganho de eficiência da Administração Pública. De fato, as disposições introduzidas no ADCT chocam-se

²¹⁵ Cf. IBRAHIM, Fabio Zambitte. *Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições – Uma interpretação possível da emenda constitucional n. 27*. Revista Dialética de Direito Tributário n.61. São Paulo: Dialética, 2000, p.48.

frontalmente com o texto originário da Constituição, rompendo com sua unidade normativa e maculando o regime tributário lá encartado.

Rompem com sua unidade normativa, pois as alterações procedidas vão de encontro com as características distintivas e qualificadoras dos tributos finalísticos, características essas responsáveis por definir o regime jurídico dessas exações. Assim, ao invés de se harmonizarem com a ordem constitucional vigente, as novas disposições do ADCT trazem uma tensão normativa desnecessária. Desnecessária, pois poderia a União muito bem exercer sua competência residual para contornar as contingências relativas ao saneamento financeiro do Erário Público.

E nem se argumente que as normas introduzidas na Constituição por emendas decorrentes do processo de revisão não poderiam ser inconstitucionais. A este respeito já decidiu o Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, quando pacificou o entendimento no sentido de que esse tipo de emenda à Constituição poderia ter sua inconstitucionalidade declarada²¹⁶.

Cumprе lembrar, por oportuno, que o mesmo Constituinte derivado vedou a utilização dos recursos arrecadados com as contribuições do art.195 para pagamentos de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social, conforme inteligência do inciso XI, do art. 167, da CF/88.

Salta aos olhos, portanto, que as emendas constitucionais aqui guerreadas rompem parcialmente com a unidade de nosso Sistema Tributário. Ao preverem a desafetação de parte dos recursos de alguns tributos finalísticos acabam introduzindo antinomias no texto constitucional, dando origem à sua erosão. Ora,

²¹⁶ Segue trecho da ementa do acórdão proferido na ADI 939: "EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.)[...]".

como defender a unidade e coerência de nossa Carta Maior, se de um lado existe uma previsão normativa que predica que todos os ingressos advindos dos tributos finalísticos deverão ser efetivamente destinados aos fins descritos na Constituição, e de outro lado existe outra norma que prescreve que 20% desses ingressos não serão efetivamente destinados aos fins antes mencionados?

Conclui-se, assim, que as emendas constitucionais que prevêm a desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos, além de romperem com a unidade normativa da Constituição e irem de encontro aos desígnios da nossa Carta Maior, que priorizou o financiamento de alguns gastos em detrimento dos demais, também ocasionarão, como consequência imediata, a ilegitimidade para instituição e cobrança das exações cujas finalidades foram desviadas, uma vez que o modelo de validação adotado para esses tributos pressupõe que esses valores arrecadados deverão ter finalidade e destinação específica.

6.1.2. O desvio de finalidade no momento de instituição da exação.

Conforme aduz Paulo Ayres Barreto, no plano legal existem algumas possibilidades de desvio de finalidade a serem contempladas. O legislador infraconstitucional poderia, hipoteticamente, na lei instituidora da exação: (a) não prever qualquer tipo de vinculação do produto arrecadado a órgão, fundo ou despesa específica; ou (b) prever a vinculação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos à despesa ou finalidade diversa daquela originariamente estatuída no texto constitucional. Não obstante, poderia também o legislador infraconstitucional, mediante edição de nova lei e após a criação da exação em conformidade com o texto constitucional, entender por bem (c) destinar o produto de sua arrecadação a outro fim que não aquele inicialmente previsto na lei instituidora da exação; (d) ou destinar parte do produto de sua arrecadação para o custeio de despesas genéricas.

Nas duas primeiras hipóteses ventiladas acima, não estaríamos, *ipso facto*, diante de um tributo finalístico. Isso porque, conforme analisado até o momento no presente trabalho, diante das finalidades concebidas pela Constituição de 1988, não

se pode conceber, para os tributos cujo modelo de validação é eminentemente finalístico, qualquer forma de desprezo ou inobservância do aspecto efetivamente distintivo dessa espécie tributária²¹⁷.

A previsão legal da destinação é tão importante que levou Roque Antonio Carraza, com estribo nas lições de Pontes de Miranda, a invocar a injuridicidade da própria cobrança, se feita nesses termos. Segundo o autor, é imperativo que a lei instituidora da exação faça previsão expressa do destino que se dará às receitas das contribuições, sendo inconstitucional eventual delegação que porventura venha prevista na lei criadora do tributo²¹⁸.

Ademais, se a finalidade e a conseqüente destinação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos condicionam, inclusive, o exercício regular da competência impositiva, é imperioso reconhecer a existência de um critério finalístico na composição da estrutura normativa, não podendo o legislador infraconstitucional “esquecer” de destacar o órgão, fundo ou despesa específica para o qual os valores arrecadados com o tributo se destinarão.

Como a denominação pouco importa para aferição da natureza jurídica de um tributo, conforme informa o art. 4º, inciso I, do CTN, tais exações seriam tributos outros, que não os finalísticos, mesmo se denominados como tais.

Quanto às duas últimas hipóteses mencionadas linhas acima, essas poderão ser analisadas e rebatidas conjuntamente enquanto analisamos previsões expressas da

²¹⁷ Ao se debruçar sobre esse mesmo problema, Paulo Ayres Barreto fez as seguintes elucidações: “A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; e (ii) o dever jurídico de o ente tributante de aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurada o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação.”(BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.168).

²¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 595.

Constituição, de modo a verificar casos em que eventualmente tais medidas poderiam ser tomadas pelo legislador infraconstitucional e suas consequências.

Veja-se as contribuições previstas no art. 195, inciso I, alínea a, e do inciso II, da Constituição de 1988.²¹⁹ A primeira, devida pelo empregador, empresa ou entidade equiparada incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. A segunda, por sua vez, é devida pelo trabalhador e demais segurados da previdência social.

Nos dois casos, como é cediço, a própria Constituição de 1988 vinculou o produto da arrecadação de ambas as contribuições exclusivamente para o financiamento das despesas relativas ao pagamento de benefícios da previdência social de que trata o art. 201²²⁰. Tal vinculação, promovida pelo constituinte derivado, encontra guarida no inciso XI, do art. 167, da CF/88²²¹. Em outras palavras: a Constituição vinculou os recursos obtidos com tais contribuições somente para o custeio da previdência social, e nada mais. Nem para saúde, nem para a assistência. O produto da arrecadação dessas contribuições deverá ser totalmente voltado para a previdência social.

Se o legislador infraconstitucional, contudo, após a instituição das referidas exações, entender por bem editar nova lei que traga em algum de seus dispositivos previsões

²¹⁹ “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; [...] 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;”.

²²⁰ “A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:”.

²²¹ Eis o que prevê o dispositivo: “Art. 167. São vedados:[...] XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201”.

de destinação incompatíveis com a finalidade da contribuição inicialmente instituída, a contribuição original torna-se inconstitucional.²²²

Fica evidente que o legislador infraconstitucional ao alterar a vinculação do produto da arrecadação de tais contribuições acaba alterando, pela mesma via, a finalidade específica do tributo. No caso hipotético tratado acima, salta aos olhos que tais exações foram pensadas para servirem de instrumento de atuação da União no custeio de despesas relativas à previdência social. Por conseguinte, se ocorrer a desafetação parcial ou total do produto de sua arrecadação, vinculando-se à assistência, por exemplo, o legislador deturpará o regime jurídico-constitucional das contribuições do art. 195, inciso I, alínea a, e inciso II.

Não obstante, seguindo o raciocínio também esposado por Marco Aurélio Greco²²³, se no caso das contribuições do art. 195, inciso I, alínea a, e inciso II, o legislador, posteriormente à instituição da exação, editar nova lei prevendo a destinação das receitas dessas contribuições para outra finalidade que não o custeio da previdência social, o que terá feito, na verdade, é instituir nova contribuição. Nesse caso, tal contribuição será inconstitucional se incidir sobre as bases previstas nos dispositivos acima citados, uma vez que tais bases estão atreladas a uma única finalidade, qual seja: financiar o regime de previdência social. Do mesmo entendimento partilha Humberto Ávila:²²⁴

Se o aspecto distintivo das contribuições é a sua vinculação a finalidades estatais permanentes, a escolha constitucional de determinadas bases de cálculo como fontes de promoção de

²²² No mesmo sentido, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.167.

