

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Alexandre Freitas Costa

**AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO:
A integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma
tributária e como limitadores à instituição de tributos**

Belo Horizonte
2016

Alexandre Freitas Costa

**AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO:
A integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma
tributária e como limitadores à instituição de tributos**

Tese apresentada ao Curso de Doutorado da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito Público.

Área de Concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte

2016

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

C837c Costa, Alexandre Freitas
As contribuições especiais no estado democrático de direito: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos / Alexandre Freitas Costa. Belo Horizonte, 2016.
196 f.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito tributário - Aspectos econômicos. 2. Política tributária. 3. Estado democrático de direito. 4. Inconstitucionalidade. 5. Controle da constitucionalidade. 6. Prescrição (Direito tributário). I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.022

Alexandre Freitas Costa

**AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO:
A integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma
tributária e como limitadores à instituição de tributos**

Tese apresentada ao Curso de Doutorado da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito Público.

Área de Concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Profa. Dr. Flávio Couto Bernardes (Orientador)

Prof. Dr. Giovani Clark

Prof. Dr. Rodolpho Barreto Sampaio Júnior

Prof. Dr. Renato Lopes Becho

Prof. Dr. André Mendes Moreira

Belo Horizonte, 09 de maio de 2016

*À Miriam, você é tudo na minha vida! Sem você eu nada seria! Para você, tudo!
À Deborah, luz dos nossos dias com sua alegria contagiante e seus sorrisos!*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Miriam por todo o incentivo, apoio e companhia em todos os meus sonhos e projetos. Sem você ao meu lado jamais seria possível alcançar este objetivo. Suas cobranças pela finalização do texto surtiram efeito. Agora podemos desfrutar de mais tempo juntos.

Agradeço à Deborah por todos os sorrisos e gargalhadas compartilhados. Sua alegria torna nossos dias mais leves.

Agradeço ao meu orientador, Professor Dr. Flávio Couto Bernardes. E com ele devo compartilhar os méritos por ventura existentes. Sem a sua capacidade jurídica jamais seria possível chegar ao marco final.

Eterno agradecimento devo ao amigo e Professor Celso Barbi Filho. Seus ensinamentos e sua disposição para aconselhar o próximo deixaram uma grande marca em todos aqueles que tiveram o prazer de sua convivência durante sua passagem pela vida.

Agradeço aos meus pais, Eliana e José (Costinha), por me ensinarem a beleza da vida. Não posso deixar de agradecer os incentivos dos meus sogros, Betty e Paulo.

Agradeço ao Sidnei pelo auxílio na elaboração do material de pesquisa; ao Rafael pela revisão feita no texto.

“A vida da inteligência acha-se ameaçada. A
imagem substituiu o texto. A vida sensorial
ocupa o lugar que a vida intelectual preenchia”
(BECKER, 1998, pág. 90)

RESUMO

Esta tese trata das contribuições especiais e o papel dos aspectos finalidade e destinação na estrutura das normas tributárias perante o Estado Democrático de Direito. Busca estabelecer limites à instituição da espécie tributária e impedir o desvio do produto de sua arrecadação. Consistindo a figura estudada em uma espécie que assumiu relevância no cenário jurídico tributário brasileiro, busca-se garantir a aplicação dos recursos naquelas finalidades que ensejaram a sua instituição. Propondo uma nova estrutura à norma tributária, a tese leva em consideração a importância destes dois aspectos como impositivos de limites ao exercício do poder de tributar. Sendo o Direito Tributário o campo em que deve vigor por excelência o princípio da segurança jurídica, os estudos foram desenvolvidos na perspectiva do positivismo exclusivista, com forte inspiração em Hart. Os aspectos finalidade e destinação são apresentados de maneira separada com vistas a destacar a obrigatoriedade da efetiva aplicação do produto da arrecadação. A perspectiva de análise da relação jurídica entre o Estado e o Contribuinte foi modificada para adequá-la à consideração dos aspectos finalidade e destinação. A pesquisa desenvolvida cuidou ainda de analisar os efeitos da desobediência e inobservância dos aspectos finalidade e destinação.

Palavras-chave: Estado Democrático de Direito; Contribuições especiais; estrutura da norma tributária; finalidade e destinação; limites ao exercício do poder de tributar; relação jurídica tributária.

ABSTRACT

This thesis talks about the special contribution and the role of both purpose and destination in the structure of tax rules in the Democratic State. It aims to establish the limits to the institution of tax type and prevent goods to be deviated from tax revenue. The object of study constitutes a type which has reached relevance in the Brazilian tax law scene, it seeks to grant the use those resources for the purposes that gave rise to their institution. By proposing a new structure to the tax norm, the thesis takes into consideration the relevance of these two aspects as limit-imposing to exercise tax power. According to Tax Law, the field which by excellence governs the principle of tax security, studies have been developed under the perspective of a strongly Hart-inspired exclusivist positivism. The aspects 'purpose and destination' are presented separately aiming to highlight to the mandatory effective application of the tax collection product. The analysis perspective of the legal relation between State and Taxpayer was changed to make it more adequate to examine 'purpose and destination' aspects. The research also analyzed the effects of disobedience and non-observance of the aspects 'purpose and destination'.

Keywords: Democratic State; Special contributions; tax norm structure; purpose and destination; limits to exercise tax power; tax law relation.

RIASSUNTO

Questa Tesi si occupa dei contributi speciali e del ruolo degli aspetti finalità e destinazione nella struttura delle norme tributarie davanti allo Stato Democratico di Diritto. Cerca stabilire i limiti all'istituzione della specie tributaria ed impedire la deviazione del prodotto dei suoi contributi. Consistendo il tema studiato un argomento che ha assunto rilevanza nel panorama del sistema giuridico tributario brasiliano, cercasi garantire l'applicazione delle risorse alle finalità per cui sono state istituite. La Tesi propone una nuova struttura alla norma tributaria e prende in considerazione l'importanza di questi due aspetti come imposizioni dei limiti all'esercizio del potere d'imposta. Essendo il Diritto Tributario un settore in cui si deve vigorare per eccellenza il principio della sicurezza giuridica, gli studi sono stati condotti nella prospettiva del positivismo esclusivo con forte ispirazione da Hart. Gli aspetti finalità e destinazione sono presentati in modo separato per evidenziare l'obbligo dell'applicazione effettiva del prodotto della contribuzione. La prospettiva analitica del rapporto giuridico tra lo Stato e il contribuente è stata modificata per essere adatta alla considerazione degli aspetti finalità e destinazione. La ricerca sviluppata ha anche analizzato gli effetti della disobbedienza e violazione degli aspetti finalità e destinazione.

Parole chiave: Stato Democratico di Diritto; contributi speciali; struttura della norma tributaria; finalità e destinazione; limiti all'esercizio del potere d'imposta; rapporto giuridico tributario.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO 1 - FIXANDO PREMISSAS	16
1.1. O Positivismo Jurídico.....	16
1.1.1. A posição adotada	22
1.2. Segurança Jurídica	23
1.2.1. Concretização do princípio da segurança jurídica e as contribuições especiais.....	31
1.2.2. A utilização de conceitos como forma de se garantir a segurança jurídica em direito tributário	34
1.2.3. A segurança jurídica no sistema constitucional tributário	37
1.2.4. A posição adotada	39
1.3. O Direito como sistema normativo	40
1.3.1. As normas primárias na Teoria do Direito de Hart	44
1.3.2. As normas secundárias na Teoria do Direito de Hart	46
1.3.3. A posição adotada	48
CAPÍTULO 2 - A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	49
2.1. Introdução	49
2.2. A teoria da norma tributária de Paulo de Barros Carvalho	49
2.3. A teoria da norma tributária de Sacha Calmon	50
2.4. A teoria da norma tributária de Werther Botelho Spagnol.....	51
2.5. A estrutura da norma tributária segundo o entendimento de Flávio Couto Bernardes	52

2.6. A finalidade das contribuições especiais.....	53
2.7. O aspecto destinação das contribuições especiais.....	56
2.8. A nossa proposta: uma releitura da estrutura da norma tributária para inclusão dos aspectos “finalístico” e “destinação”	64
2.8.1. O Antecedente da norma tributária	66
2.8.2. O conseqüente da norma tributária.....	74
CAPÍTULO 3 - A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	81
3.1. As teorias classificatórias das espécies tributárias	84
3.2. A posição adotada	87
3.2.1. O Imposto	90
3.2.2. A Taxa	93
3.2.3. A Contribuição de Melhoria.....	95
3.2.4. O Empréstimo Compulsório.....	98
3.2.5. As Contribuições especiais.....	100
3.3. Síntese conclusiva	101
CAPÍTULO 4 - AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	105
4.1. As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito	105
4.1.1. A solidariedade social como fundamento de instituição das contribuições especiais.....	109
4.2. Conceito de contribuição especial.....	115
4.3. O significado da expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas”	117
4.3.1. As contribuições sociais como instrumento de atuação na área social ..	120

4.3.2. As contribuições interventivas como instrumento de atuação na área interventiva	127
4.3.3. As contribuições corporativas como instrumento de atuação na área de interesse das categorias profissionais ou econômicas	129
4.4. Espécies de contribuições especiais.....	129
4.4.1. Contribuições Sociais	129
4.4.2. Contribuições no Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas	132
4.4.3. Contribuições de Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico ..	134
4.4.4. Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública	135
4.5. O aspecto material das contribuições especiais	140
4.6. O aspecto pessoal das contribuições especiais.....	142
4.7. Síntese conclusiva	Erro! Indicador não definido.

CAPÍTULO 5 - A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS FINALÍSTICO E DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	145
5.1. O planejamento econômico e as contribuições especiais.....	149
5.2. A dicotomia entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário	150
5.3. O aspecto destinação e o orçamento público	153
5.4. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais	157
5.4.1. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano constitucional	159
5.4.2. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano infraconstitucional	164
5.4.3. A inobservância do aspecto destinação no plano fático	168
5.5. Efeitos decorrentes da inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais	170

5.5.1. O crime de responsabilidade pelo administrador público responsável pelo descumprimento do aspecto destinação.....	171
5.5.2. A inconstitucionalidade da lei instituidora da contribuição especial quando inobservado o aspecto destinação	172
5.5.3. A repetição do indébito tributário quando descumprido o aspecto destinação	172
CONCLUSÃO.....	178
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	182

INTRODUÇÃO

A tese desenvolvida, no presente trabalho, objetiva verificar se há limites à instituição de contribuições especiais e impedir o desvio dos recursos em sua virtude arrecadados como forma de se conferir maior efetividades às mesmas.

As contribuições especiais constituem espécie tributária que adquiriu relevância significativa desde a Constituição Federal de 1988, podendo seu crescimento ser justificado com:

a) o fato de não haver partilha do produto de sua arrecadação com Estados, em contraposição ao que ocorre com eventuais impostos novos, decorrentes da competência tributária residual estipulada no art. 154, I, da Constituição Federal;

Exceção a esta regra foi pela Emenda Constitucional n.º 44 que, alterando o disposto no artigo 157, inciso III da Constituição Federal, passou a determinar que a União Federal deve entregar vinte e nove por cento do produto da arrecadação da Cide-Combustíveis aos Estados e ao Distrito Federal.

b) a não configuração de *bis in idem* na coincidência dos fatos geradores entre contribuições e impostos, haja vista o exemplo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas; e

c) o laconismo do artigo 149 da Constituição Federal quanto aos limites de sua instituição, acarretando falta de controle e desobediência ao pressuposto constitucional de validade, caracterizado pela finalidade das contribuições especiais.

O questionamento que se busca propor sobre tal trabalho é: “Há limites à instituição de contribuições especiais e ao desvio dos recursos em sua virtude arrecadados no paradigma do Estado Democrático de Direito?”

Dúvidas poderiam advir no que tange o caráter inovador da presente tese, haja vista a existência de diversas obras acerca do tema. Não obstante, estas não devem subsistir ao se destacar, exatamente, a inovação proposta na estrutura da norma tributária.

Vários autores já se atentaram para o estudo das contribuições especiais no Direito brasileiro; alguns concentrando seus estudos nas contribuições sociais, outros nas contribuições interventivas, mas todos em busca da construção de uma teoria geral das contribuições especiais.

A jurisprudência pátria também tem enfrentado controvérsias ao analisar as contribuições especiais em nosso sistema jurídico.

Tais dificuldades decorrem da falta de detalhado regramento da espécie pela Constituição Federal, problemática sobre a qual opina Becho (2011, p. 305) ao afirmar que as contribuições especiais vêm servindo para “desorganizar o sistema tributário, tão bem construído no passado recente”.

Enquanto o legislador constituinte preocupou-se com o estabelecimento de limites claros e objetivos quanto à regra matriz de incidência dos diversos impostos, cuidou apenas de caracterizar as contribuições especiais pelas finalidades que devem atingir.

No direito comparado, as contribuições são vistas como decorrência de especial prestação de serviços do Estado para o contribuinte como, por exemplo, a realização de uma obra pública ou a ampliação dos serviços públicos, sendo certo que o produto da arrecadação deve ser destinado ao financiamento das obras ou da atividade pública correspondente.

Esta caracterização constitucional das contribuições especiais por meio da finalidade a que se destinam não se encontra, devidamente, retratada na estrutura da norma tributária de incidência: alguns autores entendem que a finalidade deve integrar apenas a norma de competência tributária relativa às contribuições. No entanto, os estudos que tratam da estrutura normativa de incidência tributária não têm se apresentado em consonância com a norma de competência constitucional.

Questionamentos poderiam surgir quanto à opção da análise do tema sob a perspectiva do direito tributário em detrimento de sua análise sob a perspectiva do direito financeiro.

Esta opção decorre exatamente da perspectiva inovadora da tese quanto ao conteúdo constitucional do aspecto destinação das contribuições especiais. Como restará explícito no Capítulo 5, item 5.2, não se pode dissociar o direito tributário do direito financeiro.

Em uma vertente jurídico-dogmática, optou-se nesse estudo pela abordagem hipotético-dedutiva da questão proposta, analisando-se o conteúdo do artigo 149 da Constituição Federal perante as teorias da norma tributária desenvolvidas no Direito brasileiro.

O primeiro capítulo, do presente estudo, destina-se à fixação de premissas balizadoras da tese, tendo o segundo capítulo se destinado ao estudo da estrutura

da norma de incidência tributária. No terceiro capítulo, buscou-se tratar da classificação das espécies tributárias, enquanto o quarto foi dedicado à análise específica das contribuições especiais. O quinto capítulo, finalmente, dedica-se ao estudo dos efeitos da teoria proposta na tese.

Entende-se, em conformidade com o pensamento de Tôrres (2011, p. 41), que os tributos não devem destinar-se, exclusivamente, ao financiamento das despesas públicas, devendo servir, também, como garantia à continuidade dos investimentos públicos.

As contribuições especiais devem ser um relevante instrumento de garantia a estes investimentos públicos, seja no campo social, seja no campo econômico, desde que observados os seus pressupostos constitucionais de instituição: a finalidade e a destinação do produto da arrecadação.

CAPÍTULO 1 - FIXANDO PREMISSAS

1.1. O Positivismo Jurídico

O positivismo jurídico tem, em Hans Kelsen, um dos seus maiores estudiosos. Em sua obra “Teoria Pura do Direito”, Kelsen (1998) pretendeu analisar o direito livre de qualquer influência ideológica, concluindo, pois, que, a teoria pura do direito deveria ser uma teoria do Direito positivo buscando solução para a definição do que seria e o que não seria o direito.

A pureza de sua teoria significa a proposta de garantia de um conhecimento dirigido exclusivamente ao direito, excluindo do mesmo tudo aquilo que não pertença ao objeto de estudo, ou seja, tudo aquilo que não possa ser determinado como Direito.

É neste mesmo sentido que se pretende, no presente trabalho, desenvolver estudos acerca das contribuições especiais, buscando estabelecer limites jurídicos à espécie com vistas ao respeito das diretrizes constitucionais regentes da matéria.

Para tal mister, entende-se ser o positivismo jurídico a linha do pensamento que permitirá maior segurança quanto às conclusões que advirão da análise cautelosa dos elementos constitucionais e legais regentes da matéria.

Nas palavras de Bobbio (1995, p. 238):

Como a ciência consiste na descrição avaliatória da realidade, o método positivista é pura e simplesmente o método científico e, portanto, é necessário adotá-lo se quer fazer ciência jurídica ou teoria do direito. Se não for adotado, não se fará ciência, mas filosofia ou ideologia do direito.

Trata-se o positivismo jurídico, segundo Dimoulis (2006, p. 66) de “uma teoria explicativa do fenômeno jurídico, isto é, uma das possíveis, historicamente presentes e atualmente defendidas teorias do direito”, sendo necessário, para a sua caracterização, separar o direito e a moral, pois uma vez estabelecido aquele, esta não tem poderes para modificá-lo.

Há muitos pontos de relação e interseção entre o direito e a moral, mas, na visão juspositivista, aquele deve se apresentar ausente de qualquer conotação valorativa, pois ao Direito não cabe o fato de ser bom ou mau.

Kelsen (1998, p. 76) destaca que “a validade de uma ordem jurídica positiva é independente de sua concordância ou discordância com qualquer sistema de moral”. Para o estudioso, uma justificação do Direito positivo pela Moral apenas é possível “quando entre as normas da Moral e as do Direito possa existir contraposição, quando possa existir um Direito moralmente bom e um Direito moralmente mau”.

Kelsen (1998, 75/76) destaca a irrelevância da legitimação da ordem jurídica pelos preceitos morais diante do positivismo jurídico, visto que cabe à ciência jurídica o seu conhecimento e descrição, não lhe cabendo, por conseguinte, a aprovação ou desaprovação.

Dessa forma, o estudioso do direito, sob o ponto de vista juspositivista, deve buscar a neutralidade na interpretação das normas jurídicas, sendo que a validade de uma norma jurídica decorre da relação de pertinência a determinado ordenamento jurídico, desconsiderando-se o fato de a mesma ser boa ou ruim.

Ao objetivar o estudo do direito como é, e não como este deveria ser, o positivismo jurídico deve postar-se de maneira neutra diante do mesmo, ou seja, o pensador do direito deve abster-se de justificar ou corrigir o direito conforme suas preferências.

Ao analisar uma norma jurídica, sob a visão juspositivista, o teórico do direito deve distanciar-se do conteúdo desta, com o objetivo de manter sua neutralidade perante a mesma. Ele não deve deixar-se influenciar por juízos de valor ou de mérito da norma e, tampouco, buscar corrigir a normatividade.

Nos dias atuais, a aplicação da teoria moral para a solução de causas judiciais difíceis tem exercido grande fascínio nos pensadores do direito. Em sua obra, *A Problemática da Teoria Moral e Jurídica*, Posner (2012) questiona este deslumbramento e busca responder à seguinte questão: quando os métodos do positivismo jurídico não são capazes de resolver satisfatoriamente uma questão jurídica, o direito deve orientar-se pela filosofia ou pela ciência? Após reflexões, o estudioso conclui ser a ciência a resposta correta.

A moral, na visão de Posner (2012, p. 4), consiste em um:

conjunto dos deveres para com os outros (não necessariamente outras pessoas - os deveres podem dirigir-se aos animais ou, o que é importante, a Deus) que em tese, põem freio as nossas reações meramente egoístas, emocionais ou sentimentais diante de questões serias relacionadas à conduta humana.

Com efeito, a moral apresenta alta carga de relatividade, pois está subordinada a condições de lugar, época e a características educacionais, por exemplo, não se apresentando de forma uniforme em todo o mundo.

Conforme Posner (2012, p. 107):

Uma sociedade de pessoas “boazinhas”, o tipo de sociedade implicitamente idealizada pelos moralistas acadêmicos, não só seria tediosa como também careceria de resistência, adaptabilidade e inovação.

Este autor trata, como falsa, a relação obrigatória entre o direito e a moral, decorrente da coincidência entre certas obrigações morais e jurídicas, sendo que tal relação decorre do fato de serem ambos paralelos com vistas a propiciar a cooperação necessária à prosperidade humana.

Kelsen (1998, p. 77) identifica a possibilidade de divergência entre a Moral e o Direito ao afirmar que:

Se a ordem moral não prescreve a obediência à ordem jurídica em todas as circunstâncias e, portanto, existe a possibilidade de uma contradição entre a Moral e a ordem jurídica, então a exigência de separar o Direito da Moral e a ciência jurídica da Ética significa que a validade das normas jurídicas positivas não depende do fato de corresponderem à ordem moral, que, do ponto de vista de um conhecimento dirigido ao Direito positivo, uma norma jurídica pode ser considerada como válida ainda que contrarie a ordem moral.

Na atualidade, a dicotomia direito e moral, associada à influência da teoria moral, gerou uma divisão do positivismo jurídico: entre o positivismo jurídico exclusivo ou *hard positivism* e o positivismo jurídico inclusivo ou *soft positivism*. Fernandes (2015, 177/181) indica duas bases para a demarcação das linhas do positivismo jurídico na atualidade: a) a tese das fontes ou do fato social; e b) a tese da separação ou separabilidade conceitual entre direito e moral.

Conforme a primeira dessas teses, o direito é um fato social sendo “compreendido como um produto de decisões históricas tomadas por aqueles que detêm o poder político”. Em consonância com a visão de Hart, considera-se uma proposição jurídica verdadeira quando, associada à autoridade daqueles que determinam as normas, representa uma convenção social aceita pela sociedade em decorrência do sistema de regras outorgadas por aqueles a quem foi atribuído o poder de criar as leis.

A segunda das teses, por sua vez, refuta a ideia de que a juridicidade das normas depende do seu mérito substantivo, ou seja, da moral. Para o positivismo jurídico, não haveria relação, conceitualmente, necessária entre o Direito e a Moral.

Desta relação entre os fatos morais e o conteúdo do direito, Gonçalves (2015, p. 178) apresenta três posições:

1) Necessariamente os fatos morais contribuem para o conteúdo do direito (posição **não positivista** como a de Ronald Dworkin); 2) Necessariamente apenas os fatos sociais contribuem para o conteúdo do direito. Com isso os fatos morais não podem contribuir para o conteúdo do direito (posição do **positivismo jurídico exclusivo**: J. Raz, S. Shapiro, A. Marmor); 3) Possivelmente os fatos morais contribuem para o conteúdo do Direito. Mas se contribuem, é em resultado de algum fato social a que eles se referem, visto que o Direito deriva de fatos sociais (posição do **positivismo jurídico inclusivista**: J. Coleman).

Assim, o positivismo jurídico exclusivo se caracteriza pela determinação cerrada de seus preceitos, inadmitindo a abertura para preceitos morais na interpretação do direito. Segundo Dimoulis (2006, p. 135), o positivismo jurídico exclusivista afirma:

que, apesar das influências de ordem genética, a moral nunca interfere conceitualmente na definição do direito: algo é juridicamente válido quando (e porque) corresponde a fatos sociais que podem lhe conceder essa validade, e os mandamentos morais nunca adquirem relevância jurídica como indica o termo 'antiincorporacionismo'.

A moral, para os teóricos adeptos desta corrente do positivismo, não pode servir de critério para a identificação do direito, pois ela não tem interferência na sua definição. Para eles, a validade da norma jurídica decorre da ocorrência de fatos sociais, juridicamente relevantes, característica que não se apresenta nos mandamentos morais.

Ao negar influência à moral, Dimoulis (2006, p. 140) indica que o positivismo jurídico exclusivista:

tende a admitir a existência de uma grande liberdade de decisão do aplicador, já que, em caso de dúvida interpretativa, de lacuna ou de norma de baixa densidade normativa, ele decidirá exercendo um poder próprio.

O pensador do direito, sob os auspícios do positivismo exclusivista, não deve questionar os valores dos quais se serviu o legislador ao estabelecer o direito,

decorrendo tal posicionamento da independência conceitual do direito, que não depende de seus eventuais conteúdos morais.

Para o positivismo jurídico exclusivista, a moral deve ser afastada do direito positivo, seja no tocante aos seus critérios de validade, seja no que diz respeito à sua interpretação.

A segunda corrente do positivismo, o positivismo jurídico inclusivo ou *soft positivism*, caracteriza-se pela incorporação dos princípios morais na análise da validade e aplicação do direito positivo.

Conforme Dimoulis (2006, p. 137), os adeptos desta corrente de pensamento

consideram que os valores morais não são sempre decisivos para definir e aplicar o direito. Apesar disso, afirmam que, em certas sociedades, pode haver uma convenção social impondo levar em consideração a moral para determinar a validade e para interpretar normas jurídicas. (...) os adeptos do PJI acreditam na (possível) existência de sistemas jurídicos que adotam 'critérios de juridicidade de cunho moral.

Os teóricos do positivismo jurídico, inclusive, buscam a conciliação do posicionamento positivista com a corrente moralista, entendendo que o direito deve ser visto como uma convenção social, abrindo-se possibilidade à existência de sociedades nas quais deve-se levar em consideração a moral a fim de determinar a validade e para interpretar normas jurídicas. Por conseguinte, ao pensador do direito, cabe a decisão quanto à aplicação das normas morais como critério de validade do direito positivo.

Para os positivistas exclusivistas, a moral não possui a capacidade de determinação do direito, enquanto, para os positivistas inclusivistas, o direito somente o será caso corresponda aos aspectos morais.

Dimoulis (2006, p. 140) ressalta a tendência dos positivistas inclusivistas de negar a existência de um poder discricionário, haja vista o afastamento do livre-arbítrio do pensador do direito quando da introdução da moral no sistema jurídico. A validade das normas jurídicas de um sistema normativo independe de sua efetiva aplicação pelos membros da sociedade e decorre do simples fato de serem emanadas conforme estabelecido pelo próprio ordenamento.

Conforme os ensinamentos de Kelsen (1998, 235/238), pode-se afirmar que a validade de uma norma não decorre do atendimento dos requisitos formais de elaboração estabelecidos no sistema. Baseando-se o positivismo jurídico na ideia de

coerção com vistas à produção de efeitos pela norma jurídica, os destinatários das ordens jurídicas devem acreditar que à sua desobediência se seguirá o cumprimento da ameaça prevista.

Na concepção positivista de Kelsen (1998, p. 35), a coerção significa uma reação da ordem jurídica àquelas situações consideradas indesejadas, haja vista a sua perniciosidade à vida em sociedade. O estabelecimento de uma sanção para a hipótese de descumprimento da norma jurídica estimula a adoção da conduta prescrita pelo direito.

Raz (2012, p. 248) indica que a existência de um dever jurídico, somente, será caracterizada pela imposição de uma sanção para a hipótese de violação da prescrição normativa, garantida pelo uso da força, constituindo a coerção o fundamento do direito, pois, em sua razão, há obediência às leis.

Duas são as funções da sanção no entendimento de Flávio Couto Bernardes (2006, p. 48): a primeira consistente na aplicação de uma pena como forma de desestimular o não cumprimento da conduta prevista; e a segunda consistente na permissão à execução forçada na hipótese de violação da norma jurídica.

A institucionalização da sanção promovida pelo positivismo jurídico acarreta maior segurança ao ordenamento jurídico pois, na hipótese de inobservância do mandamento constitucional na edição das normas jurídicas, estas deverão receber a sanção prevista no próprio ordenamento jurídico, visando à proteção da ordem constitucional e do interesse público.

A tradição, na prática jurídica brasileira, para os casos de normas que deixem de observar os preceitos constitucionais em sua edição, é de atribuir-lhes a sanção consistente em sua nulidade, conforme nos atenta Pontes (2002, p. 37/40):

No Brasil, prevalece o sistema da nulidade da norma inconstitucional, também herança da influência do Direito Constitucional norte-americano. A pronúncia de nulidade, em princípio, opera *ex tunc*, atingindo todos os efeitos produzidos pela norma julga inválida em face da Constituição.

O fundamento para a adoção da teoria da nulidade sempre foi o princípio da supremacia da Constituição, tendo em vista a circunstância de que admitir e preservar a validade ou a eficácia, ainda que por um certo período de tempo, de norma inconstitucional, significaria ofender ou suspender a eficácia, por igual período de tempo, dos comandos constitucionais com os quais aquela norma conflite.

(...)

Importante registrar que não há autorização legal para a flexibilização do efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade no sistema difuso de constitucionalidade, ao contrário do que ocorre no sistema concentrado, em que a Lei n. 9.868/99 (art. 27) permite que o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, possa calibrar a eficácia, em tese

retroativa, da pronúncia de inconstitucionalidade, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social.

(...)