²²³ Afirma o ilustre professor: “Esta singela constatação acarreta uma consequência seriíssima, qual seja a de que alterada a finalidade da exigência altera-se a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição. Por exemplo, uma contribuição para a seguridade social que é alterada em sua finalidade para assumir outra feição deixará de ser a contribuição de seguridade social que fora originalmente instituída; apesar disso poderá eventualmente subsistir se vier a ser instituída por lei complementar (artigo 195, § 4º, combinado com artigo 154, I, da CF-88).” (*Contribuições: (uma figura ‘sui generis’*). São Paulo, Dialética, 2000, p.150).

²²⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.261.

determinadas finalidades pré-exclui sua utilização para a promoção de outras finalidades. A própria Constituição utiliza, no caso das contribuições sociais para 'financiamento' da seguridade social, o termo 'fontes', determinando, inclusive, que a lei complementar poderá instituir 'outras fontes' destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Ao fazê-lo, a Constituição vinculou determinadas bases de cálculo a determinadas finalidades e, por consequência, vedou indiretamente a utilização dessas bases como fontes de custeio de outras finalidades.

No mais, cumpre ressaltar que o desvio de finalidade e desafetação aqui estudados ofenderiam o comando constitucional previsto no art. 165, § 5º, que prevê a existência de um orçamento autônomo para a seguridade social, abrangendo as entidades e órgãos a ela vinculados, bem como fundos e fundações mantidas pelo Poder Público.

Assim sendo, tanto a finalidade como o produto da arrecadação dos tributos finalísticos deverão guardar vinculação com o desenho constitucional que lhes foi previsto. Seja no caso das contribuições, quer sejam elas sociais, interventivas ou corporativas, seja no caso dos empréstimos compulsórios, fato é que a eleição das finalidades e do destino da arrecadação não poderá ser contrária ao perfil dos tributos finalísticos traçado na Constituição.

6.2. PLANO ORÇAMENTÁRIO.

Em que pese não fazer parte do escopo desse trabalho o exame detalhado da norma orçamentária, de seus princípios e dos aspectos jurídicos que moldam o orçamento, não se pode deixar de analisar o problema envolvendo o desvio da destinação dos recursos advindos dos tributos finalísticos, em especial das contribuições especiais, dentro do orçamento fiscal. Para um melhor entendimento da questão, a análise da desafetação no plano orçamentário deve ser iniciada pela narrativa que se segue.

Linhas atrás, foi visto que, propondo uma análise da pragmática jurídica (esta entendida como discurso normativo), Tércio Sampaio Ferraz Junior abordou a

questão da validade de uma maneira bastante peculiar. Iniciou sua exposição atendo-se ao exame da validade no modelo proposto por Hans Kelsen:²²⁵

Exemplo mais comum (sobretudo entre os publicistas) de análise da validade encontramos em Kelsen. Para este, 'validade' é o modo de existência específico das normas. A norma só é válida, se promulgada por um ato legítimo de autoridade, não tendo sido revogada. Mas a qualidade *válida* da norma não depende deste ato de autoridade, que é apenas sua condição, mas não seu fundamento de existência. O fundamento de validade da norma está sempre em outra norma, o que o leva até a hipótese complicada da norma fundamental. Podemos extrair, desta teoria, que a validade é qualidade sintática da norma, pois com ela designamos uma propriedade das relações entre as normas, independente de seu usuário ou da sua relação a um comportamento, que a norma exige. Isto é, a norma é válida, ainda que não tenha sido aplicada ou ainda que o seu editor não mais exista. Ela é válida no sistema das normas, sendo validade justamente o nome da relação que entre as normas do sistema é estabelecida. Alguns autores costumam dizer, assim, que Kelsen reduz a noção de validade à de vigência formal, acrescentando, porém, que a posição reducionista é insustentável. O próprio Kelsen parece dar-se conta do problema, quando estuda o problema da relação entre validade e efetividade, enquanto aplicação efetiva da norma, ressaltando a necessidade de um mínimo de eficácia para que uma norma seja válida. Isto é, uma norma que nunca é aplicada pela autoridade, nem obedecida pelo endereçado, *perde* sua validade. [...] Na verdade, Kelsen parece insistir, sem o perceber claramente, que validade para ele é uma qualidade puramente sintática quando se trata de normas derivadas, mas uma qualidade semântica, quando fala da norma fundamental, dizendo, por exemplo, que uma norma só é válida *no* sistema, mas que o sistema, como todo (referência à unidade proporcionada pela norma fundamental), só é válida se eficaz.

A transcrição é longa, mas necessária para demonstrar, como salientado pelo professor paulista, que os ensinamentos de Hans Kelsen ainda são aceitos pela maior parte dos tratadistas, principalmente no direito público. Validade é para Hans Kelsen “reconhecida como a relação entre uma norma dada e a conformidade a preceitos superiores que determinam o seu estabelecimento”²²⁶. Todavia, a noção de validade, para Hans Kelsen – relativamente simples no seu enunciado -, esconde, segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior, “dois processos que se cruzam

²²⁵ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.97-98.

²²⁶ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo*. In Revista de Direito Público n 61, janeiro/março – 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.30.

de forma nem sempre coordenada. Para entendê-los, porém, é preciso redefinir a noção de validade em termos que chamaríamos de pragmáticos, isto é, que dizem respeito às interações entre o emissor e o receptor das normas”. E continua:²²⁷

Pois bem: neste contexto, diríamos que uma norma é válida na medida em que seu editor consegue manter-se como autoridade perante o sujeito, isto é, na medida em que se imuniza contra eventuais desconfirmações. Juridicamente, esta imunização se obtém através de outra norma que, por sua vez, a obtém de outra, significando que a validade é uma relação de imunização dentro de um ordenamento. A imunização, entretanto, é obtida através de duas técnicas diferentes de validação que denominaremos técnica finalista e técnica condicional.

Para o autor, as duas técnicas de validação representam relações entre meios e fins, mas com diferentes cargas imunizantes. “Assim, uma norma imuniza outra condicionalmente na medida em que lhe fixa as condições de edição como a competência, as hipóteses de incidência, deixando em aberto os fins a serem atingidos”. Diferentemente, “uma norma imuniza outra finalisticamente na medida em que lhe fixa os fins a serem atingidos, deixando os meios em aberto”²²⁸. Vê-se que tanto num como noutro caso há a prefixação dos meios ou dos fins; a distinção está nas variadas maneiras de imunização.

Se a validade é condicional, “torna-se possível, para a autoridade, desvincular os meios dos fins, responsabilizando-se pelos meios, mas não pelas consequências”. Estando prefixados os meios, a autoridade deve, então, a eles se ater, eximindo-se de eventuais críticas quantos aos fins atingidos. “Neste sentido, para controlar se uma norma é válida basta regredir no processo hierárquico e verificar, na cadeia das normas, se os meios estabelecidos foram utilizados”²²⁹. Se uma norma estabelece, formal e materialmente, uma competência a determinado ente público, o exercício da competência nas condições ali previstas é o meio prefixado para o alcance de determinados fins. Mas, como a desvinculação entre meios e fins é possível nesta técnica de validação, basta que o ente público se atenha somente aos meios para

²²⁷ Id.

²²⁸ Ibid., p.30-31.

²²⁹ Ibid., p.31.

que a norma por ele editada seja válida. Veja-se o exemplo dado por Tércio Sampaio Ferraz Junior:²³⁰

Tomemos, por exemplo, os dispositivos constitucionais referentes às emendas à Constituição (Constituição de 1988, art.60). Ali se diz que ‘a Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal’ e no parágrafo 4º está disposto que ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado’. Suponhamos que menos de um terço do Senado proponha uma emenda, acabando com a divisão do Estado brasileiro em estados federados. Admitamos que o Congresso delibere sobre esta proposta e a aprove e que a emenda seja promulgada. O jurista dirá que a norma constitucional resultante dessa emenda não é válida. A invalidade resultaria, primeiro, de um vício formal (desrespeito ao quórum mínimo) e, segundo, de um vício material (desrespeito à matéria forma federativa). Ora, do ângulo pragmático, diríamos que a norma não está imunizada pelas normas do artigo 60. [...]

Por exemplo, ainda que fossem justificáveis as intenções do Congresso, alcançadas a promulgar a emenda, suas normas não seriam válidas. E, ao contrário, se as normas da emenda tivessem respeitado as condições (autoridade competente, procedimentos corretos, conteúdo conforme, etc.) – digamos, uma emenda proposta por, no mínimo, um terço do Senado, reforçando a forma federativa ao garantir maior autonomia aos Estados federados, embora este reforço não fosse atingido (os Estados continuariam com a mesma autonomia) - , as normas seriam, não obstante, válidas.