Assim sendo, em princípio, a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso gera a anulação retroativa (*ex tunc*) da norma impugnada na relação jurídica concreta, decidida definitivamente pelo Poder Judiciário, mesmo que o respectivo processo não chegue à apreciação do Supremo Tribunal Federal, situação que pode ocorrer por força das vicissitudes sofridas pelas vias processuais ordinárias.

Mendes (2013, p. 249/250) apresenta pensamento similar acerca da nulidade da lei inconstitucional no Direito brasileiro:

O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual *'the unconstitutional statute is not law at all'*, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição.

Entende-se que a nulidade da lei inconstitucional deve ser referendada pelo ordenamento jurídico conferindo, àqueles que se submeteram aos seus efeitos, o direito à recomposição ao *statu quo ante* de sua situação jurídica.

A permissão de produção de efeitos de norma inconstitucional, possível mediante a modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, pode significar instrumento de deslealdade tributária do Estado face ao contribuinte no momento em que considerar o tributo inconstitucional apenas desde o momento da decisão da Corte Suprema.

1.1.1. A posição adotada

Em que pese o posicionamento dos adeptos do *soft positivism*, a ausência de indicação de critérios bem definidos a serem utilizados na interpretação do direito acarreta insegurança jurídica, tendo em vista a já apresentada subjetividade e variação dos conceitos morais, bem como pela dúvida quanto à certeza de correção da interpretação apresentada.

Embora o direito seja uno, no campo tributário, a aceitação da influência da moral na aplicação da norma jurídica possui o condão de ceifar, mortalmente, a

segurança jurídica, indispensável a tal seara do direito, o qual não pode sujeitar-se ao arbítrio do aplicador do direito.

Dimoulis (2006, p. 145) alerta que a submissão da validade e da interpretação das normas jurídicas às crenças morais acerca da democracia, da liberdade ou de qualquer outro valor “destrói a segurança jurídica do sentido da previsibilidade das consequências jurídicas de uma conduta”.

Ao abordar o tema sob a perspectiva do positivismo jurídico exclusivista ou *hard positivism*, centram-se os esforços no estudo do direito posto por uma autoridade competente, sem se preocupar com as observações morais que inspiraram a criação do direito, haja vista consistir em uma exigência do sistema jurídico a separação entre a moral e o direito.

Entende-se a possibilidade de a moral servir como inspiração à produção normativa, devendo sua inclusão no ordenamento ocorrer apenas como norteador da elaboração das normas relativas às contribuições especiais, de forma a possibilitar que estas atendam às finalidades, constitucionalmente, estabelecidas no artigo 149 da Constituição Federal. Melhor dizendo, a moral pode servir como inspiração para o estabelecimento da finalidade das contribuições especiais, observando-se o disposto no artigo 3º da *Lex Major*.

Como primeira premissa do presente trabalho, estabelece-se que o pensador do direito deve observar o positivismo jurídico exclusivista ou *hard positivism*. Ao deparar-se com a legislação tributária definidora da obrigação tributária, é vedada a adoção de preceitos diversos daqueles, expressamente, postos no ordenamento jurídico pelo legislador quando da aplicação da norma ao caso concreto. No caso das contribuições especiais, merece especial atenção do positivismo jurídico, a finalidade e a destinação do produto da arrecadação.

1.2. Segurança Jurídica

O fato de o Estado brasileiro consistir em um Estado Democrático de Direito traz, como consequência, a obrigação de busca do cumprimento daquelas finalidades que lhe são impostas pelo “*caput*” do artigo 3º da Constituição Federal. Entendemos que as contribuições especiais, em razão de sua caracterização constitucional pela finalidade que buscam atingir, apresentam-se como relevante

instrumento para se atingir tais objetivos, concedendo concretude ao texto constitucional.

Não obstante, diante do posicionamento adotado, quanto à observância do positivismo jurídico exclusivista no que diz respeito à determinação da obrigação tributária das contribuições especiais, a segurança jurídica se apresenta como uma das bases de legitimidade do sistema constitucional tributário, bem como um meio de garantia no que tange ao cumprimento das finalidades do Estado.

A adoção do positivismo jurídico exclusivista busca reforçar a segurança jurídica como uma das bases de legitimidade do sistema constitucional tributário, servindo como um meio de se atingir os objetivos do Estado brasileiro definidos no texto constitucional.

Ávila (2014, p. 141) afirma que a segurança jurídica, enquanto resultado da ideia de Direito, “é um valor constitutivo do Direito, visto que sem um mínimo de certeza, de eficácia e de ausência de arbitrariedade não se pode, a rigor, falar de um sistema jurídico”.

Carrazza (2000, p. 298), por sua vez, destaca a importância da segurança jurídica para a vida em sociedade, pois esta se apresenta como uma forma de “promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc”.

Para este último autor, a segurança jurídica deve “procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições”, sendo tal propósito obtido no direito tributário “quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma *ação-tipo* (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo”.

Ávila (2014, p. 53/62) ainda destaca consistir o atual estado de insegurança jurídica em fator impositivo ao estudo da segurança jurídica. Este estado de insegurança decorre de causas sociais e jurídicas. Como causas sociais, o autor indica a pluralidade da sociedade; a diversidade de interesses dos indivíduos; a multiplicidade de valores existentes na sociedade; o intervencionismo estatal superutilizado; as denominadas “leis ônibus”, que, por meio de “um único instrumento legislativo, introduzem modificações em grandes e em distintos setores do ordenamento jurídico”; a produção legislativa por mais de uma autoridade; e as leis com alto grau de abstração e indeterminação.

Como fatores jurídicos que fundamentam o atual estado de insegurança jurídica, este autor destaca a abstração doutrinária e a complexidade do ordenamento jurídico, podendo a mesma constituir fonte de ilegitimidade do direito tributário, vindo a provocar uma ruptura da harmonia que deve existir entre a sociedade e o ordenamento jurídico, uma vez que acarreta três problemas: a) falta de intelegibilidade do ordenamento jurídico, pois o cidadão desconhece qual a regra válida; b) carência de confiabilidade do ordenamento jurídico, pois o cidadão tem dúvidas quanto à efetiva aplicação da norma ao seu caso; c) falta de calculabilidade do ordenamento jurídico, pois o cidadão desconhece qual será a norma válida.

Ávila (2014, p. 74) conclui afirmando que:

A ausência ou a pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem em dúvida até mesmo princípios tradicionais, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a legalidade.

Consistindo a segurança jurídica em um princípio-garantia do Sistema Constitucional Tributário, Tôres (2011, p. 19) alerta-nos quanto ao duplo significado da expressão sistema tributário: este será uma norma de proibição e uma norma de garantia.

No primeiro dos significados, objetiva vedar a adoção de “comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido ou dirigidos a comprometer sua efetividade”; enquanto no segundo, “permite a concretização dos princípios do sistema tributário, e da segurança jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades”.

Ávila (2011, p. 22) sustenta que a segurança jurídica deve ser entendida como “um fim sistêmico a ser efetivado por meios típicos, como expectativa de solução aos problemas decorrentes da ‘insegurança’”.

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica visa garantir os direitos e liberdades fundamentais do cidadão baseando-se na certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima.

A certeza do direito será viabilizada, dentre outras formas, pela observância do princípio da legalidade, formal e material, e a correta definição das espécies tributárias. Como forma de expressão da segurança jurídica tributária, tal convicção está a exigir a previsibilidade do comportamento e da aplicação das normas,

possibilitando o planejamento das atividades e dos atos patrimoniais dos contribuintes.

A certeza permite que os contribuintes atuem com segurança quanto às repercussões fiscais de suas condutas, e, desta forma, reduzem-se as possibilidades de conflito com o fisco. Uma das formas de expressão da certeza do direito, como aspecto da segurança jurídica tributária, conforme Tôres (2011, p. 201) se configura na:

determinação de conceitos, objetividade e clareza das leis tributárias, pois dificuldades na definição das condutas podem induzir contribuintes a erros ou ao descumprimento da legislação, o que lhes poderá render sanções ou até mesmo a privação de liberdade.

Para garantir a segurança jurídica tributária e, desta forma, controlar a complexidade, assegurar a clareza e a preservação de expectativas legítimas, o Sistema Constitucional Tributário deve procurar reduzir, permanentemente, a indeterminação de suas regras. No que tange à referente consideração, Ávila (2014, p. 183) compreende a segurança jurídica tributária como fundamento do princípio da legalidade à medida em que este permita ao contribuinte, quanto aos tributos, “reconhecer de antemão o sentido normativo pela interpretação da regra de tributação, cabendo ao Poder Legislativo fixá-lo, às inteiras, na sua hipótese de incidência”.

O legislador deve, portanto, servir-se de ações e de procedimentos que confirmem certeza aos conteúdos das competências, dos direitos e das garantias inerentes às medidas de justiça do sistema tributário. No mesmo sentido, é o escólio de Ávila (2014, p. 183) para quem a segurança jurídica representa

um estado ideal de certeza (relativa) como a possibilidade de o cidadão conseguir prever, com alto grau de determinação, o conteúdo das normas materiais e procedimentais a que está e a que estará sujeito, ou a estrutura argumentativa por meio da qual o conteúdo dessas normas é determinado.

Desta forma, será obtida a estabilidade na aplicação das leis tributárias, a partir de uma construção de sentido orientada pelo fim sistêmico da segurança jurídica.

A solidez do sistema jurídico tributário decorre, ainda, da hierarquia e das relações entre as competências tributárias, princípios e regras jurídicas,

previsibilidade e, conforme Tôrres (2011, p. 22), “pela abertura axiológica do sistema jurídico, com sua diferenciação em relação aos demais sistemas e dever de preservação dos valores institucionalizados”.

Como forma de expressão do princípio da segurança jurídica, a estabilidade do direito pode ser subjetiva ou objetiva. Em seu aspecto subjetivo, a segurança jurídica significa segurança do ordenamento jurídico mediante a previsibilidade e a certeza quanto às obrigações, deveres, direitos, créditos e proibições.

No aspecto objetivo, a segurança jurídica significa a “estabilidade sistêmica” dividindo-a Tôrres (2011, p. 206) em:

- (i) estabilidade das formas (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) estabilidade temporal (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) estabilidade por calibração ou balanceamento do sistema de normas e a (iv) segurança jurídica dos princípios.

A estabilidade das formas se consubstancia nos aspectos relativos à produção das normas bem como à relação das diversas normas entre si. Neste sentido, a estabilidade consagra-se por meio da garantia conferida aos contribuintes quanto à observância e ao respeito das situações jurídicas já consolidadas no passado, assim como das que se consolidarão.

No aspecto temporal da segurança jurídica objetiva, esta estará consagrada por meio da observância dos institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e da irretroatividade do direito. Nas palavras de Tôrres (2011, p. 207):

Esta modalidade de segurança jurídica, renovada no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, entre outros, garante o destinatário das normas contra mudanças inopinadas ou frequentes, justifica modulações de efeitos de decisões, dantes inconcebíveis, admite a manutenção de atos anuláveis ou revogáveis em função do tempo decorrido ou a demonstração de confiança e credulidade na sua validade.

No terceiro aspecto, denominado estabilidade por calibração, a segurança jurídica se relaciona com a confiança quanto à aplicação do direito e seu funcionamento sistêmico. Somente a certeza do contribuinte quanto à aplicação do direito é capaz de conferir-lhe a segurança jurídica necessária ao pleno exercício de suas atividades.

Quanto à segurança jurídica dos princípios, Tôrres (2011, p. 207) indica abranger:

todos os meios necessários à efetivação dos princípios e valores, bem como o sopesamento, ademais das garantias constitucionais de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade, integra-se ao conteúdo da segurança jurídica mediante estabilidade do ordenamento.

Tôrres (2011, p. 208) conclui que a segurança jurídica, nos dias atuais, “deixa de ser uma segurança ‘de direitos subjetivos’ para transformar-se em preservação do ordenamento, pela acessibilidade, inteligibilidade, estabilidade de relações jurídicas ou confiabilidade sistêmica”.

É sob estes aspectos que se deve entender a segurança jurídica no direito tributário: acessibilidade, inteligibilidade e estabilidade das relações jurídicas. Da relação entre a certeza do direito e a estabilidade do sistema jurídico tributário advém a confiabilidade do mesmo.

Ávila (2014, p. 138) entende a segurança jurídica como:

exigência de “estabilidade na mudança”, isto é, como a proteção de situações subjetivas já garantidas individualmente e a exigência de continuidade do ordenamento jurídico por meio de regras de transição e de cláusulas de equidade. A palavra mais consistente para denotar esse sentido é, assim, “confiabilidade”, compreendida como a exigência de um ordenamento jurídico protetor de expectativas e garantidor de mudanças estáveis.

A análise das contribuições especiais, sob o prisma do positivismo jurídico, deve buscar proteger as expectativas dos contribuintes de serem atendidas as finalidades para as quais foram instituídas.

Esta expectativa, somente, poderá ser protegida ao exigir-se a correta destinação do produto da arrecadação às finalidades que ensejaram a sua cobrança e que foram, devidamente, indicadas na lei instituidora. Em respeito à segurança jurídica, deve ser repelida toda e qualquer malversação ou desvio dos valores arrecadados por meio das contribuições especiais.

Carrazza (2000, p. 300) destaca decorrer da segurança jurídica enquanto proteção da confiança, o princípio da tipicidade fechada, “com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária”.

Exemplo desta discricionariedade fazendária decorre do excesso de produção legislativa tributária brasileira, ocorrendo, muitas vezes, de forma repetitiva,

permeada pelo desconhecimento dos seus destinatários quanto ao tecnicismo de sua linguagem.

Tal cenário gera absoluta insegurança jurídica tributária e dá origem a enormes e severos prejuízos aos particulares na organização e exercício de suas atividades. As empresas, para melhor compreender a legislação, e cumprir corretamente com suas obrigações tributárias, são obrigadas a cercar-se de um enorme contingente de pessoas, contribuindo para a redução da sua eficiência e aumentos dos custos.

O Banco Mundial, por meio do relatório *Doing Business*¹, avaliou, em 183 Estados, o tempo gasto pelas empresas para o cumprimento das obrigações tributárias, concluindo ser o Brasil o Estado onde mais se consome tempo para as referidas tarefas. Enquanto uma média empresa brasileira gasta 2.600 horas por ano para o cumprimento das obrigações tributárias, uma equivalente, no Chile, gasta 291 horas. Caso esteja localizada nos Estados Unidos, a empresa gastará 175 horas por ano com tais tarefas.

Este cenário caótico pode ser atribuído a dois fatores: a) a imprecisão na elaboração das leis tributárias; e b) o excesso de obrigações tributárias acessórias, com a eventual existência de obrigações acessórias com informações repetidas. A imprecisão na elaboração das leis tributárias decorre do fato de que, muitas vezes, elas se apresentam vagas e/ou lacônicas e, majoritariamente, com péssima formulação gramatical. Como bem alerta Becker (2004, p. 16):

as leis fiscais são obra do Ministério do Planejamento e do Ministério da Fazenda. Os objetivos de política fiscal daquela lei são claros e simples. Entretanto, a sua formulação é péssima. Tão péssima que se torna ininteligível e impraticável. Necessita a elaboração de regulamento que a converta na imagem e semelhança do homem, isto é, humanamente praticável.

A insegurança jurídica, decorrente das leis vagas e lacônicas, causa “severos prejuízos à organização das atividades dos particulares”, prestando-se, muitas vezes, a estimular comportamentos corruptos e de sonegação. Por outro lado, tais leis têm, como objetivo, a transferência, ao Poder Executivo, da possibilidade de regência de um verdadeiro “estado de exceção”.

¹ Estudo disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 16/07/2015.

Ávila (2014, p. 136) alerta para o fato de que “a segurança jurídica demanda a capacidade de o cidadão poder entender, com exatidão, o conteúdo normativo das normas, quer gerais, quer individuais”.

Neste sentido o artigo 11, da Lei Complementar n.º 95 (Brasil, 1998), determina que “as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica”. Para tal mister, o dispositivo estabelece que:

I - para a obtenção de clareza:

- a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;
- b) usar frases curtas e concisas;
- c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;
- d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;
- e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

- a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;
- b) expressar a ideia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;
- c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;
- d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;
- e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;
- f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)
- g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes; (Incluída pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Entende-se que a compreensão do texto normativo pelo cidadão constitui uma exigência da segurança jurídica, sendo a observância pelo legislador do disposto no artigo 11 da Lei Complementar n.º 95 imperiosa.

Uma lei editada, com a estrita observância dos requisitos de clareza e precisão estipulados naquele instrumento normativo, certamente reduzirá as incertezas do ordenamento, preservando a confiança, uma vez que se baseará na ausência de tratamentos diferenciados e subjetivismos.

Desta forma, a segurança jurídica servirá como forma de garantir a igualdade e/ou a justiça da tributação à medida que fundamenta e garante outros princípios e valores consagrados pelo ordenamento jurídico, tais como a vedação à discriminação, à adoção de privilégios e não confisco, servindo como instrumento de conferir-se concretude em relação ao texto constitucional.

1.2.1. Concretização do princípio da segurança jurídica e as contribuições especiais

Ávila (2014, p. 296) conceitua a segurança jurídica tributária como:

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

As relações jurídicas tributárias estabelecidas entre o Estado e os contribuintes devem pautar-se pela confiabilidade no conteúdo das normas tributárias e nas ações dos órgãos e autoridades públicos encarregados de sua aplicação.² Como ressalta Tôrres (2011, p. 210):

A *experiência* ou a prática de criação e aplicação de normas tributárias gera, a exemplo da *legalidade* ou do próprio *ordenamento* jurídico, expectativas legítimas de confiança, como uma espécie de 'correção' do

² Conforme Tôrres (2011, p. 213): "A confiança não é outro, senão a preponderância da verdade ante a dúvida ou incerteza".

ordenamento ou da própria legalidade na redução de complexidade do mundo exterior.

Para Tôrres (2011, p. 213/214):

O princípio da segurança jurídica requer a confiança dos jurisdicionados no bom funcionamento do Sistema Jurídico e esta confiança, por sua vez, apresenta-se como uma eficácia do princípio de certeza do direito ou da estabilidade do ordenamento, para exigir a recomposição do *estado de segurança*.

Por conseguinte, sempre que se verificar alguma quebra de segurança jurídica, igualmente haverá afetação à expectativa de confiança legítima quanto à (i) certeza ou acessibilidade, (ii) *estabilidade* ou (iii) à confiança *stricto sensu*. Estas são as funções diferenciadas da confiança legítima em relação ao princípio de segurança jurídica.

Na seara tributária, não se pode admitir a incerteza do direito e de sua aplicação, sendo-lhe de fundamental importância a estabilização das relações consolidadas no tempo. Esta garantia deve ocorrer por meio do princípio da segurança jurídica.

Outra forma de se garantir a segurança jurídica é através da clareza dos textos normativos. Um texto normativo que se apresente de forma confusa gera absoluta insegurança jurídica, pois se encontra sujeito ao arbítrio e à incorreção da decisão e aplicação do direito.

Ávila (2014, p. 304/305) sustenta que o direito deve ser compreensível ao cidadão, pois sendo imperativa a sua obediência, deve ele “ser capaz de guiar o comportamento dos seus sujeitos – que só pode ocorrer se estes últimos puderem saber o que aquele significa e puderem agir com base nele”.

A ambiguidade dos textos legislativos ou a discricionariedade em sua aplicação são características geradoras da tensão entre o fisco e os contribuintes em razão do conflito entre certeza e arbítrio. A possibilidade de várias interpretações do texto legislativo pode levar o pensador do direito a divergentes decisões e, desta forma, gerar insegurança jurídica.

Para Tôrres (2011, p. 240), a segurança jurídica ampara-se em:

- a) certeza relativa à atuação dos órgãos de produção de normas, seus procedimentos e competências materiais (*certeza como acessibilidade formal*);
- b) certeza sobre o conteúdo da legalidade (*certeza como acessibilidade cognitiva* ou segurança de orientação);
- c) certeza quanto aos efeitos decorrentes da aplicação da lei e à preservação dos direitos (*certeza funcional*);

d) certeza como previsibilidade dos efeitos de atos e fatos jurídicos (*certeza institucional*).

A estabilidade formal do direito consiste na preservação da confiança mediante a facilitação do acesso às normas e por meio da intelegibilidade do direito positivo. A segurança jurídica de orientação consubstancia-se na exata compreensão do direito e critérios de sua aplicação em consonância com os valores do ordenamento jurídico.

Tôrres (2011, p. 246/247) faz importante alerta quanto à clareza dos textos normativos em direito tributário:

A ignorância em matéria tributária é um fenômeno concreto e imune a dúvidas. Os indivíduos em geral têm dificuldade para conhecer e identificar os tributos e toda a tecnicidade que os envolve. Soma-se a esta perplexidade as formas de apresentação dos textos legais e a dificuldade de relacionamento e atendimento da Administração Tributária. Não se tem qualquer dificuldade para entender que está aqui parcela substancial das causas de insegurança jurídica, ou do nosso “estado de exceção permanente” em matéria tributária.

No que tange à segurança jurídica tributária, é necessário que o legislador, ao instituir uma contribuição especial, identifique de forma clara e objetiva sua finalidade. Desta forma, o cidadão e o Poder Judiciário poderão verificar e controlar a aplicação do produto da arrecadação, respeitando-se o mandamento constitucional contido no artigo 149.

É certo que a segurança jurídica tributária não pode significar a impossibilidade de alterações normativas no direito tributário, sobretudo considerando-se o mundo contemporâneo, sujeito a constantes transformações. Neste ponto, é relevante destacar a importância da linguagem para o direito, objeto de estudo de Struchiner (2002, p. 116), que salienta acerca de tal relação:

para que o direito, enquanto conjunto de regras que fornecem pautas de conduta para situações futuras, possa funcionar, é necessário que a linguagem seja eficiente. Para tanto a linguagem requer clareza.

(...)

... as regras jurídicas não seriam capazes de nos compelir a adotar certos comportamentos, nem seriam critérios confiáveis de julgamento se, na maioria dos casos, não tivéssemos segurança sobre o significado dos termos gerais utilizados nas regras. Portanto, para que as regras sejam eficazes, é necessário que os termos contidos nelas sejam determinados.

Em sentido contrário, deve-se estabelecer que as mudanças e adaptações legislativas, no direito tributário, devem decorrer de extremada cautela como fruto da

observância e segurança jurídica, devendo o cidadão ter conhecimento quanto às mudanças possíveis, de forma a evitar frustração aos seus direitos. Esta confiabilidade, no sentido de não frustração dos direitos do cidadão, significa, quanto às contribuições especiais, o respeito às finalidades que lhe ensejam a cobrança, notadamente na aplicação do produto da arrecadação na busca do seu cumprimento.

1.2.2. A utilização de conceitos como forma de se garantir a segurança jurídica em direito tributário

No direito tributário, a certeza do direito, como manifestação da segurança jurídica, deve ocorrer por meio da adoção de atos normativos claros, precisos e congruentes, permitindo-se, assim, a correta aplicação das normas jurídicas. É neste mesmo sentido que Carrazza (2000, p. 300) defende a proibição da adoção das chamadas normas indeterminadas, “que, muito ao propósito, Nuno Sá Gomes chama de ‘elásticas’ ou ‘de borracha’”.

O papel da clareza linguística da norma na interpretação e aplicação do Direito é destacado por Ávila (2014, p. 335/336) ao afirmar que:

Se o Direito serve para guiar as pessoas, elas devem ter condições de saber o que ele significa. Por isso o seu sentido deve ser claro, porquanto um direito ambíguo, vago, obscuro ou impreciso termina por enganar ou por confundir pelo menos aqueles que desejam ser guiados por ele. Daí se afirmar que a intelegibilidade das normas requer clareza e precisão, sendo essa condição de existência daquela.

Em sentido contrário aos entendimentos que defendem uma maior clareza das normas tributárias, a prática tributária brasileira tem se servido da adoção de normas indeterminadas para a definição dos fatos geradores tributários, sendo recorrente a utilização das palavras “assemelhados” e “congêneres” após o estabelecimento de uma lista aparentemente taxativa.

Não obstante, o que se deve considerar, por “assemelhados” e “congêneres”, expressões utilizadas de forma a permitir uma interpretação extensiva de uma lista estabelecida como *numerus clausus*?

Assemelhado vem a ser aquilo que se assemelhou; enquanto congêneres significa ser do mesmo gênero, ou seja, tem natureza similar ao objeto comparado. Entendemos que a adoção das palavras “assemelhados” e “congêneres”, ao definir

o fato gerador tributário, contrapõe-se ao disposto no parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional que impede a adoção da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei.

Nas palavras de Barroso (2004, p. 142), esta deve ser entendida como a:

aplicação de uma regra jurídica concebida para uma dada situação de fato a uma outra situação semelhante, mas que não fora prevista pelo legislador. Diz-se tratar de analogia *legis* quando é possível recorrer a uma regra específica apta a incidir sobre a hipótese, e de analogia *iuris* quando a solução precisa ser buscada no sistema como um todo, por não haver nenhuma regra diretamente pertinente.

Ao estabelecer a extensão das hipóteses de incidência tributária, por meio da adoção das palavras “congêneres” e “assemelhados”, o legislador tributário visa à extensão dos fatos tributários para além daqueles previstos na lei, através do uso da analogia como método interpretativo do direito. Acerca do tema, Sousa (1975, p. 376) é incisivo ao defender o afastamento do uso da analogia no direito tributário, pois:

se é da essência da analogia que as coisas análogas sejam diferentes, a analogia não pode ser usada como método aplicativo do direito tributário, porque viola o princípio da legalidade. Projeta a lei além do seu conteúdo. Aplica a lei a hipótese diferente da que nela foi prevista, porque ‘diferente’ está na própria definição do conceito de analogia.

O mesmo entendimento acerca da analogia é manifestado por Falcão (1999, p. 82):

É forma de integração da ordem jurídica. Cria direito novo. Por isso mesmo, em tese, dela não pode resultar o nascimento de um débito tributário, pois que isso se chocaria com o princípio constitucional da legalidade.

Desta forma, deve-se repudiar a adoção das palavras “assemelhados” e “congêneres” nas normas tributárias por configurar verdadeira violação ao princípio da legalidade, gerando situação de insegurança jurídica ao cidadão. Ao direito tributário, é de especial relevância a utilização de conceitos fechados e determinados, pois estes visam estabelecer, de forma precisa e clara, os limites de todos os aspectos da norma tributária, respeitando-se a segurança jurídica.

1.2.2.1 A Lista de Serviços do ISS como fator de insegurança jurídica

Para fins de ilustrar o movimento analisado, pode-se citar a Lei Complementar 116, que exhibe, em todo o seu texto, a pretensão de utilização analógica na definição da hipótese de incidência tributária. Para tal, destacamos, a título apenas ilustrativo, o item 1 – “serviços de informática e congêneres”; o subitem 1.03 – “processamento de dados e congêneres”; o item 3 – “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”.

Ao analisar a discussão relativa ao caráter taxativo ou exemplificativo da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 56, de 1987, o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2005) nos autos do Recurso Extraordinário 361.826 concluiu ser a mesma “taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuidasse, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87”.

O mesmo posicionamento foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 121428 (Brasil, 2004):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.

2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo “congêneres”, “semelhantes”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie”, dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos.

4. Recurso especial improvido.

O relator, Ministro Castro Meira destacou, em seu voto, teses quanto à taxatividade da lista de serviços:

A matéria relativa à natureza da lista de serviços tributáveis pelo ISS - se taxativa ou exemplificativa -, não é nova nesta Corte. A jurisprudência majoritária firmou-se no sentido de que a mesma é taxativa, em sua enumeração. São *numerus clausus*, que atuam como "camisa de força" a limitar a atuação legiferante do município. Assim, tem-se entendido que "serviço não listado é serviço não tributado.

Este posicionamento não se apresenta conforme a melhor teoria do direito tributário, pois a definição do caráter exemplificativo dos tópicos da Lista de Serviços é uma clara violação ao disposto no artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional. A legislação tributária, definidora da hipótese de incidência, não pode ser objeto de interpretação extensiva por violar a segurança jurídica do contribuinte.

Para o Ministro Castro Meira

prevendo o legislador complementar a impossibilidade de fixar todas as espécies e derivações de um mesmo serviço, preferiu tributar o gênero, estabelecendo, ao final de cada item, uma cláusula que permite ao pensador do direito o recurso à interpretação extensiva.

Deve-se repudiar este entendimento diante da exigência contida no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Sendo vedada, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a exigência de tributo sem a previsão legal, a interpretação extensiva – que busca descobrir o que foi pensado pelo legislador – não pode ser adotada em razão de suposta impossibilidade de fixação de todas as espécies e derivações de um mesmo serviço.