A validação finalística não segue o mesmo mecanismo. Nesse modelo, como os fins já estão prefixados, para que estes sejam alcançados é preciso verificar se foram respeitados os meios prescritos. Em suma: meios e fins estão vinculados para a comprovação dos resultados atingidos. “Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo, pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também”. Não basta, neste caso, proceder a um processo automático de regressão normativa para se verificar a imunização da norma editada, porque “o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não-automático, mas participativo, pois a mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente um fim”²³¹.

²³⁰ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 183.

²³¹ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo*. In Revista de Direito Público n 61, janeiro/março 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.31.

Daí concluir Tércio Sampaio Ferraz Junior que, ocorrendo a relação de imunização dos dois modos acima descritos (condicional e finalístico) “a validade será também condicional ou finalística”. As consequências serão, por óbvio, diferentes, conforme se esteja diante de uma ou de outra forma de validade. “A validade condicional exige uma técnica retrospectiva, isto é, para saber se uma norma vale condicionalmente, deve-se remontar a sua norma imunizante e à norma imunizante desta, até chegar à primeira norma ou norma de origem”. Por outro lado, “já a validação finalística é prospectiva: para saber uma norma vale, finalisticamente, é preciso verificar se os fins foram atingidos conforme os meios prescritos”, o que demandará uma “consideração mais cautelosa de aspectos empíricos (verificação de se os fins foram atingidos)”²³².

É neste contexto que se propõe a visualização da questão relativa à desafetação no plano normativo. Os tributos finalísticos – notadamente as contribuições especiais – são exações que poderão ser instituídas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, para se alcançar as finalidades contempladas no texto constitucional. Por decorrência, o produto da arrecadação destas contribuições estará sempre atrelado ao alcance do objetivo que justificou sua instituição. Com essas premissas em mente, as normas instituidoras das exações finalísticas somente serão validadas se atenderem às respectivas finalidades delimitadas dentro de suas respectivas áreas, desde que também respeitados os meios preestabelecidos na Constituição de 1988.

As contribuições destinadas à seguridade social, bem como a contribuição interventiva prevista no § 4º, do art. 177, são um bom exemplo do que foi dito: a relação meio/fim foi assumida com plena percepção no texto constitucional. Em outras palavras: os meios foram escolhidos e os fins a serem atingidos foram constitucionalmente traçados.

²³² Id.

Volte-se o foco especialmente na contribuição prevista no § 4º, do art. 177, da CF/88. Outorgou-se, nesse dispositivo, competência à União para instituir contribuição interventiva relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seu derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. No inciso II, estabeleceu-se expressamente que os recursos arrecadados serão destinados aos fins prescritos nas alíneas “a”, “b”, “c”. Desse modo, para o alcance do resultado a ser atingido pela contribuição interventiva é necessário que o legislador respeite os meios prescritos no comando constitucional. E, mais do que isso: instituída a contribuição, é imprescindível que os fins específicos sejam alcançados, conforme dicção do critério da adequação teleológica que é de observância obrigatória para fins de aferimento da constitucionalidade da exação.

Como tais contribuições submetem-se a uma validação finalística é preciso verificar se os fins foram atingidos conforme os meios prescritos, do que decorrerá uma indispensável incursão empírica para a constatação dos resultados obtidos. Se as finalidades pretendidas não forem alcançadas, rompe-se a lógica da solidariedade entre meios e fins, o que ensejará a impugnação do ato que trestestinou a receita dessa exação.

Marco Aurélio Greco compartilha da mesma opinião. Segundo ele, “se o fim deve ser necessariamente alcançado, estarão em conflito com a norma constitucional todas as normas, atos e comportamentos que neguem o resultado ou sejam meios inidôneos para impedir o seu atingimento”. Analisando exclusivamente o art. 177, da CF/88, o autor se manifestou da seguinte maneira:²³³

No caso concreto, a norma do artigo 177, § 4º, II, determina claramente a aplicação dos recursos arrecadados de CIDE-Combustíveis nas três finalidades ali indicadas; qualifica esse fim, e só esse fim; portanto, serão inconstitucionais não apenas o que contrariar da perspectiva lógica tal mandamento, mas também tudo o que inviabilizar a obtenção do resultado ou que interferir no direcionamento dos recursos às finalidades constitucionais. Vale dizer, estarão em conflito com o art. 177, § 4º, II, da CF/88:

²³³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *A destinação dos recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE sobre combustíveis*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 104. Dialética, 2004, p.135.

- a) todos os atos, normas e comportamentos que destinem recursos da CIDE-Combustíveis para outras finalidades (ainda que meritórias) não enumeradas no dispositivo;
- b) todos os atos, normas e comportamentos que impeçam que a totalidade dos recursos da CIDE-Combustíveis sejam aplicados nas três finalidades constitucionais; e
- c) todos os atos, normas e comportamentos que desloquem para outras finalidades não enumeradas no dispositivo constitucional, recursos alocados a tais finalidades.

Não obstante, sabe-se que a Lei Orçamentária Anual, proposta pelo Poder Executivo, além de retratar as diretrizes e planos definidos nas outras leis orçamentárias, deverá estimar as receitas e fixar as despesas para o exercício anual a que se refere, compreendendo: (a) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União; (b) o orçamento da seguridade social; e (c) o orçamento de investimento das empresas vinculadas societariamente à União²³⁴.

Assim, conforme já mencionado em outra oportunidade, depreende-se do comando previsto no § 5º, do art. 165, que a Constituição determina a existência de orçamento distinto e autônomo para a seguridade social, não podendo ser misturadas as receitas e despesas de ordem fiscal com as receitas e despesas de ordem social. A tal conclusão se chega a partir de uma simples análise do dispositivo supracitado, não carecendo qualquer construção doutrinária a esse respeito para demonstrar a veracidade da assertiva.

Já no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, em que pese integrem o orçamento fiscal da União, deverão, por sua vez, ter sua previsão de receita relacionada aos gastos específicos em razão dos quais a intervenção se justifica, devendo a receita prevista estar vinculada ao ramo de

²³⁴ Assim dispõe o § 5º, do art. 165, da CF/88: “§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - 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.”.

atividade objeto da intervenção, sob pena de se tornar impossível a averiguação da correta destinação do produto da arrecadação dessas exações²³⁵.

As ressalvas feitas acima são importantes para elucidar como o controle de finalidade pode ser realizado no âmbito do orçamento de modo que a lei orçamentária anual se coadune com os desígnios constitucionais. Se a Constituição explicita que determinadas exações deverão buscar fins específicos, nada mais natural do que imaginar os reflexos desses desígnios na lei orçamentária a ser editada pelo Poder Executivo.

Contudo, o que se vê, na realidade jurídica nacional, é que as principais contribuições destinadas à seguridade social, dentre elas aquelas previstas no art. 195, da CF/88, incidentes sobre a receita, faturamento e lucro, são arrecadas, por autorização legal, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando deveriam sê-lo, a nosso ver, pelo Instituto Nacional do Seguro Social. A lógica seria a seguinte: em razão da arrecadação ser feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o dinheiro oriundo das contribuições sociais entraria no caixa único do Tesouro, para depois, num outro momento, ser supostamente transferido para o orçamento autônomo da seguridade social. Despiciendo pormenorizar as dificuldades práticas ao efetivo controle desse repasse. A esse respeito, as palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi são esclarecedoras:²³⁶

O que a Constituição de 1988 pretendeu fazer e, de fato, fez, foi submeter os orçamentos da Seguridade e de investimento da empresas estatais à apreciação do Poder Legislativo, de modo que os desvios de recursos e o estorno sem prévia anuência legal, ficassem vedados (art.167, VI e VIII). Entretanto, a Constituição Federal não unificou os caixas do Tesouro e da Seguridade Social, ao contrário, só restabeleceu a legalidade, cassando – fato histórico e inédito – a capacidade tributária ativa da União para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social. E nem poderia ser de outra forma. Restabelecer a legalidade para impedir desvios seria inútil, se o produto arrecadado com as contribuições criadas para custear a

²³⁵ Cf. CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.p.174.

²³⁶ Notas de atualização do livro de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.617.

Seguridade entrasse pelo caixa do Tesouro. Dificilmente os recursos seriam repassados, mas se o fossem, o seriam apenas depois de a União utilizá-los por tempo suficiente para reduzi-los substancialmente em período inflacionário. Por isso a Constituição Federal separou rigidamente os orçamentos e não deixou lacunas ou omissões, sendo inconstitucionais as leis tributárias que autorizam a arrecadação das contribuições securitárias pela Receita Federal e o atos que prendem os recursos advindos da contribuição social sobre o lucro ou sobre o FINSOCIAL, lesando a Previdência Social.

Da simples análise dos dispositivos da Constituição percebe-se que a intenção do Constituinte de 1988 era clara: evitar a malversação do produto da arrecadação das contribuições à seguridade social, visando, assim, impedir práticas passadas, em que os recursos advindos dessas fontes eram manipulados ao alvedrio do Poder Executivo.

Não foi esse, entretanto, o entendimento pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Segundo o então Ministro Carlos Velloso²³⁷, o que importa é a simples indicação, no texto legal, de que o produto arrecadado será destinado para a seguridade social. De qualquer modo, não sendo a totalidade das receitas decorrentes das contribuições incidentes sobre lucro, faturamento e receita, repassadas ao orçamento da seguridade social, restará configurada a desafetação.

As dificuldades no controle da destinação das receitas advindas das contribuições não param por aí. Tendo em vista as constantes emendas à Constituição, que insistem em prorrogar a desvinculação de vinte por cento do produto da arrecadação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico, o método de controle ganha novos ares de complexidade, cabendo ao Tribunal de Contas esmiuçar o orçamento e as contas apresentadas pelo Poder Público no intuito de averiguar se a desvinculação se deu ou não dentro dos limites permitidos na Constituição.

Cumprе ressaltar que o Tribunal de Contas já se apercebeu de desvios abusivos, especialmente no que diz respeito à utilização dos recursos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou

²³⁷ Recurso Extraordinário 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.8.1992.

comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis)²³⁸.

Exemplo interessante advém do emblemático Acórdão nº 1.857/2005, onde os Ministros do Tribunal de Contas da União sugeriram “o combate do desvio de finalidade ainda no processo de planejamento orçamentário, cabendo ao Governo se abster de propor ao Legislativo a fixação de despesas administrativas sustentadas com dinheiro da CIDE-Combustíveis”²³⁹.

De se concluir, portanto, que eventuais alocações dos recursos arrecadados com os tributos finalísticos em grupos de despesas estranhos àquelas diretamente relacionadas com as finalidades constitucionais consubstanciarão uma verdadeira afronta à Constituição²⁴⁰.

6.3. CONSEQUÊNCIAS DA DESAFETAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS FINALÍSTICOS: REVISÃO DE LITERATURA.

A revisão de literatura tem grande importância nesse trabalho, pois tem o condão de demonstrar justamente o quanto a questão da desafetação do produto da

²³⁸ Cabe aqui, uma crítica à contribuição instituída pela Lei 10.336/2001 (CIDE-Combustíveis). Referida exação tem sido cobrada a mais de dez anos e, ao que tudo indica, sua exigência se estenderá ao longo do tempo. O diploma legal que a institui não estabeleceu qualquer termo de duração da medida interventiva, o que nos levaria a sustentar sua inconstitucionalidade, haja vista que, como defende Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “intervenção desacompanhada do aspecto temporal é inconstitucional”. (Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Do caráter provisório das contribuições de intervenção no domínio econômico*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.337).

²³⁹ Excerto do voto proferido pelo Ministro Marcos Vinícios Vilaça, no Acórdão 1.857/2005. Cumpre ressaltar que a contribuição em comento, inserida no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 33, e instituída e regulamentada pela Lei nº 10.336/01, tem como finalidade subsidiar o transporte e projetos ambientais relacionados à exploração do combustível e demais derivados do petróleo, bem como financiar projetos de infra-estrutura de transportes. Feita essa ressalva, fica evidente as razões que embasaram a Representação formulada.

²⁴⁰ Sobre o problema aqui tratado, veja-se a oportuna lição de Paulo Ayres Barreto: “O vínculo entre causa e destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado por intermédio de lei orçamentária, sob pena de seu comprometimento estrutural como espécie tributária. A autorização para a instituição de contribuição decorre da necessidade do ente tributante obter recursos que se destinem ao atendimento de uma finalidade específica. Em contrapartida, o ente tributante tem o dever jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado.”(BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.184).

arrecadação dos tributos finalísticos ainda gera divisão na doutrina, especialmente no que tange o desvio de finalidade ou desafetação no plano orçamentário e fático. De fato, o tema está longe de ser pacificado. Ultimamente, contudo, em trabalhos específicos sobre o tema, percebe-se uma crescente tendência no sentido de infirmar a constitucionalidade de qualquer diploma legal que tenha por escopo desviar a finalidade ou desafetar o produto da arrecadação de algumas espécies tributárias.

Quanto à questão do desvio de finalidade ou desafetação no plano legal, é justo dizer que essa não suscita controvérsia, ante a evidente incompatibilidade da lei que predica o desvio com a Constituição. Por outro lado, quanto ao problema do desvio no plano orçamentário, tem-se visto uma autêntica polarização de opiniões, que podem ser divididas da seguinte maneira: (a) em um primeiro grupo, estão aqueles que acreditam que o problema gerado pelo desvio no plano orçamentário não pertence ao Direito Tributário, devendo ser resolvido por outros ramos do Direito, seja mediante a declaração de nulidade do ato administrativo que previu o desvio, seja pela responsabilidade criminal do agente que o praticou; (b) em um segundo grupo, estariam aqueles que defendem a inconstitucionalidade parcial da lei instituidora do tributo, já que a Constituição estabeleceu a aplicação integral dos recursos arrecadados com a exação para a consecução de determinados fins; (c) em um terceiro grupo, por sua vez, poderíamos inserir aqueles que analisam a questão pelos dois prismas anteriores.

Luciano Amaro analisou em separado as hipóteses de desvio de finalidade, diferenciando as consequências do desvio caso esse se dê no plano legal ou no plano orçamentário. Suas conclusões foram as seguintes:²⁴¹

Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades

²⁴¹ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 77.

administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.

Portanto, para esse autor, se o desvio se der no momento de instituição da exação, a afronta à Constituição é manifesta, implicando, por consequência, na inconstitucionalidade do tributo. Noutra giro, se o desvio se der no plano orçamentário, ou seja, se o desvio for na aplicação dos recursos de uma exação corretamente instituída, o tributo não terá a pecha da inconstitucionalidade. Em suma, para Luciano Amaro, se o desvio ocorrer no plano legal, a lei instituidora da exação poderá ser impugnada ante sua incompatibilidade com a Constituição. Por outro lado, ocorrendo o desvio no plano orçamentário, o texto legal que instituiu validamente a exação permanecerá incólume.

Para Mizabel Abreu Machado Derzi, tanto o desvio no plano legal quanto o desvio no plano orçamentário decretarão a inconstitucionalidade da exigência do tributo, pois em ambos os casos “cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”. Em suas palavras:²⁴²

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição de tributo pago, se apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.

Assim, segundo a autora mineira, a União não terá competência para instituir ou arrecadar as contribuições cujo produto da arrecadação não esteja vinculado aos fins prescritos na Constituição, tenha o desvio se dado no plano legal ou orçamentário.

²⁴² Notas de atualização do livro de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.1034.

Esse foi o mesmo sentido exposto por Roque Antônio Carraza, que vê na finalidade o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições.²⁴³

Assim, se o contribuinte puder demonstrar que a contribuição a seu cargo não teve o produto de sua arrecadação aplicado naquela finalidade apontado na lei que a instituiu, ele tem o direito de subtrair-se ao seu pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou, observados, aí, apenas os prazos prescricionais.

Marco Aurélio Greco, por sua vez, tem raciocínio semelhante àquele esboçado pela professora da Universidade Federal de Minas Gerais. Afirma o autor:²⁴⁴

Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade arguível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição.

Para o professor paulista, então, qualquer desvio na destinação do produto da arrecadação das contribuições resultará no necessário reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que as tenha instituído.

Nesse mesmo sentido, posiciona-se Werther Botelho Spagnol, para quem os vícios na destinação do produto da arrecadação das contribuições também gerarão como consequência a inconstitucionalidade da exação. O autor também difere os momentos em que tal desvio pode acontecer, conceituando como “desvio de finalidade” aquele que ocorre no momento de instituição da exação, e como “tredestinação” o desvio que ocorre no plano orçamentário. A justificativa para a

²⁴³ Cf. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 595.

²⁴⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo, Dialética, 2000, p.241.

inconstitucionalidade, de acordo com o jurista, estaria no fato da competência tributária ter sido exercida de maneira irregular. É ver.²⁴⁵

Existindo desvio de finalidade ou tredestinação, verifica-se o exercício irregular da competência impositiva, viciando-se inapelavelmente a norma tributária. É que o mandamento de uma norma tributária veiculadora de contribuição social não explicita apenas o comando 'entregar dinheiro aos cofres públicos', mas, em razão de possuir aspecto finalístico expresso, explicita o comando 'entregar dinheiro aos cofres públicos para a consecução de determinada finalidade'.