É relevante considerar, ainda, que ao estabelecer a competência dos Municípios, para a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal exigiu que os serviços fossem definidos em lei complementar. Em outras palavras, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal, somente pode haver a incidência do ISSQN sobre aqueles serviços, expressamente, estabelecidos em lei complementar. E o fato de um serviço vir a ser tributado por apresentar-se como "congêneres" de outro não configura respeito a esta previsão expressa.

1.2.3. A segurança jurídica no sistema constitucional tributário

Ao defender o primado da segurança jurídica tributária, se está a conceber o sistema tributário como um permanente esforço de concretização do seu conteúdo.

O poder tributário deve ter, como propósito, a concretização das garantias constitucionais em seu mais alto grau de possibilidades.

No constitucionalismo moderno, o poder de tributar retira seu fundamento do poder de legislar em matéria tributária e deve obedecer às rígidas normas constitucionais que o regulam.

Ao distribuir a competência tributária entre as pessoas políticas, a Constituição atribui-lhes poder originário, pois não há poder de tributar que lhe seja prévio ou superior: o sistema tributário, somente, surge após a atribuição constitucional de competências.

O poder de tributar destina-se não somente aos poderes legislativos das pessoas federadas, mas também àqueles que poderão vir a estar sujeitos à incidência tributária. Estes devem ter garantidos os seus direitos fundamentais e, respeitados, os limites constitucionais de incidência da norma tributária.

Tôrres (2011, p. 324) defende que a competência tributária deve ser entendida como o “exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos, na forma e extensão material definidas pela Constituição”.

Em decorrência da competência tributária constitucionalmente atribuída, a pessoa política pode editar todas as normas necessárias ao exercício daquele poder recebido, respeitando os limites estabelecidos pela própria Constituição, em razão do princípio da segurança jurídica. Os procedimentos a serem observados, no exercício da competência tributária, são estipulados pelo texto constitucional e, uma vez inobservados tais limites, o ato normativo estará eivado de nulidade ou invalidade.

Ao exercer a competência tributária, as normas impositivas deverão fazê-lo de forma completa, possibilitando, assim, sua aplicação. Em obediência ao princípio da legalidade, os tributos, somente, serão exigíveis dessa forma.

A crescente preocupação com a segurança jurídica das relações tributárias é atribuída, por Tôrres (2011, p. 363/364), à escola glorificadora do fato gerador, pois maiores se tornaram as garantias conferidas aos contribuintes quando se permite a tributação somente nas hipóteses e em conformidade com o estabelecido na hipótese de incidência normativa.

A segurança jurídica é, extremamente, relevante aos objetivos da presente tese quando analisado o *caput* do artigo 149 da Constituição Federal. O legislador

constituente entendeu que as contribuições especiais devem ser instituídas para três finalidades: o interesse social, a intervenção sobre o domínio econômico ou o interesse de categoria profissional ou econômica. Desta forma, a segurança jurídica está a exigir a correta e efetiva destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais às finalidades apontadas no artigo 149 da Constituição Federal e àquelas finalidades indicadas na lei que as instituir.

1.2.4. A posição adotada

A segurança jurídica vem a reforçar o positivismo jurídico exclusivista, servindo como pilar de sustentação de todo o sistema tributário. A adoção da corrente do positivismo jurídico inclusivista tende a levar, o intérprete, à insegurança no direito tributário, acarretando ilegitimidade de todo o sistema tributário nacional prevista na Constituição Federal.

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica objetiva garantir os direitos e liberdades fundamentais do cidadão e baseia-se na certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima.

Entende-se, em conformidade com Gonçalves (2015, p. 81), que

Ao Direito, cabe estabilizar expectativas sociais de comportamento, ou seja, diante de um futuro incerto, a ordem jurídica estabelece condutas que serão esperadas por todos os seus demais membros, forjando uma ideia de previsibilidade.

Ávila (2014, p. 78) alerta que a insegurança jurídica, por seu turno:

atua negativamente sobre as instituições e sobre os investimentos internos e externos, já que prejudica as decisões de longo prazo em virtude da absoluta impossibilidade de apreensão das normas futuras e das decisões passadas.

A segurança jurídica viabiliza-se, principalmente, pela observância do princípio da legalidade, formal e material, e pela correta definição das espécies tributárias.

Diante desta premissa, apresenta-se incompatível, com a segurança jurídica tributária desejada, a adoção das expressões “e congêneres” e “e assemelhados” pelas leis pátrias ao tratar da definição das hipóteses de incidência tributária.

A imprecisão, na elaboração das leis tributárias, e o excesso de obrigações tributárias acessórias são dois fatores que contribuem para a insegurança jurídica no direito tributário. A estabilidade do sistema jurídico tributário é uma decorrência da hierarquia e das relações entre as competências tributárias, princípios e regras jurídicas, e entre a previsibilidade de aplicação das normas.

Da relação entre a certeza do direito e a estabilidade do sistema jurídico tributário, advém a confiabilidade do mesmo. A segurança jurídica tributária, nesse sentido, constitui elemento propiciador de melhores meios para garantir-se a efetividade da arrecadação e a concretização dos direitos fundamentais, reduzindo a possibilidade de conflitos entre o fisco e os contribuintes.

O princípio da segurança jurídica tributária deve ser entendido como aquele que visa proteger a confiança do contribuinte quanto à criação e à aplicação das normas tributárias, efetivando-se por meio dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributárias.

Como segunda premissa da presente tese, pode-se estabelecer que a segurança jurídica tributária, quanto às contribuições especiais, significa o respeito às finalidades de sua instituição, observando-se o disposto no *caput* do artigo 149, sob a ótica e inspiração do *hard positivism*.

1.3. O Direito como sistema normativo

O Direito deve ser analisado enquanto um sistema, pois, conforme alerta Raz (2012, p. 245), “os sistemas jurídicos devem ser encarados como intrincadas redes de leis interligadas”.

Ao estudar as contribuições especiais no Direito brasileiro, o teórico do direito deve analisar todo o complexo normativo da matéria, desde a Constituição Federal até a norma impositiva de uma exação em específico.

Em consonância com as premissas, anteriormente, estabelecidas, a análise do direito, enquanto sistema normativo, deve ser realizada em conformidade com a obra “O Conceito do Direito” de Herbert Lionel Alphonse Hart (H.L.A. Hart). Publicada originariamente em 1961, a obra analisou a relação entre o Direito, a coerção e a moralidade. Seguidor dos ensinamentos de Kelsen, Hart entende o direito como sistema jurídico, sendo a normatividade, a institucionalização e a coercitividade características mais gerais e relevantes do Direito.

Para Kelsen (1998, p. 33), o Direito é uma ordem de conduta humana, sendo que, por ordem, deve ser entendido como “um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade”.

Sua estrutura do Direito é baseada nas normas primárias e secundárias. Aquelas estipulam sanções na hipótese de descumprimento destas que se destinam à prescrição da conduta desejada. A coerção apresenta, pois, papel central em sua teoria (1998, p. 27/28), visto que:

Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese de conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar uma determinada conduta, se deve seguir determinada sanção.

Partindo dos estudos de Kelsen, Hart estabelece duas condições mínimas a serem observadas para caracterizar a existência do Direito: a primeira requer a obediência das regras por todos os cidadãos, sendo desnecessária a aceitação dos mesmos; a segunda é que aquelas pessoas competentes, para fazer cumprir as normas, façam mais do que o previsto nas normas de reconhecimento, modificação e adjudicação. Nas palavras de Hart (2009, p. 150), as “autoridades devem encarar as normas como padrões comuns de comportamento oficial e avaliar criticamente suas próprias infrações e as dos outros, encarando-as como deslizes”.

Para melhor compreensão destas duas condições, é necessário entender três distinções básicas na concepção da teoria do direito de Hart: a) a diferença entre as normas primárias e as normas secundárias; b) como o hábito de obediência à norma difere da aceitação da mesma; e c) a diferença entre as normas que impõem deveres e obrigações e aquelas que não os impõem.

Para Hart os sistemas jurídicos, nos estados modernos, são caracterizados pela supremacia em seu território e por sua independência em relação a outros, considerando o fato de que as principais funções do direito são o controle, a orientação e o planejamento da vida fora dos tribunais.

Hart estrutura sua teoria, em relação ao sistema jurídico, na conjugação das regras primárias e das regras secundárias. A distinção entre ambas é apresentada de forma sintética por Hart (2009, p. 105/106):

As normas do primeiro tipo impõem deveres; as do segundo tipo outorgam poderes, sejam estes públicos ou privados. As do primeiro tipo dizem respeito a atos que envolvem movimento físico ou mudanças físicas; as do

segundo dispõem sobre operações que conduzem não apenas a movimentos ou mudanças físicas, mas também à criação ou modificação de deveres ou obrigações.

A estruturação do sistema jurídico proposta por Hart consubstancia um meio mais eficiente para a elucidação e para a definição do conceito do que vem a ser o Direito, decorrendo a divisão do fato de que nem todas as normas impõem obrigações aos cidadãos.

Hart se opõe àqueles que entendem consistir o Direito em um conjunto de ordens coercitivas. Para ele, é falho o posicionamento advindo do fato de converter a conduta humana em uma obrigação naqueles locais onde exista o Direito: somente a conjugação entre normas primárias e secundárias é que permitirá uma melhor estruturação, análise e explicação do sistema jurídico.

A combinação entre normas primárias e normas secundárias constitui o ponto central de um sistema jurídico, mas não o seu todo, pois será necessária a conciliação de elementos de natureza diferente à medida em que nos afastamos do centro do ordenamento jurídico. Hart (2009, p. 37/38) apresenta três possibilidades para as normas jurídicas: a) a outorga de poderes aos indivíduos para a realização dos seus desejos mediante a criação de estruturas de direitos e deveres, observadas condições estabelecidas pelo próprio direito; b) o detalhamento da forma de exercício do poder; ou c) a delimitação da “variedade, ou a duração máxima ou mínima, da estrutura de direitos e deveres que os indivíduos podem criar através desses atos jurídicos”.

A existência de inter-relação, entre as diversas normas jurídicas, é que confere o caráter de sistema ao Direito, apresentando-se por meio dos critérios de validade das normas jurídicas estabelecidos na regra de reconhecimento prevista por Hart.

A segunda condição, para a perfeita compreensão da teoria de Hart se refere à constatação relativa à diferenciação entre o hábito de obediência à norma e a aceitação da mesma.

Esta diferenciação, na opinião de Payne (1976, p. 290), é de extrema importância pois

A noção de aceitação de uma norma social é importante para a compreensão do conceito de Hart da existência de um sistema legal, não apenas em razão da exigência de aceitação das normas secundárias pelos oficiais do Direito, mas também em razão da norma secundária de reconhecimento, que estabelece os critérios de validade legal mediante os

quais a norma primária (válida) deve ser identificada, sendo uma prática complexa constituída pela aceitação atual da regra de reconhecimento pelo oficiais do Direito.³

Hart estabelece a distinção entre aceitação e hábito de obediência considerando a ideia de hábitos de grupos de pessoas, como assistir televisão até tarde da noite, juntamente ao conceito de norma social, como, por exemplo, dirigir pelo lado direito das ruas.

Embora apresentem semelhanças, estes comportamentos diferem-se em três aspectos: a) nos hábitos sociais, o seu descumprimento não implica, necessariamente, em nenhuma crítica, enquanto, na hipótese de descumprimento da norma social, este será visto como um erro sujeito à crítica; b) quando existentes as normas sociais, além das críticas, a censura aos desvios comportamentais é vista como legítima ou justificada; c) as normas sociais apresentam um aspecto interno, segundo o qual o comportamento nelas previsto deve ser considerado, ao menos por algumas pessoas, como o padrão normal de comportamento pelo todo. Hart (2009, p. 76) conclui, pois, tal pressuposto, afirmando que

O que é necessário é que haja uma atitude crítico-reflexiva diante de certos padrões de comportamentos aceitos como um modelo comum, e que essa atitude se manifeste sob a forma de críticas (inclusive de autocritica) e exigências de obediência à norma e também no reconhecimento de que tais críticas e exigências se justificam. Tudo isso encontra sua expressão característica na terminologia normativa do 'deve', 'tem de', 'certo' e 'errado'.

Neste ponto, cumpre destacar a distinção estabelecida por Hart entre os aspectos interno e externo das normas.

O ponto de vista interno refere-se à perspectiva de aceitação das normas jurídicas pelas autoridades e pelos sujeitos de direito. Aceitar a legitimidade da lei significa acreditar na existência desta autoridade na lei, e não, simplesmente, adotar uma atitude de apoio aos requisitos legislativos.

O aspecto interno serve para dois pontos, particularmente, importantes na Teoria do Direito de Hart. O primeiro destes papéis determina um dos elementos constitutivos do complexo de práticas sociais que compõem o sistema jurídico, além

³ Tradução livre de PAYNE, Michael. Hart's Concept of a Legal System, "The notion of acceptance of a social rule is important to an understanding of Hart's concept of the existence of a legal system, not only because legal officials must effectively accept the secondary rules, but also because the secondary rule of recognition, which provides the criteria of legal validity by which the (valid) primary rules may be identified, is a complex practice constituted by the actual acceptance of the rule of recognition by the legal officials."

de estabelecer o elemento que nos permite diferenciar a norma jurídica da norma social. O segundo papel desempenhado pelo aspecto interno das normas, por sua vez, objetiva explicar a dimensão normativa das regras jurídicas.

Hart (2009, p. 329), por conseguinte, conclui ao sintetizar a diferença entre os pontos de vista interno e externo das normas sociais:

O ponto de vista externo das normas sociais corresponde ao de um observador de sua prática, e o ponto de vista interno é aquele de um participante nesta prática que aceita as normas como guias para sua conduta e como padrões críticos.

Terceiro requisito para a teoria de Hart é o estabelecimento da diferença entre as normas que impõem deveres e obrigações e aquelas que não os impõem. Para ele, a ideia de dever, somente, tem lugar em um contexto normativo de regras sociais.

Segundo Payne (1976, p. 292):

Hart estabelece que três são as características que diferenciam as regras que impõem deveres daquelas que não os impõem: a) as regras que impõem deveres são aquelas para as quais a obediência aos seus comandos e a pressão sobre aqueles que deixam de observá-las é verificada em maior grau; b) as regras que impõem deveres são consideradas regras importantes pois são tidas como indispensáveis à manutenção da vida em sociedade; c) os deveres e obrigações impostos por estas regras são tidos como demandando sacrifícios ou renúncia de direitos.⁴

Para o presente estudo, cabe observar, de forma mais detalhada, a estruturação do sistema jurídico de Hart, considerando a relação entre as normas primárias e as normas secundárias.