Conforme analisado em outra oportunidade, os fundamentos adotados pelo autor estão alicerçados na teoria que defende, teoria essa que prega a inclusão de um aspecto finalístico na estrutura norma de incidência tributária. Portanto, para ele, tanto o desvio no plano legal quanto o desvio no plano orçamentário afetariam o critério finalístico da norma tributária, e gerariam, também, o exercício irregular da competência por parte do ente tributante.

Já Sacha Calmon Navarro Coelho, se antes afirmava categoricamente que “o destino do tributo, sua aplicação é mera providência de tesouraria”²⁴⁶, parece ter refletido mais sobre a questão, pois passou a recolher valor na finalidade a que a Constituição atribui a algumas espécies tributárias:²⁴⁷

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o produto da arrecadação das contribuições, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição[...] enquanto os impostos discriminados às pessoas políticas – e a vedação é constitucional – a teor do art. 167, IV, da Constituição Federal, não podem ter a receita deles advinda vinculada a órgão, fundo, programa ou despesa, as contribuições especiais [...] necessariamente são afetadas a fins, fundos e programas específicos. Havendo a-destinação ou tredestinação dos

²⁴⁵ Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 98.

²⁴⁶ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.15.

²⁴⁷ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.706.

recursos, ocorre a malversação de finalidade, fundamento para a decretação da inconstitucionalidade da cobrança dessas exações.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, mesmo vislumbrando diferenças entre o desvio de finalidade no plano normativo e a tredestinação no plano fático, advoga pela importância da finalidade e da afetação do produto da arrecadação para o fim para o qual foi criado o tributo. Segundo o autor, em que pese afirmar que a finalidade e o destino da arrecadação não se confundirem, já que uma alcançaria a fase de criação do tributo e a outra momento posterior à extinção da obrigação tributária, é de fundamental importância que o produto da arrecadação das contribuições sociais seja destinado ao fim que lhe deu causa, sob pena de ensejar ao sujeito passivo a possibilidade de demandar pedido de repetição de indébito²⁴⁸. Foram essas as lições proferidas pelo professor da Universidade Federal da Bahia:²⁴⁹

Da mesma forma que basta a previsão abstrata da finalidade da exação, nos tributos em pauta, também satisfaz apenas a indicação no plano normativo do produto da arrecadação. No entanto, isso não significa ser suficiente a previsão da norma impositiva (norma geral). Caso se constate na lei orçamentária a destinação da arrecadação para uma finalidade distinta daquela para a qual o tributo foi criado, a hipótese será de inconstitucionalidade da exação.

Acresça-se, também, que a não aplicação dos recursos na finalidade da exação poderá demandar pedido de repetição do indébito, por se tratar de conduta ilegal do Fisco. De igual modo, se houver excessos reiterados no produto da arrecadação, de maneira que parte dos recursos gerados pela CIDE seja destinada ao custeio das despesas gerais da União, e não às despesas específicas da intervenção, a hipótese será de restituição do tributo, com base no mesmo fundamento (ilegalidade), e não em inconstitucionalidade, pois esta é relação entre normas, e não entre norma e situação de fato.

Assim, fica claro que, na visão do autor, qualquer tipo de desvio de finalidade ou desafetação verificada no plano legal ou normativo gerará a inconstitucionalidade da exação. Outra coisa, contudo, seria a hipótese do desvio se dar no plano fático, em razão de conduta ímproba do agente público. Nesse caso, o agir do agente não afetaria a validade da norma, mas somente sua eficácia²⁵⁰.

²⁴⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p.18 e 106.

²⁴⁹ *Ibid.*, p.106.

²⁵⁰ *Ibid.*, p.105.

Paulo Ayres Barreto, em livro específico sobre o tema, após defender a inconstitucionalidade da desvinculação no plano normativo, tece as seguintes conclusões sobre a desvinculação no plano orçamentário:²⁵¹

O vínculo entre a causa e destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado por intermédio de lei orçamentária, sob pena de seu comprometimento estrutural como espécie tributária. A autorização para a instituição de contribuição decorre da necessidade do ente tributante em obter recursos que se destinem ao atendimento de uma finalidade específica. Em contrapartida, o ente tributante tem o dever jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado. A norma orçamentária que rompe esse vínculo desnatura a exigência; abre ao contribuinte a possibilidade de repetir o indébito tributário. O débito do contribuinte está atrelado à finalidade. Se há a desvinculação, o débito torna-se, *ipso facto*, um indébito.

A partir do excerto acima transcrito é possível afirmar que para o professor da Universidade de São Paulo tanto a desafetação no plano normativo quanto a desafetação no plano orçamentário não só dão margem à decretação de inconstitucionalidade do tributo, mas dão também direito ao contribuinte de pleitear repetição de indébito, indo assim na mesma linha de outros doutrinadores tratados acima.

6.4. AS MANIFESTAÇÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Conforme aduz Fernando F. Castellani, a questão da destinação do produto da arrecadação tributária é tema que ainda não recebeu o tratamento jurisprudencial que merece²⁵². Do mesmo modo, o problema em torno da legitimidade do sujeito passivo para discutir o eventual desvio de finalidade na aplicação dos recursos oriundos dos tributos finalísticos também não foi trabalhado às minúcias pelos tribunais superiores brasileiros, em que pese existirem algumas decisões das quais é impossível se afastar caso pretenda-se tecer sérias considerações sobre o tema.

²⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.202.

²⁵² Cf. CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.p.204.

Lado outro, a questão da parafiscalidade necessária nas contribuições parece ter sido pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Esse ponto, portanto, será o primeiro a ser analisado.

Como já relatado nesse trabalho, no que tange o argumento da parafiscalidade necessária, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, entendeu ser irrelevante o fato de as receitas arrecadadas pelas contribuições integrarem o orçamento fiscal da União. De acordo com o entendimento do então Ministro Carlos Velloso, não existe qualquer inconstitucionalidade no fato da Secretaria da Receita Federal do Brasil arrecadar as contribuições destinadas à seguridade social, desde que, em momento posterior, o produto da arrecadação fosse efetivamente destinado aos fins sociais. Pela pertinência, colacionamos abaixo o trecho do voto do ex-ministro que corrobora a assertiva acima.²⁵³

O embasamento jurídico da arguição estaria nos artigos 194 e parág. único, 195 e parágrafos, e 165, parág, 5º, III, da Constituição, que não admitem a contribuição pela própria União. A receita não poderia integrar o orçamento fiscal da União, porque deveria estar vinculada à autarquia previdenciária e integrar o orçamento desta. Essa questão, data vênia, não tem a relevância jurídica que lhe emprestou o Egrégio Tribunal a quo. O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art.195, I).

Depreende-se do trecho acima que a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal não foi no sentido de negar qualquer valor à destinação do produto das contribuições sociais. Pelo contrário, restringiu a rebater o argumento de que as contribuições em tela não poderiam ser arrecadas diretamente pela União²⁵⁴.

Essa talvez tenha sido uma das primeiras ocasiões em que o Supremo tenha se manifestado expressamente sobre o problema relacionado ao desvio de finalidade

²⁵³ Excerto transcrito do voto do Min. Carlos Velloso no julgamento do RE 138.284/CE, acórdão publicado no DJ de 28.08.1992.

²⁵⁴ Nesse sentido também se posicionou Paulo Ayres Barreto ao analisar a decisão do STF quando do julgamento do RE 150.764/PE. (cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p.186).

das receitas advindas das contribuições, ficando um precedente importante para as decisões que se sucederam.

De fato, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.906/SP, o ex-Ministro Carlos Velloso fez questão de novamente enaltecer a importância da destinação, em que pese ter pugnado pela ilegitimidade do sujeito passivo para debater a respeito do destino que se dá ao produto da arrecadação dos impostos. É interessante esclarecer, entretanto, que a compreensão do ex-ministro muda radicalmente acaso estivessem discorrendo, naquele julgamento, das contribuições especiais e empréstimos compulsórios.²⁵⁵

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art.149 – e aos empréstimos compulsórios (C.F., art.148)

Posteriormente, e também em sentido semelhante, a Corte decidiu, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925/DF, que é inconstitucional a interpretação de lei orçamentária que por ventura implique em abertura de crédito suplementar em rubrica estranha àquela da destinação do produto de arrecadação de 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), devendo as receitas arrecadadas com o referido tributo serem diretamente vinculadas às finalidades constitucionais que ensejaram sua instituição²⁵⁶.

²⁵⁵ Recurso Extraordinário nº 183.906/SP, acórdão publicado no DJ em 30.04.1998.

²⁵⁶ O acórdão restou assim ementado: "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 - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante

A questão da legitimidade do sujeito passivo para discutir o desvio de finalidade ou o desvio das receitas arrecadadas já passou pelo crivo do Supremo Tribunal Federal, em alguns precedentes que serão utilizados como paradigmas para desfecho de uma das controvérsias ora examinadas.

Na decisão do Recurso Extraordinário nº 97.718²⁵⁷, oportunidade na qual a Corte analisou a constitucionalidade da exigência do acréscimo moratório de 1% do antigo ICM, acréscimo esse então estabelecido pelo Estado de São Paulo, a ser destinado à Santa Casa de Misericórdia, suscitou-se, no julgamento, a preliminar de ausência de interesse do sujeito passivo²⁵⁸, que foi acolhida pelo então Ministro Soares Muñoz. Em suas palavras:

Como se vê, a argüição de inconstitucionalidade suscitada no recurso extraordinário não aproveitará ao recorrente, ainda que acolhida. O acréscimo moratório, como acentual o despacho que incorporei ao relatório, só que em benefício dos cofres públicos[...]

Entretanto, a preliminar suscitada acabou sendo rejeitada pelos demais Ministros da Corte Suprema, ao argumento de que, sendo inconstitucional a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, o próprio acréscimo também seria inconstitucional, avultando o interesse do sujeito passivo. Sobre a preliminar suscitada, é interessante analisarmos as palavras do ex-ministro Moreira Alves:

Senhor Presidente, embora reconheça a relevância dos argumentos do eminente relator, data vênha, entendo que, no caso, há interesse. A meu ver, desde que o acréscimo seja criado em lei com destinação específica, que é inconstitucional, a destinação específica contamina o próprio acréscimo [...]. Assim, no meu entender, se a finalidade é inconstitucional, o acréscimo criado para atender a esta finalidade também o será.

a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo."(ADI 2925/DF, DJ de 04.03.2005).

²⁵⁷ Acórdão publicado no DJ de 24.03.1983.

²⁵⁸ A título de curiosidade, a recorrente era uma empresa que tinha como atividade a industrialização e comércio de motores e veículos.

Confira-se, a propósito, excerto do voto proferido pelo ex-Ministro Aldir Passarinho, que seguindo a mesma linha exposta acima assentou:

O recorrente está pedindo para não pagar o acréscimo que lhe está sendo cobrado. As razões que o levam a fundamentar o pedido constituem justamente o cerne da controvérsia: discutirmos se é constitucional ou não. Mas o legítimo interesse está implícito.

Ao julgar o mérito do recurso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na esteira dos votos acima, concluiu que “inconstitucional é a destinação que a lei estadual estabelece dos acréscimos do ICM em prol das Santas Casas, por mais meritória que seja esta destinação”.

Na mesma linha de raciocínio se pronunciou a Corte Suprema, decidindo no julgamento da medida cautelar da ADI 2010, que o pagamento do aumento da folha de pagamento dos servidores públicos é um fim importante e querido pela Constituição, mas que deve ser custeado por meio da arrecadação dos impostos e não de contribuições sociais. Destaca-se os seguintes trechos da ementa:²⁵⁹

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas consequências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à

²⁵⁹ Acórdão publicado no DJ de 12.04.2002.

supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental.[...]

Outro precedente interessante foi firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 183.906, já visto, cujo objeto da demanda versava sobre a elevação da alíquota do ICMS, do Estado de São Paulo, de 17% para 18%, destinando o adicional de 1% ao aumento de capital da Caixa Econômica, para viabilização do financiamento de programas habitacionais. Nesta feita, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, declarou a inconstitucionalidade do aludido adicional, porque contrário ao preceito do art.167, inciso IV, da Constituição Federal. O voto do Ministro Marco Aurélio fez bem em ressaltar que a Constituição é o elemento definidor da relação entre Estado e contribuinte:

Indaga-se: o objetivo afigurou-se nobre? A resposta é, desenganadamente, positiva, tendo em conta a responsabilidade do Estado pelo bem social, considerada, em primeiro plano, a população carente. Não obstante, a segurança na vida gregária pressupõe respeito às balizas legais e constitucionais, sob pena de, à mercê de uma variação enorme de critérios, norteados por políticas governamentais momentâneas, chegar-se a uma verdadeira babel, não havendo como prever os eventos de repercussão maior. Não me canso de ressaltar, principalmente neste embate entre Estado e cidadão, Estado e contribuinte, que a Carta Política da República é o elemento definidor do almejado equilíbrio, freando a fúria fiscal do Estado. Dificuldades de caixas não podem ser potencializadas a ponto de olvidarem-se os parâmetros constitucionais. Na organicidade do Direito está a segurança do cidadão, pelo que não se pode perder de vista que o meio justifica o fim, mas não este aquele.

Por fim, deve-se ainda citar a observação levada a cabo pelo então Ministro Sydney Sanches na Questão de Ordem em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.640, em que se discutia dispositivo de lei orçamentária relativo à alocação dos recursos da CPMF. Muito embora referida ação não tenha sido conhecida, já que na época

entendia-se não ser cabível o controle concentrado de constitucionalidade para discutir o ato político-administrativo responsável pela alocação de recursos no orçamento, asseverou o Ministro que isso não impediria eventuais prejudicados de se valer das vias adequadas para sustentar a inconstitucionalidade da destinação dos recursos²⁶⁰.

Portanto, ancorado nos precedentes supracitados, é possível afirmar que o sujeito passivo tem legitimidade para discutir o destino do produto da arrecadação tributária. Assim, constatada o desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos, poderá o sujeito passivo ingressar em juízo para se opor ao pagamento ou repetir aqueles já efetuados. Se o desvio de finalidade pode acarretar a inconstitucionalidade dos impostos (na medida em que a vinculação para essa espécie é vedada constitucionalmente), com muito mais razão deve-se entender que, no caso dos tributos finalísticos, eventuais desvios também acarretarão a inconstitucionalidade das exações desde a sua instituição.

Ressalva-se, contudo, que no caso do desvio se der eminentemente no plano fático, em virtude de improbidade do agente da administração pública, a constitucionalidade da lei instituidora da exação não será afetada. Daí não decorre que o ato do agente da administração pública passaria incólume pelo crivo do Judiciário. Com efeito, nesses casos, estaria o agente sujeito à responsabilização tanto esfera penal quando administrativa.

²⁶⁰ Vimos que essa posição foi revista na ADIN 2925/DF.

7. CONCLUSÃO

1. Com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, a necessidade de fazer frente às crescentes demandas da sociedade fez com que o Constituinte de 1988 outorgasse aos entes políticos a competência para a instituição de tributos cujos fins não fossem restritos à simples arrecadação para financiamento das atividades básicas do Estado, sendo traçadas com esmero na Constituição de 1988 finalidades cujas consecuições seriam especialmente importantes e desejadas, já que reflexos dos próprios objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

2. Para que fosse possível prover as necessidades coletivas da sociedade, foi necessário organizar o Estado com um instrumento constitutivo do serviço público, cuja formalização se deu justamente para dar cabo das necessidades coletivas que justificam a atuação estatal.

3. A noção de serviço público, contudo, vem se ampliando, de modo que o moderno Estado de Direito tem como finalidade a promoção de necessidades de cunho não somente econômico, sendo responsável também pelo atendimento das mais diversas necessidades coletivas, tais como saúde, assistência, previdência e educação. E para fazer frente às despesas decorrentes das necessidades do homem, surge a figura do tributo, como item da receita pública derivada, instituído e cobrado por força de lei para cobrir os gastos estatais.

4. Entretanto, a concepção de tributo como simples instrumento apto a custear as atividades essenciais do Estado cede frente às novas demandas inauguradas com a filosofia do Estado Social, segundo a qual compete ao Estado assumir funções mais ativas e dinâmicas, ampliando seus objetivos e finalidades.

5. Nesse contexto, princípios que antes não tinham efetiva aplicação agora começam a ser utilizados no sentido de legitimar a incidência tributária, como o princípio da solidariedade tributária, que ganha mais solidez, passando a ser realizado tanto por meio dos impostos quanto por meio das contribuições especiais.

6. Nas contribuições, diferentemente dos impostos, a solidariedade se dá não apenas pela tributação da capacidade contributiva, mas pela diversidade das fontes de custeio e pela responsabilidade de determinado grupo ou coletividade em custear determinada finalidade, já que a solidariedade nas contribuições objetiva atender a fins constitucionalmente predeterminados, enquanto nos impostos busca-se a redistributividade

7. Daí não se pode afirmar, entretanto, que são somente as contribuições e empréstimos compulsórios os tributos detentores de finalidade e justificativa. Os impostos, taxas e contribuições de melhoria visam também determinada finalidade, sendo a principal delas gerar recursos para atender às despesas gerais ou específicas decorrentes das atividades do Poder Público, enquanto que as contribuições especiais e empréstimos compulsórios configuram-se tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sendo o produto de sua arrecadação especialmente afetado a uma determinada despesa, cuja realização legitima o exercício da competência impositiva por parte do Poder Público.