1.3.1. As normas primárias na Teoria do Direito de Hart

As normas primárias são consideradas as normas básicas do sistema jurídico e estabelecem obrigações comportamentais aos cidadãos sob pena de imposição de sanções, encontrando-se presentes, inclusive, nas estruturas sociais primitivas ou

⁴ Tradução livre de PAYNE, Michael. Hart's **Concept of a Legal System**, p. 292. No original: "Hart explicates three characteristics that distinguish social rules that impose obligations from those that do not: (1) rules imposing obligations are those rules for which the demand for conformity is insistent and the pressure against those who deviate or threaten to deviate is great; (2) these rules are thought to be important because they are believed necessary to the maintenance of social life; (3) the obligations and duties required by these rules are thought of as involving sacrifice of renunciation".

tradicionais. É por meio delas que se estabelecem os deveres e as obrigações dos indivíduos, sendo definidas por McCormick (2010, p. 144) como:

todos aqueles requisitos categóricos que governam os atos naturais e outros atos que, em si, não são sempre ou necessariamente atos de invocação de regras (ao contrário, por exemplo, dos requisitos quanto à maneira correta de agir ao tomar uma decisão judicial)

No tocante às contribuições especiais no sistema jurídico brasileiro, podemos citar, como normas primárias dentro da perspectiva hartiana, aquelas que instituem cada contribuição especial em espécie, pois estabelecem deveres e obrigações para o contribuinte e para o Estado.

Hart (2009, p. 118/119) enumera algumas considerações para que uma sociedade viva baseada, exclusivamente, nas normas primárias: a) as normas devem conter “algum tipo de restrição ao uso gratuito da violência, roubo e à trapaça, aos quais os seres humanos são tentados mas que precisam, em geral, reprimir se quiserem coexistir próximos uns dos outros”; b) aqueles que rejeitam as normas e, por consequência, desobedecem-na, devem ser a minoria da sociedade, caso contrário haveria pouca expressão social sobre o seu comportamento. Em seu entendimento, a vida, sob a influência exclusiva das normas primárias, somente, seria possível em *“uma pequena comunidade, estreitamente unida por laços de parentesco, sentimentos e convicções comuns, localizada num ambiente estável”*, sendo certo que *“sob quaisquer outras condições, essa forma simples de controle social se mostraria deficiente e exigiria vários tipos de suplementação”*.

A adoção exclusiva das normas primárias apresentaria três defeitos na concepção de Hart: a) a incerteza quanto à definição da regra a ser apoiada pela sociedade e, efetivamente, dotada de autoridade; b) a estática das regras jurídicas, haja vista que sua modificação, somente, seria possível por meio do lento processo de formação de hábitos e de posterior revestimento de obrigatoriedade; e c) a ineficácia da pressão social das normas. Estes defeitos serão supridos, em sua teoria, pela adoção das normas secundárias, pois o direito se caracteriza pela combinação das normas primárias com as normas secundárias.

1.3.2. As normas secundárias na Teoria do Direito de Hart

A proposta de Hart (2009, p. 122), para a adoção das normas secundárias, decorre da constatação da existência de normas que conferem poderes sem a imposição de deveres ou obrigações aos indivíduos, situando-se as normas secundárias

num nível diferente das normas primárias pois, versam todas sobre essas normas; isto é, enquanto as normas primárias dizem respeito a atos que os indivíduos devem ou não devem praticar, todas as normas secundárias referem às próprias normas primárias. Especificam como as normas primárias podem ser determinadas, introduzidas, eliminadas e alteradas de forma conclusiva, e como estabelecer conclusivamente o fato de terem sido transgredidas.

Estas normas visam estabelecer a forma de elaboração, modificação ou reconhecimento das normas primárias e se subdividem em normas de reconhecimento, normas de modificação e normas de adjudicação. Em outras palavras, as normas secundárias disciplinam a produção das novas proposições jurídicas, não prescrevendo direitos e deveres a ninguém.

A “norma de reconhecimento” estabelece mecanismos que permitem descobrir o que é e o que não é uma norma primária legítima. Ela torna-se a solução para a falha apontada como a incerteza das normas jurídicas primárias e, conforme Hart (2009, p. 122) “especifica as características que, se estiverem presentes numa determinada norma, serão consideradas como indicação conclusiva de que se trata de uma norma do grupo, a ser apoiada pela pressão social que este exerce”.

Acerca da regra de reconhecimento, McCormick (2010, p. 149) esclarece que a mesma visa estabelecer os critérios, mediante os quais as demais regras poderão ser avaliadas, não cabendo questionamentos acerca da sua – da norma de reconhecimento – validade, uma vez que ela estabelece o padrão de validade de todas as demais regras do sistema jurídico.

A norma de reconhecimento deve, portanto, na visão hartiana, estabelecer as características gerais a serem encontradas nas normas primárias como requisitos de validade das mesmas. Ela é, ainda, fundamental para a ideia de sistema jurídico de Hart (2009, p. 123), visto que

as normas já não constituem um conjunto de elementos isolados e desconexos, mas se acham unificadas de uma forma simples. Além disso, já temos, no mero ato de identificar certa norma como uma dentre uma serie autorizada de normas, o embrião da ideia de validade jurídica.

Na hipótese sob estudo, as contribuições especiais, o artigo 149 apresenta-se como uma norma de reconhecimento para as normas que vierem a instituir uma exação da espécie.

A norma de reconhecimento, na teoria de Hart, apresenta papel equivalente à norma fundamental na teoria de Kelsen, tendo Bernardes (2006, p. 53) concluído que aquela se aproxima a esta:

na medida em que é pressuposta, embora na sua teoria a existência deriva do debate e não de uma imposição de fé, sendo superior por constituir o fundamento do sistema jurídico. Também possui pontos de convergência com a teoria de Austin ao afirmar que a norma é imposta do soberano ao súdito, ainda que este possua limitações pela norma de reconhecimento para o exercício normativo.

O poder atribuído à norma de reconhecimento vincula-se à ideia de ameaça pois, segundo Hart (2009, p. 29/30)

Devemos portanto supor que existe uma crença generalizada, por parte daqueles a quem as ordens gerais se aplicam, de que a desobediência provavelmente será seguida pela execução da ameaça, não apenas quando da promulgação da ordem, mas continuamente, até que a ordem seja revogada ou cancelada.

A “norma de modificação” estabelece a forma como as normas primárias serão modificadas, relacionando-se com o processo legislativo. Ela objetiva suprir o defeito apontado como a estática da norma primária: é este tipo de norma que estabelecerá quem, quando e como se deverá introduzir novas normas primárias, eliminando as, anteriormente, existentes.

Nos estados modernos, a Constituição escrita impõe limites e restrições ao exercício do poder decorrente da “norma de modificação” à medida que estabelece limites de conteúdo legislativo, determinando o quê e como deve ser legislado. Tais restrições, impostas pelas Constituições, ocorrem por meio do estabelecimento de nulidade das normas que não observem os limites estabelecidos pela “norma de modificação”. Em verdade, na visão Hartiana, a palavra “limites” deve ser entendida como a ausência de um poder jurídico.

As normas de modificação e de reconhecimento conectam-se de maneira estreita em razão destas se referirem à atividade legislativa.

O terceiro tipo de norma secundária, apresentado por Hart vem a ser a denominada “norma de julgamento” com a função de capacitar indivíduos para solucionar o problema de saber se há, ou não, violação de uma norma primária.

Consideradas essenciais aos sistemas jurídicos de sociedades complexas, estas normas destinam-se a solucionar os problemas advindos da ineficiência de um sistema jurídico baseado apenas em normas primárias e devem definir os procedimentos a serem observados para a realização destes julgamentos, bem como identificar os indivíduos competentes ao julgamento.

1.3.3. A posição adotada

O desenvolvimento dos temas abordados, neste momento, tem especial relevância para a melhor compreensão dos aspectos finalidade e destinação em relação às contribuições especiais e à sua efetividade.

A competência tributária, atribuída à União Federal para a instituição das contribuições especiais, bem como seus limites impositivos, deve ser analisada partindo-se das premissas ora propostas, tais como, o positivismo jurídico exclusivo ou *ou hard positivism*, a preponderância da segurança jurídica na imposição dos deveres tributários e a dualidade da estruturação do sistema jurídico apontada por Hart.

O artigo 149 da Constituição Federal apresenta um duplo papel quando submetido à estruturação normativa do sistema jurídico de Hart: ele serve como norma de reconhecimento para as normas instituidoras das exações da espécie e, concomitantemente, apresenta-se como a norma de modificação para a criação de tributos da espécie.

CAPÍTULO 2 - A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1. Introdução

O relevante papel assumido pelas contribuições especiais, após 1988, torna obrigatório o estudo da estrutura das normas tributárias para que obtenhamos a melhor solução do problema objeto da presente tese.

Este estudo poderá levar o pensador do direito a uma de duas conclusões: a) ou entender-se-á que as teorias existentes acerca das normas tributárias se apresentam adequadas à espécie estudada; b) ou concluir-se-á que se faz necessário o desenvolvimento de nova teoria das normas tributárias que permita a perfeita compreensão das mesmas.

Quatro foram os autores que se preocuparam com o estudo da estrutura das normas tributárias no direito tributário pátrio: Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Werther Botelho Spagnol e Flávio Couto Bernardes.

Com vistas a uma releitura acerca do enquadramento da finalidade, característica constitucional das contribuições especiais, nesta estrutura, deve o estudo partir da análise das teorias desenvolvidas por cada um dos autores retro.

2.2. A teoria da norma tributária de Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Barros Carvalho foi o precursor dos estudos acerca da estrutura da norma jurídica tributária no Brasil e desenvolveu sua teoria partindo da estrutura dual da norma jurídica estabelecida por Carlos Cossio.

Em sua obra, *Teoria da Norma Tributária* (2008, p. 88/89) o autor define norma jurídica como “*a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente suposto*”, sendo possuidora de dois elementos: a hipótese ou suposto e a consequência.

Na análise da endonorma tributária, Carvalho divide-a em hipótese e consequência. Naquela, encontram-se os critérios identificadores do fato hipotético ou hipótese de incidência, enquanto esta, por sua vez, apresenta os critérios identificadores da relação jurídica estabelecida a partir da ocorrência da hipótese ou suposto fático.

A hipótese de incidência toma por base um fato lícito, diverso do acordo de vontades, enquanto a consequência aponta os critérios permissivos à identificação da relação jurídico-tributária, quais sejam, os sujeitos ativo e passivo, bem como o objeto da prestação.

Para a composição do fato lícito na hipótese da endonorma tributária, Carvalho classifica e identifica os critérios material, temporal e espacial da incidência da norma jurídica tributária.

O critério material, entendido como o núcleo da hipótese de incidência tributária deve ser formado por um verbo seguido de um complemento como, por exemplo, “ter renda”.

O critério espacial, por sua vez, diz respeito às circunstâncias de lugar que determinaram o acontecimento do fato jurídico descrito como hipótese de incidência tributária. Enquanto, o critério temporal, permite a identificação das condicionantes temporais para a ocorrência da hipótese de incidência tributária.

Na análise da consequência da endonorma tributária, o autor apresenta-nos os critérios pessoal e quantitativo da obrigação tributária. Aquele permite a identificação dos sujeitos integrantes da relação jurídica, sendo eles os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

O critério quantitativo da consequência da endonorma tributária, por sua vez, é composto pelas definições quanto à base de cálculo e à alíquota do tributo.

2.3. A teoria da norma tributária de Sacha Calmon

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 105) entende ser a norma tributária uma norma de conduta da espécie impositiva, divergindo de Carvalho no tocante à terminologia adotada, preferindo a denominação “aspecto” em lugar de “critério”.

No que diz respeito à estrutura da norma tributária, o autor promove duas alterações à teoria apresentada por Carvalho (2008): acrescenta o aspecto pessoal à hipótese normativa e, também, acrescenta o aspecto subjetivo à consequência normativa.

Na hipótese, o professor mineiro inclui os aspectos material, temporal, espacial e pessoal. Na visão de Navarro Coêlho (2003, p. 96), “o aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade

quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da sujeição passiva substitutiva”.

Navarro Coêlho entende que somente a integração do aspecto pessoal à hipótese normativa permite a explicação das situações de substituição tributária, razão pela qual deve o critério pessoal integrar, também, a hipótese endonormativa.

Na consequência, Navarro Coêlho (2003, p. 117) aponta a existência dos aspectos pessoal, quantitativo e subjetivos, sendo estes aqueles

pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito passivo.

Os elementos subjetivos são vistos por Navarro Coêlho (2003, p. 99) como determinantes na estrutura da norma tributária, pois o aspecto quantitativo não se apresenta suficiente para a determinação do *quantum debeatur*, sendo necessária a realização de operações como adições, deduções e cálculos.

2.4. A teoria da norma tributária de Werther Botelho Spagnol

Enquanto Carvalho e Navarro Coêlho desenvolveram seus estudos sob os auspícios da Constituição Federal de 1967, Werther Botelho Spagnol foi o primeiro autor a analisar a estrutura da norma tributária após o advento da Constituição Federal de 1988, buscando adequá-la às contribuições sociais.

Partindo da estrutura apresentada por Navarro Coêlho, Spagnol (2002) apresenta os aspectos material, temporal, espacial e pessoal como integrantes da endonorma tributária, cuidando de promover o acréscimo do aspecto finalístico ao mandamento da endonorma tributária.

Segundo Spagnol (2002, p. 77):

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.

Em seu estudo, o qual teve como ponto central as contribuições sociais, o aspecto finalístico, introduzido por Spagnol, significa a afetação dos recursos arrecadados às despesas genéricas da seguridade social ou àquelas despesas relativas à manutenção dos direitos sociais.

Em complementação ao exposto por Spagnol, entende-se que tal afetação alcança todas as contribuições especiais previstas na Constituição Federal, não se restringindo às contribuições sociais, como será melhor abordado ao se analisar a destinação dos recursos arrecadados.

Ao ser estabelecida, pela Constituição Federal, a possibilidade de instituição de contribuições especiais como instrumento de atuação nas áreas social, interventiva e corporativa, fixou-se, como condicionante de validade, que os recursos arrecadados fossem afetados e, efetivamente, destinados àquelas finalidades.

Esta afetação da arrecadação à despesa, a qual fundamentou a instituição da exação, consubstancia-se em elemento essencial do regime jurídico da espécie. Considerando tal aspecto, Spagnol (2002, p. 96) conclui ser inconstitucional a norma ou o ato administrativo que venha a conferir destinação diversa ao produto da arrecadação. Na hipótese de desvio dos recursos arrecadados, seja por desvio de finalidade ou por tredestinação, será permitido, ao contribuinte, opor-se ao tributo ou pleitear a repetição do seu indébito.

2.5. A estrutura da norma tributária segundo o entendimento de Flávio Couto Bernardes

Flávio Couto Bernardes verificou a necessidade de ampliar-se o rol dos aspectos do conseqüente da norma jurídica-tributária face à insuficiência daqueles indicados por Carvalho, Navarro Coêlho e por Spagnol.

Este autor iniciou sua tese de doutoramento, apresentada perante banca examinadora da Universidade Federal de Minas Gerais e intitulada “O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo”, apontando a indispensabilidade de acrescentar o elemento procedimental à norma tributária em razão de sua evidente repercussão na emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Bernardes (2006, p. 102) entende consistir em erro a inclusão do aspecto procedimental, na hipótese endonormativa,

em razão do dever de cumprimento da prestação objeto da obrigação tributária e seus respectivos sujeitos somente surgirem como consequência da concretização do fato jurígeno, não podendo se encontrar na hipótese de norma.

Em seu entender, existem situações nas quais a análise da base de cálculo e da alíquota é insuficiente para a determinação do *quantum debeatur*. É o que ocorre, por exemplo, no caso da exigência de taxas com valores fixos.

Destacando ser imprescindível acrescentar o aspecto procedimental com vistas ao válido desenvolvimento da relação jurídica normativa, Bernardes (2006, p. 104) entende que estará permitida “a necessária participação do sujeito passivo nas diversas finalidades previstas na norma jurídica, especialmente a formação do título executivo extrajudicial de natureza tributária (Certidão de Dívida Ativa)”. Para Bernardes (2006, p.155/156), o aspecto procedimental é “inerente à aplicação da norma jurídica”, uma vez ser a finalidade do procedimento “a extinção da relação jurídica com a participação do sujeito passivo, assegurando a observância dos direitos que lhe são preconizados no ordenamento jurídico”.

Bernardes conclui tal pressuposto afirmando (2006, p. 160):

que o aspecto procedimental constitui parte da estrutura da norma jurídica tributária, integrante do consequente normativo, sendo que sua não observância pela Administração Pública implicará na nulidade dos atos administrativos praticados após a ocorrência do fato jurídico, em razão do desrespeito ao direito do sujeito passivo na participação da aplicação normativa. Logo, não se trata de mero formalismo vinculado à crítica ao positivismo jurídico, mas do intuito de assegurar a aplicação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, previstos em diversos sistemas jurídicos.

Em razão de seu surgimento, apenas, após a verificação da ocorrência daquela situação, a qual consiste na hipótese de incidência tributária, o aspecto procedimental deve integrar o consequente da norma jurídica tributária.

2.6. A finalidade das contribuições especiais

Em que pesem a profundidade e a relevância dos estudos teóricos desenvolvidos até o momento acerca da estrutura da norma tributária, esta não se apresenta em conformidade com a caracterização das contribuições especiais perante a ordem constitucional inaugurada em 1988.

Ao estabelecer a norma de competência para a instituição das contribuições especiais no seu artigo 149, a Constituição Cidadã caracteriza-as pela finalidade a que se destinam, isto é, pela busca do atingimento de interesses públicos financiáveis, exclusivamente, por aqueles que deverão beneficiar-se, direta ou indiretamente, da atividade realizada pelo Estado.

Navarro Coêlho (2007, p. 73) entende que a finalidade integra a norma de competência tributária, devendo ser vista como um requisito para o exercício da competência impositiva tributária, bem como “um *a posteriori* valioso para o controle do poder de tributar e do poder de gastar da Administração (tredestinação ou a-destinação)”. Em sua visão há lugar para a finalidade na norma jurídico-tributária, sendo, juridicamente, irrelevante o destino da arrecadação na definição da natureza jurídica do tributo.

Em aparente contradição, Navarro Coêlho (2007, p. 42) manifesta entendimento no sentido de considerar de “imensa relevância” a finalidade da arrecadação

para fins de conter o poder de tributar, fiscalizar a atividade tributante, preservar a repartição constitucional de rendas tributárias e controlar a execução orçamentária e a despesa pública.

Ao abordar as normas de competência tributária, Navarro Coêlho (2007, p. 182) conclui ser a finalidade um:

atributo acidental nos impostos, porém possível e às vezes necessário. Nas contribuições é atributo indeclinável, daí a proibição implícita de tredestinação, desde que o seu fato gerador seja, realmente, uma **atuação do Estado**. O fim justifica a regra de competência.

Lobato (2014, p. 124/125) é outro autor a manifestar entendimento segundo o qual a finalidade integra a norma de competência tributária. Embora veja nesta característica “um dos elementos constantes e essenciais para identificação das contribuições especiais”, conclui afirmando que:

O Texto Constitucional também elegeu um regime jurídico próprio para as contribuições, estabelecendo nos arts. 149 e 195 (este último para as contribuições de custeio da Seguridade Social), constando como um dos elementos essenciais da norma de competência, uma destinação específica em áreas que o constituinte determinou gastos e atenção especial para a realização do Estado Democrático de Direito.

Para Lobato (2014, p. 128/131), a finalidade constitui caráter legitimador das contribuições especiais, destacando ser a mesma “parte integrante e traço distintivo de um regime jurídico próprio dos tributos elencados no artigo 149 do Texto Constitucional e, se assim o é, é uma regra constitucional que não permite qualquer fluidez”.

Becho (2009, p. 394/403) é outro autor a não observar repercussão da finalidade das contribuições no direito tributário. Para este autor, a característica repercutirá no direito constitucional e no direito financeiro.

Carraza (2000, p. 394) vê, na finalidade das contribuições especiais, a própria qualificação constitucional da espécie tributária, mesmo sentido atribuído por Horvath (2009, p. 43) ao considerar a finalidade como a “palavra-chave” das contribuições. Misabel Derzi (2015, p. 42), por sua vez, atribui, à finalidade, importância central na configuração das contribuições especiais. Em sua visão (2015, p. 42):

A Constituição de 1988 disciplina tributos ‘finalisticamente’ afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do ponto de vista do Direito Tributário. É que a Constituição converte os atos que realizam a finalidade constitucional em fato gerador da obrigação.

Entende-se, em consonância com o pensamento de Carrazza, Horvath e Derzi, que o aspecto “finalidade” das contribuições especiais, entendido como o objetivo a ser perseguido pela exação específica, deve integrar o antecedente da norma tributária, haja vista constituir o mesmo em pressuposto de validade da norma jurídica instituidora da espécie.

Uma contribuição especial somente apresentar-se-á em conformidade com a Constituição Federal quando seus objetivos ou finalidades enquadrarem-se em uma das finalidades indicadas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal.

Desta forma, a integração da finalidade no antecedente da norma tributária possuirá o condão de conferir o verdadeiro papel à destinação do produto da sua arrecadação: vincular a administração pública à aplicação dos valores arrecadados mediante a cobrança de uma contribuição especial naquelas finalidades constantes da norma instituidora da exação e que ensejaram a sua cobrança.

2.7. O aspecto destinação das contribuições especiais

A adoção da finalidade como elemento caracterizador das contribuições especiais acarreta na necessidade de vinculação do produto de sua arrecadação ao custeio da atividade estatal a ser desenvolvida.

A vinculação da receita tributária a determinado fim configura verdadeiro elemento facilitador à compreensão das necessidades públicas por parte dos contribuintes e, conseqüentemente, a sua aceitação pelos mesmos.⁵

Derzi (2007, p. 643) não deixou de perceber a separação entre a finalidade, como fundamento de instituição das contribuições especiais, e a destinação do produto da arrecadação, ao afirmar ser esta característica fundamental para o exercício da competência tributária pela União Federal na matéria.

Ao afirmar a relevância assumida pela destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais perante a Constituição Federal de 1988, Derzi (2007, p. 643) sustenta a perda da competência tributária da União Federal mediante tributos da espécie na hipótese de inexistência do gasto público ensejador da cobrança ou de desvio dos valores arrecadados para finalidades diversas daquelas, constitucionalmente, previstas.

Discorda-se do entendimento de Derzi quanto à possibilidade de utilização do produto da arrecadação das contribuições especiais em quaisquer finalidades constitucionalmente previstas.

Entende-se que uma contribuição social somente pode se destinar ao custeio de despesas que busquem dar efetividade ao disposto no Título VIII da Constituição Federal; uma contribuição interventiva pode servir de fundamento apenas para dar efetividade ao Capítulo 1 do Título VII da Constituição Federal; uma contribuição corporativa deve destinar-se exclusivamente ao custeio do órgão fiscalizador da classe específica.

Aceitar-se a possibilidade de uma contribuição especial poder se destinar ao custeio de qualquer finalidade poderia levar o intérprete à compreensão da possibilidade de utilização dos recursos de uma contribuição especial em finalidades que não estivessem previstas na legislação que instituíram a exação em específico e que não estejam em conformidade com a destinação constitucional da contribuição

⁵ Neste sentido, veja-se o posicionamento de Antônio Roberto Sampaio Dória *in* **Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”**, p. 56-61

especial, desrespeitando-se a segurança jurídica defendida no Capítulo 1, item 2, *supra*.

Defende-se, por conseguinte, que o produto da arrecadação das contribuições especiais deva ser aplicado, única e exclusivamente, naquelas finalidades que foram indicadas na lei que instituíram o tributo, sendo vedada a sua utilização em quaisquer outras finalidades, mesmo que constitucionalmente relevantes.

A destinação do produto da arrecadação não se concretiza com a simples menção das finalidades pretendidas, constante das leis instituidoras das contribuições especiais, sendo indispensável a efetiva aplicação dos recursos nas mesmas, devendo ser incorporada à norma jurídica tributária por meio do aspecto que denominamos “destinação”.

Tal aspecto consiste na terceira acepção existente para a finalidade das contribuições especiais, significando a efetiva aplicação dos recursos arrecadados naquela finalidade que integra o antecedente da norma tributária.

A caracterização constitucional da espécie não se esgota com o aspecto finalístico. Para a perfeita configuração constitucional de uma contribuição especial, é indispensável que o produto da arrecadação venha a ser, efetivamente, destinado à finalidade que lhe deu suporte.

Ataliba (2014, p. 175) observou ser a destinação “a própria razão de ser da instituição das contribuições especiais”, enquanto Horvath (2009, p. 47) afirma não haver sentido “destinar-se os recursos com a sua cobrança arrecadados a outro fim que não aquele que justamente motivou a instituição da contribuição”.

O artigo 148, parágrafo único da Constituição Federal, estabelece a vedação da aplicação dos recursos arrecadados com os empréstimos compulsórios em finalidades distintas daquelas que fundamentaram sua instituição⁶, sendo, tal atravancamento, de extrema importância para a espécie.

Em respeito à lógica do Sistema Tributário Nacional, é imperiosa a aplicação da mesma vedação às contribuições especiais, pois a vinculação da contribuição especial à finalidade, para a qual foi instituída, foi elevada à condição de requisito essencial para a instituição da espécie, conforme decorre, expressamente, do disposto no *caput* do artigo 149, da Constituição Federal de 1988.

⁶ Art. 148. (...) Parágrafo único. **A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.**

Em decorrência da sua incorporação à estrutura da norma tributária, defendemos que a receita das contribuições especiais há de ser empregada na consecução daqueles fins públicos constantes da norma de competência e do aspecto finalístico integrante do antecedente da norma tributária, significando a utilização integral dos recursos arrecadados, naquelas finalidades dispostas, na norma instituidora da exação tributária.

Carvalho (2010) destaca a existência de considerações econômicas e políticas ao lado daquelas de caráter jurídico, na definição e determinação das vinculações das receitas tributárias. Economicamente, a afetação constitui a determinação do fim a que se destina o recurso, gerando reflexos na satisfação daquela despesa que constituiu objeto da vinculação.

Juridicamente, a afetação dos recursos deve ser analisada por meio das características de que se utilizam os sistemas tributário e orçamentário para a vinculação das receitas. Para Carvalho (2010, p. 28/29), a distinção “é o caráter que qualifica uma receita juridicamente como vinculada, bem como a despesa” e compreende “a formação de um elo normativo entre a fonte e a destinação, ou, mais especificamente, entre receita e despesa”.

Esta correlação, para apresentar-se válida perante o ordenamento jurídico, deve significar a apresentação de propósito definido para a utilização dos recursos arrecadados, não podendo ser estabelecida uma vinculação à despesa que será definida a *posteriori*. Castellani (2009, p. 99) salienta que a

finalidade buscada pela tributação por meio das contribuições especiais será revertida em necessária destinação dos resultados. O produto da tributação por meio de contribuições especiais deve ser revertido, obrigatoriamente, para o atendimento da finalidade específica do tributo. Relacionado com a norma de competência tributária, tal finalidade estará retratada no critério de validação material destinação.

Desta forma, constitui exigência constitucional, e decorrência lógica do aspecto finalístico, a apresentação, na lei instituidora das contribuições especiais, da predeterminação das despesas a serem realizadas com aqueles recursos. Esta predeterminação não significa a especificidade das despesas a serem realizadas, mas apenas a relação entre a despesa e a finalidade desejada com a exação, como, por exemplo, a destinação à seguridade social para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, constante do artigo 1º da Lei Complementar n.º 70; ou o financiamento de programas de infraestrutura de

transportes constante do artigo 1º, parágrafo 1º, inciso III, da Lei n.º 10.336, instituidora da denominada “CIDE-Combustíveis”.

Face à atual ordem constitucional, é indispensável vincular-se o produto da arrecadação das contribuições especiais ao custeio da efetiva atividade a ser desenvolvida pela União Federal na consecução daqueles objetivos, entendendo-se ser vedado, à União Federal, a destinação dos recursos a finalidades diversas daquelas que permitiram a sua cobrança.⁷

A não aplicação dos recursos, naquelas finalidades que integraram o antecedente da norma tributária nas contribuições especiais, invalida o pressuposto normativo de cobrança das mesmas, refletindo-se na atribuição ao sujeito passivo do direito de repetição do indébito tributário, como será melhor analisado no Capítulo 5, item 4.3, *infra*.