8. Em que pese o fato de todas as exações possuírem de algum modo alguma finalidade, somente as contribuições especiais e empréstimos compulsórios possuem a finalidade e destinação como elemento de observância obrigatória para o exercício regular da competência tributária.

9. Essa peculiar característica das contribuições e empréstimos compulsórios ganhou força com a juridicização, pela Constituição de 1988, da relevância da finalidade e da destinação do produto de suas respectivas arrecadações. A necessidade dessa evolução sistêmica reside em conferir efetiva eficácia ao mecanismo previsto pelo Constituinte de 1988 para promover a consecução de alguns direitos em específico, tais como os direitos sociais. Daí a razão de existir das contribuições especiais como mecanismo capaz de financiar finalidades constitucionalmente qualificadas.

10. Com o advento da Constituição de 1988 fica evidente que existem mais espécies tributárias do que aquelas previstas no art. 5º, do Código Tributário Nacional, e que a destinação é, sim, relevante não só para a aferição da natureza jurídica de um tributo, mas também para identificação de seu respectivo regime, devendo ser observada também pelo ente tributante ao exercer a competência que lhe foi outorgada, sob pena de não validar algumas exações constitucionalmente.

11. Diante dos fins expressamente previstos pela Constituição quando da outorga das competências tributárias, pode-se inferir a existência de tributos não finalísticos e de tributos finalísticos, cujo produto de sua arrecadação é afetado a algum fim constitucionalmente desejado.

12. As taxas, como sabemos, são tributos destinados a remunerar o Poder Público pela prestação, efetiva ou potencial, de serviços ao contribuinte, ou pela fiscalização das atividades desenvolvidas por esse mesmo contribuinte. Por tal razão, os limites de sua imposição e arrecadação são delineados pelos limites do custo da atuação estatal.

13. As contribuições de melhoria são exigidas do contribuinte com o fito de custear, em concorrência com o Poder Público, o custo de uma determinada obra da qual decorra, para esse mesmo contribuinte, alguma valorização imobiliária. Servem, portanto, para arcar com parte do custo de uma obra que acabou beneficiando algumas pessoas em particular.

14. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão da hipótese normativa descrever qualquer fato ou situação do contribuinte, tal como ocorre nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no mandamento que identificaremos sua natureza distinta. Assim, havendo no mandamento uma descrição expressa de destinação específica, estaremos diante de uma contribuição especial ou de um empréstimo compulsório. Por outro lado, havendo no mandamento uma descrição de destinação afetada ao gasto genérico, estaremos diante de um imposto.

14. Enquanto que as taxas e contribuições de melhoria se justificam em função de algum tipo de atuação estatal prévia, estando essa atuação prevista no arquétipo constitucional de incidência desses tributos, as contribuições especiais e empréstimos compulsórios se justificam e somente existem em razão das finalidades a que se propõem a financiar.

15. Noutra giro, conquanto inexista profunda desavença acerca do conceito de relação jurídica, que em regra é entendida como uma relação entre duas ou mais pessoas decorrente de uma previsão legal que institui direitos e deveres recíprocos, grande parte dos tributaristas enxerga a relação jurídico-tributária como sinônimo de relação obrigacional, de modo que relação tributária decorrente da concretização da hipótese exaure-se e consome-se inteiramente na obrigação de pagar o tributo.

16. O conceito de relação jurídica é, contudo, um conceito universal, e sabendo que esse conceito pressupõe um plexo de direitos e deveres recíprocos entre os sujeitos da relação, ao confundir-lo com o conceito de obrigação tributária principal, que pressupõe uma relação de imposição unidirecional, incorre o intérprete em erro.

17. Os conceitos gerais, tais como o conceito de relação jurídica, desconsideram conteúdos específicos de significação das categorias jurídicas obtidas nas ciências particulares do direito, como a obrigação tributária, sua patrimonialidade e sua extinção. Não há, pois, coextensividade conceitual entre o conceito de relação jurídica e o de obrigação tributária.

18. Assim, no caso dos tributos finalísticos, não há como declarar extinta a relação jurídica existente entre sujeito ativo e sujeito passivo em função do simples pagamento do tributo. O pagamento, de fato, resultará na extinção da obrigação tributária principal, mas o vínculo que se estabeleceu entre os sujeitos da relação sobreviverá, porquanto esta relação, por ser complexa, comporta diversos vínculos, sendo que um deles se estenderá até a fase orçamentária, momento no qual os

gastos serão realizados. Em outras palavras: depois da extinção da obrigação tributária principal, e mesmo depois da alocação orçamentária dos recursos arrecadados, a relação jurídica estabelecida entre sujeito ativo e passivo se mantém até a fase de execução das despesas.

19. No que tange a outorga de competência impositiva, é inferência lógica do texto constitucional que os entes políticos não podem eleger, a seu talante, a regra-matriz dos tributos, tanto no que toca os fatos autorizadores como no que toca a base de incidência. Ao contrário, ao instituí-los, deverão observar rigorosamente os limites postos pela Constituição.

20. Assim, partindo do pressuposto de que a competência é antes de tudo uma norma, essa deverá ser entendida como um juízo hipotético condicional que identifica, e, por conseguinte, distingue, determinada pessoa de direito público, impondo a obrigação ou atribuindo-lhe a prerrogativa de criar normas tributárias e exigir tributos de outrem, desde que observado os limites formais e materiais estabelecidos pela própria norma outorgante.

21. A norma de competência, além de definir o sujeito competente para criação de novas regras, inovando assim no mundo jurídico, prefixa os limites dessa inovação, prescrevendo o modo pelo qual a competência será regularmente exercida. Ou seja: a norma de competência dispõe sobre quem pode criar normas jurídicas e como esse sujeito poderá criá-las.

22. A validade de novos textos legais está diretamente relacionada ao cumprimento de certos requisitos formais presentes no antecedente normativo, que indica, hipoteticamente, por quem, quando, onde e como uma norma hipotética poderá ser produzida. A forma é, portanto, descrita no antecedente da norma de competência. Já no conseqüente está previsto o conjunto de condicionantes materiais aos quais a norma de inferior hierarquia deve se ajustar, para ser materialmente válida.

23. Os princípios condicionam a forma e a matéria das normas a serem introduzidas, trazendo comandos que deverão ser observados seja no que tange a instituição, arrecadação ou fiscalização dos tributos.

24. As imunidades, ao limitarem a extensão do poder tributário, traçam o perfil da norma de competência em conjunto com os princípios do direito tributário e com as disposições das leis complementares, restringindo a margem de liberdade do legislador infraconstitucional ao instituir novas exações.

25. Os enunciados complementares são as prescrições trazidas pelas leis complementares que, em virtude do comando expresso da Constituição, também atuam de modo a restringir a formação da competência tributária.

26. Da Constituição de 1988 é possível extrair dois modelos de validação normativa distintos, segregando as normas constitucionais atributivas de competência para a instituição de exações pecuniárias em dois grandes grupos. O primeiro grupo é formado por taxas, contribuições de melhoria, impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios e impostos de competência residual da União. O segundo grupo é formado por: empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e impostos extraordinários de guerra.

27. As normas constitucionais integrantes do primeiro grupo validarão as normas infraconstitucionais sob uma perspectiva condicional. E estas normas infraconstitucionais serão válidas desde que preencham as condições prescritas nas normas constitucionais. Fala-se em validação condicional porque o constituinte adotou, como referencial básico de atribuição de competência, a descrição específica do material da hipótese de incidência.

28. No segundo grupo, preocupou-se o constituinte em prescrever determinados fins que deverão ser alcançados pelas respectivas normas instituidoras das exações. Prevalece, pois, a validação finalística, e não a validação condicional, com exceção

dos impostos extraordinários em casos de guerra (que, pela peculiaridade com que foram traçados na CF/88, submetem-se tanto a uma validação finalística quanto a uma validação condicional).

29. Diante das normas constitucionais que disciplinam as competências impositivas, o Constituinte de 1988 adotou técnicas de validação distintas, que orientarão as demais normas infraconstitucionais na instituição e na exigência das exações. O controle de validade variará, portanto, conforme se esteja diante do primeiro ou do segundo grupo acima mencionados.

30. Desse modo, a competência impositiva somente será regularmente exercida caso sejam respeitados, simultaneamente, os seguintes requisitos formais e materiais: (a) ter sido exercida por agente competente; (b) de modo a respeitar o lapso temporal em que a norma deve ser produzida para ser válida; (c) o local e os procedimentos previstos para seu exercício; (d) bem como os princípios de direito tributário, as imunidades, as disposições de lei complementar e os enunciados que veiculam as técnicas de validação da competência.

31. No passado, que as teorias que negavam valor à finalidade do tributo, bem como do destino de sua arrecadação, justificavam-se num contexto de busca da autonomia do Direito Tributário. De modo semelhante, assim como essas teorias encontravam sua justificação num determinado contexto, a construção de uma teoria defensora da finalidade é imperiosa num contexto de inaceitáveis desvinculações deflagradas tanto pelo Poder Executivo quanto pelo Poder Legislativo.

32. Se antes a finalidade era desprezada por boa parte dos doutrinadores brasileiros, no contexto constitucional vigente tal aspecto é de grande importância para a aferição de algumas exações, bem como de seu regime jurídico e verificação do correto exercício da competência impositiva. Desse modo, sendo a finalidade importante, e a afetação do produto da arrecadação também, torna-se imprescindível sua utilização como fator de *discriminem* das espécies tributárias.

33. O modelo normativo a ser adotado pelos teóricos do Direito Tributário deve considerar a finalidade, pois essa claramente foi considerada pela Constituição de 1988. Se é tarefa da norma reproduzir analiticamente a relação jurídica entre Fisco e contribuinte, fazendo transparecer aí os deveres reflexos inerentes a todas as relações jurídicas, deve a norma prever, em sua estrutura, o dever do ente tributante em destinar o produto da arrecadação tributária para os fins constitucionalmente previstos.

34. O modelo de estrutura normativa defendido no presente estudo tem como vantagens (a) propiciar uma visão analítica do fenômeno tributário a partir da ordem constitucional vigente; (b) possibilita ao intérprete uma ferramenta de controle e verificação do correto exercício da competência tributária pelo ente tributante, mediante análise rigorosa da regra-matriz de incidência tributária, por prever a finalidade na estrutura normativa; e (c) supera o problema da incerteza ontológica, cuja estrutura incompleta gerava a inconveniência de não demonstrar claramente ao intérprete qual era a natureza tributária da exação sob examine.

35. Tendo em vista a relevância dos fins constitucionalmente qualificados, cumpre acrescentar 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 ele aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação.

36. Ainda que o destino efetivo do produto arrecadação dos tributos finalísticos constitua um dos principais eixos de seu regime jurídico-constitucional, o que se tem observado é a tentativa cada vez mais freqüente de se desviar ou impedir que os recursos arrecadados sejam efetivamente aplicados na finalidades a que deveriam suportar.

37. O desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação pode ser traduzida como a destinação de recursos vinculados, decorrentes da cobrança dos

tributos finalísticos, ao custeio de despesas não inerentes ao exercício válido da competência impositiva ou aos fins constitucionalmente qualificados.

38. O desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação no plano constitucional refere-se à desafetação veiculada por emendas constitucionais. Nesse trabalho, sustentamos que tais emendas, além de romperem com o regime jurídico-constitucional a que estão submetidos os tributos finalísticos, também afetam o exercício válido da competência tributária, sendo, portanto, inconstitucionais.

39. O desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação pode ocorrer também no momento da instituição da exação, ou mediante edição de lei posterior que determine a vinculação do produto da arrecadação a despesa ou finalidade diversa daquele originariamente estatuída na Constituição. Nesses casos, a inconstitucionalidade dos referidos diplomas legais é manifesta.

40. O desvio de finalidade ou desafetação do produto da arrecadação pode ocorrer também no plano orçamentário, como resultado da inobservância, pelo Poder Executivo, dos mandamentos constitucionais ou legais relativos à vinculação do produto da arrecadação dos tributos finalísticos. Demonstramos que esse ato de desvinculação realizado pelo Poder Executivo, quando previsto na lei orçamentária, implicará a inconstitucionalidade do dispositivo legal que contenha tal previsão.

41. Já na desafetação do produto da arrecadação no plano fático, realizado em decorrência de atividade ímproba do agente público, a constitucionalidade da lei instituidora da exação não será afetada. Nesses casos, estaria o agente sujeito à responsabilização tanto na esfera penal quando administrativa.

42. Constatada a inconstitucionalidade da norma impositiva, o sujeito passivo tem legitimidade para discutir o destino do produto da arrecadação tributária, ingressando em juízo para se opor ao pagamento ou repetir aqueles já efetuados.

43. O legítimo interesse no destino que é dado ao produto da arrecadação dos tributos finalísticos decorre e encontra sua justificação em um dos vínculos extraídos da relação jurídica complexa na qual se inserem os sujeitos ativo e passivo. Ou seja, não é somente a destinação abstrata, contemplada no plano legal, que vincula e interessa aos sujeitos da relação tributária, senão também uma destinação concreta, empiricamente constatável, de modo que os recursos arrecadados deverão ser efetivamente destinados à realização de despesas específicas, conforme as finalidades constitucionalmente previstas.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

AFTALION, Enrique R.; VILANOVA, Jose; GARCÍA OLANO, Fernando. *Introducción al derecho*. 3ª ed. Buenos Aires:Abeledo-Perrot, 1999.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. Trad. por Da Silva, Virgílio Afonso. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. *Conceito e classificação dos tributos*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.15, n.55, p.239-296, jan./mar. 1991.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. In MACHADO, Hugo de Brito(coordenador). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, Souto Maior. *Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, Jose Souto Maior. *Obrigação tributaria: uma introdução metodológica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO, Edvaldo. *Contribuições sociais e econômicas: natureza jurídica e prescrição*. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1976.

BRITO, Edvaldo. *O conceito atual de tributo*. In Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA. Salvador: Centro editorial e didático da UFBA, 1991,n.1.

BRITO, Edvaldo. *O conceito de tributo*. 1997. 264 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 1997.

BRITO, Edvaldo. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico: desenvolvimento econômico, bem estar social*. São Paulo: Saraiva, 1982.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constitucionalismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASÁS, José Osvaldo. *El principio de legalidad em materia tributaria*. In TORRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. Tradução de Antonio Jose Brandão. 2ª ed. Coimbra: Armênio Armado, 1951.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Pós-modernismo e tributos complexidade, descrença e corporativismo*. In Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, n.88, p.149-176, dez. 2003.

DIDIER JUNIOR, Fredie. *Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida*. Salvador: Juspodium, 2012.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 7ª ed., 1996.

FANUCCHI, Fabio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Agências reguladoras: legalidade e constitucionalidade*. In Revista tributária e de finanças públicas n°35, 2 000.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo*. In Revista de Direito Público n 61, janeiro/março – 1982. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

FONROUGE, C.M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: Edições Lael, 1973.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições especiais: natureza e regime jurídico*. In Santi, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GIANNINI, Archille Donato. *Il rapporto giuridico d' imposta*. In BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero I*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *A destinação dos recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE sobre combustíveis*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 104. Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura sui generis)*. São Paulo, Dialética, 2000.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Tradução de Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IBRAHIM, Fabio Zambitte. *Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições – Uma interpretação possível da emenda constitucional n. 27*. Revista Dialética de Direito Tributário n.61. São Paulo: Dialética, 2000.

JARACH, Dino. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5ª ed. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1979.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 9ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2005.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As contribuições no sistema brasileiro*. In MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, ICET, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As contribuições especiais numa divisão quinquipartida do tributos*. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Bushatsky, 1977.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direito fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições para o custeio de iluminação pública*. RDDT 95/108, agosto de 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Do caráter provisório das contribuições de intervenção no domínio econômico*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico*. In GRECO, Marco Aurélio (coordenador). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

PLATÃO. *A República*. São Paulo: Martin Claret, 2000.

POPPER, Karl Raymund. *A lógica das ciências sociais*. 3ª ed. Trad. Estevão de Rezende Martins e outros. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

RÃO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5ª ed. Anotada e atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. São Paulo: Martin Claret, 2006.

SAMPAIO, Nelson de Souza. *O poder de reforma constitucional*. 3. ed. rev. e atual. Belo Horizonte, MG: Nova Alvorada, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Belém: CEJUP, 1993.

SOUZA SANTOS, Boaventura de. *Da sociologia da Ciência à Política Científica*. In Revista Crítica de Ciências Sociais nº 1. Coimbra: Centro de Estudos Sociais, 1978.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 7ª ed. México: Porrúa, 1977.

TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008

TORRES, Ricardo Lobo. *As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação*. In TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.