Ao se estabelecer a vinculação das receitas a determinada finalidade, legalmente, prevista, vedada será a aplicação dos recursos em objetivos diversos daqueles predeterminados no momento da instituição do tributo.

Usando como exemplo a denominada CIDE-Combustíveis, Carvalho entende ser permitido, ao Poder Legislativo, alterar a destinação dos recursos de uma contribuição especial, desde que observada a hierarquia das normas jurídicas e obedecidas as cláusulas pétreas. Segundo este entendimento, é, perfeitamente, possível que o Poder Legislativo efetive a desvinculação das receitas da CIDE-Combustíveis para a utilização no custeio da merenda escolar.

Discorda-se desta posição, pois a eventual alteração das finalidades de uma contribuição especial corresponde à instituição de uma nova exação da espécie.

Desta forma, encontrar-se-ia sujeita à análise do respeito às finalidades constitucionalmente previstas. Usando o exemplo citado por Carvalho, a utilização do produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis no custeio da merenda escolar violaria o disposto no artigo 149 da Constituição Federal.

Carvalho (2010, p. 37) conclui, pois, no tocante ao caráter jurídico das vinculações de receitas, que estas

são positivadas por instrumentos constitucionais ou legislativos de forma alheia à lei orçamentária, e são utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e escopos predeterminados, possuindo margem relativa de abolição do

⁷ No mesmo sentido, veja-se a posição de Ricardo Conceição Souza *In: Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 36.

ordenamento e constituindo uma excepcionalidade à dinâmica orçamentária.

Quanto ao caráter político da vinculação de receitas, Carvalho (2010) sustenta a maior estabilidade e previsibilidade conferida ao sistema tributário, haja vista condicionar a aplicação dos recursos públicos e garantir maior autonomia financeira a determinados entes públicos.

Esta vinculação das receitas tributárias, no momento da sua arrecadação, pode ocorrer em três hipóteses: gerais, especiais e individuais. Gerais são as vinculações que delimitam o campo passível de instituição dos tributos, possibilitando, ao legislador, uma ampla margem de discricionariedade no momento da disposição da receita. Especiais, por sua vez, são as vinculações que decorrem de limitação constitucional possibilitando uma margem restrita de discricionariedade ao legislador. A individual, finalmente, diz respeito às vinculações decorrentes de expressa destinação pela Constituição relativamente ao produto da arrecadação, não conferindo, ao legislador, qualquer margem de escolha, enquadrando-se, nesta última, a vinculação da receita das contribuições especiais.

A rigidez constitucional, para a delimitação da competência tributária quanto às contribuições especiais, retira, do legislador, qualquer margem de escolha quanto à destinação do produto da arrecadação. A expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas” constante do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal é um limitador da margem de escolha do legislador para a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, conforme será melhor analisado no Capítulo 4, item 3, *infra*.

Quanto à função, as vinculações de receita podem ser: a) *stricto sensu*; b) para o federalismo fiscal; e c) como garantia. A vinculação de receita *stricto sensu* consiste na sua afetação a uma determinada despesa, seja em razão de questões administrativas ou político-sociais. Deve ser entendida como aquela que estabelece uma relação direta e exata entre a despesa e a receita, estabelecendo um elo direto entre a fonte de receita e a realização de uma despesa para uma específica finalidade.⁸

A vinculação de receita destinada ao federalismo fiscal, por sua vez, vem a ser aquela na qual se determina a partilha das receitas tributárias ou a transferência

⁸ No mesmo sentido, veja-se CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**, p. 97

de recursos entre os diferentes níveis de governo, ocorrendo mediante a destinação de parcela ou da totalidade da receita de impostos específicos, estipulada nos artigos 157 à 162 da Constituição Federal.

Na vinculação como garantia, o que se estabelece é a possibilidade de afetar-se a arrecadação de determinada receita à garantia creditícia.

Entende-se que a vinculação das receitas das contribuições especiais configura uma vinculação de receita *stricto sensu* haja vista a relação que deve existir entre a finalidade almejada e a destinação dos recursos arrecadados com a contribuição especial. Neste aspecto, de salutar importância o disposto no artigo 167, inciso XI, da Constituição Federal ao vedar “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”. Sendo a seguridade social financiada por toda a sociedade, nos termos do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, o legislador constituinte derivado pretendeu, mediante a inserção do inciso XI ao artigo 167, preservar uma relação direta de custeio entre as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento das empresas e sobre os salários dos trabalhadores e os gastos da previdência social.

Em outras palavras, o artigo 167, inciso XI, está a estabelecer uma indispensável utilização do produto da arrecadação daquelas contribuições sociais para a realização das despesas relativas à previdência social.

Este dispositivo, analisado no contexto da presente tese, apresenta-se desnecessário. A obrigatória vinculação do produto da arrecadação de uma contribuição especial à sua finalidade decorre diretamente do *caput* do artigo 149.

A ausência da vedação em disposição específica quanto à utilização do produto da arrecadação das contribuições previstas nas alíneas “b” e “c” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal⁹, no pagamento das despesas relativas ao pagamento dos benefícios previdenciários, poderia levar o intérprete ao entendimento de haver permissão para o desvio dos recursos destas contribuições.

⁹ 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) (...)

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Tal entendimento pode ser corroborado com o disposto no artigo 19, da Lei n.º 8.212/91, que prevê o repasse pelo Tesouro Nacional ao Instituto Nacional da Seguridade Social de parcela do produto da arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que for destinada à execução do Orçamento da Seguridade Social.

Em que pese esta possibilidade interpretativa, a mesma não se apresenta em conformidade com a tese ora proposta quanto ao respeito ao aspecto destinação das contribuições especiais, pois as leis instituidoras das referidas contribuições preveem, expressamente, as suas finalidades. E estas se encontram em conformidade com o disposto no artigo 149 da Constituição Federal.

A Lei n.º 7.689/88 estabeleceu, em seu artigo 1º, que a finalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas (CSLL) será o financiamento da seguridade social, ao passo que a Lei Complementar n.º 70/91 fixa que o produto da arrecadação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) deve ser destinado “exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”.

A seguridade social, enquanto instrumento de busca do bem-estar e da justiça sociais¹⁰, constitui direito fundamental do contribuinte pois se configura em verdadeira garantia institucional ao desempenhar na visão de Bernardo Gonçalves (2015, p. 328) uma função protetiva de “bens jurídicos’ indispensáveis à preservação de certos valores reputados essenciais por uma sociedade”.

Com efeito, o direito à seguridade social está, diretamente, relacionado à dignidade da pessoa humana, sendo reconhecido com direito fundamental de segunda geração.

Desta forma, a separação entre os critérios “finalidade” e “destinação” das contribuições especiais, proposta no presente estudo, visa conferir maior efetividade a este direito fundamental, protegendo o cidadão contra os constantes desvios do produto da arrecadação das contribuições especiais e contra a perpetuação da busca das suas finalidades.

O Brasil vive em constante estado de “terrorismo fiscal”, uma vez que os contribuintes são, diuturnamente, ameaçados com o aumento dos tributos existentes, com o incremento e a severidade fiscalizatórios, com a ausência de

¹⁰ BRASIL, Constituição Federal, artigo 193: “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

recursos para o cumprimento das obrigações estatais, com a quebra da previdência social, etc. A previdência social, assim como a assistência social e a saúde, deve ser custeada por meio das contribuições sociais, conforme estabelecido pelo artigo 195 da Constituição Federal.

As principais contribuições sociais (PIS, COFINS, CSLL e Contribuições Previdenciárias) arrecadaram, em 2015, o total de R\$ 643,36 bilhões, sendo certo que estes valores não foram, integralmente, aplicados em suas finalidades. A análise do fluxo de caixa do INSS, relativo ao ano de 2014, demonstra que o saldo operacional anual daquele órgão foi negativo em R\$ 10 bilhões; enquanto o saldo previdenciário (arrecadação líquida menos os benefícios do Regime Geral de Previdência Social) foi negativo em R\$ 57 bilhões: além disso, o saldo da arrecadação líquida, menos todos os benefícios pagos pelo INSS, foi negativo em R\$ 96 bilhões.

Esta primeira análise pode induzir-nos à defesa equivocada da imperiosidade de nova fonte de custeio para a Previdência Social. No entanto, não podemos esquecer-nos da DRU (Desvinculação de Receitas da União), segundo a qual podem ser desvinculados 20% (vinte por cento), dentre outros, dos recursos arrecadados por meio das contribuições sociais. No ano de 2014, isso significou R\$ 126,6 bilhões dos valores arrecadados através das contribuições sociais; enquanto, em 2015, R\$ 128,67 bilhões foram desvinculados das suas finalidades. A simples extinção da DRU permitiria cobrir o “rombo” do INSS em 2014 e, ainda, sobrariam quase R\$ 30 bilhões a serem, efetivamente, destinados às finalidades sociais que lhes fundamentou a cobrança.

O estudo do fluxo de caixa do INSS, no ano de 2014, permite, ainda, verificar a existência de um repasse, ao mesmo, no valor de de R\$ 24,5 bilhões relativos à arrecadação com a COFINS e no valor de R\$ 9,5 bilhões relativos à arrecadação com a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Apenas para demonstrar a insignificância do repasse da União Federal ao INSS dos valores arrecadados com estas duas contribuições, a COFINS foi responsável pela arrecadação de R\$ 195 bilhões; enquanto a CSLL arrecadou R\$ 65,5 bilhões, ambos os valores em 2014.

Para a solução do “alarmante” déficit previdenciário, bastaria a União Federal excluir as contribuições sociais da DRU, bem como destinar, ao INSS, maior parcela do produto da arrecadação das contribuições COFINS e CSLL. A realidade da saúde pública brasileira não nos leva a crer que os mais de R\$ 200 bilhões, arrecadados

pelas contribuições COFINS e CSLL e não repassados ao INSS, sejam-lhe, integralmente, destinados.

A realidade nos demonstra que esses recursos são utilizados em finalidades distintas daquelas para as quais foram cobrados, devendo tal comportamento ser repellido pelos teóricos do direito.

Desrespeito à tese proposta ocorre quando não há a efetiva aplicação dos recursos na finalidade que os fundamentou. Desta forma, entendemos que a inserção do dispositivo vem a corroborar a presente tese acerca da relevância assumida pela finalidade e pela destinação do produto da arrecadação quanto às contribuições especiais, apesar do mesmo ser desnecessário.

2.8. A tese proposta: uma releitura da estrutura da norma tributária para inclusão dos aspectos “finalístico” e “destinação”

Considerando que o art. 149 da Constituição Federal constitui uma norma de reconhecimento na estrutura do sistema jurídico conforme a classificação de Hart (2009), a finalidade e a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais apresenta-se como característica determinante de validade para a norma jurídica primária no tocante ao exercício da competência tributária.

A importância destes critérios foi ressaltada pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da ADI n.º 2556 ao destacar que “a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade”.¹¹

A existência da finalidade apenas no conseqüente da norma jurídica tributária, como proposto por Spagnol (2002), não soluciona, a contento, o problema da destinação dos recursos arrecadados no sentido de garantir-se maior efetividade à espécie e respeitando-se a segurança jurídica do contribuinte.

A separação entre os aspectos “finalidade” e “destinação”, para as contribuições especiais, apresenta-se como imperativo aos objetivos do presente estudo, haja vista ser uníssona a doutrina ao verificar a existência de dois momentos

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556**. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13/06/2012, Relator Ministro Joaquim Barbosa.

distintos: o momento da determinação da finalidade da contribuição especial e o momento da destinação do produto da sua arrecadação¹².

A separação entre os aspectos “finalidade” e “destinação” foi objeto de análise por Lobato (2014, p. 128), tendo o mesmo concluído que “finalidade e destinação não parecem ser sinônimos; esta é apenas uma consequência constitucionalmente determinada daquela”. No mesmo sentido, direciona-se a visão de Alvim (2008, p. 103) ao defender uma relação de causa e consequência entre a finalidade das contribuições especiais e a destinação do produto de sua arrecadação.¹³

Desta forma, entendemos a finalidade como condição de validade da norma instituidora de uma contribuição especial perante o Sistema Tributário brasileiro. A sua integração ao antecedente da norma jurídica tributária, portanto, possibilita melhor configuração ao tributo e deve significar um efetivo instrumento de atuação naquelas áreas constantes do *caput* do artigo 149, conforme será demonstrado no Capítulo 4, item 3, *infra*.

Paralelamente, e, em consonância com os objetivos do presente trabalho, ao conseqüente da norma jurídica tributária, deve ser incorporado o aspecto destinação do produto da arrecadação, o que possibilita estabelecer a obrigatoriedade de destinação dos recursos arrecadados àquela finalidade apresentada no antecedente da norma jurídica tributária como pressuposto de validade da exação tributária.

A ausência, no conseqüente da norma tributária, de um aspecto destinação do produto da arrecadação é o que permite o desvio destes, além do fato de não criar, para o Estado, uma obrigação jurídica perante o contribuinte consistente na efetiva entrega dos recursos àquela finalidade causadora da instituição do tributo.

Ao trabalhar com a teoria das normas de Hart, e, tendo estabelecido que o artigo 149 da Constituição Federal apresenta-se como uma norma secundária do tipo “norma de modificação”, deve-se alterar o modelo normativo proposto por Spagnol (2002), transferindo o aspecto finalidade para o antecedente da norma jurídica tributária.

¹² Neste sentido veja-se; PETRY, Rodrigo Caramori. **O critério finalístico no controle de constitucionalidade das contribuições especiais**, p 118: “as contribuições especiais devem possuir explícita: i) a finalidade para as quais são criadas; e ii) a destinação do produto de sua arrecadação, que deve estar presa à finalidade para a qual foram criadas”.

¹³ No mesmo sentido é o posicionamento de Paulo Ayres Barreto: “Deveras, se a finalidade legitima a contribuição, é crucial o controle do produto do destino de sua arrecadação. A relação é de causa e consequência”. (Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p. 156)

É preciso, ainda, acrescentar o aspecto destinação à estrutura da norma tributária, alocando-o no seu conseqüente, devendo o mesmo apresentar-se naqueles tributos em que a finalidade constitui uma característica de relevo.

Desta feita, propomos a seguinte estrutura para a norma tributária: o antecedente ou hipótese de incidência será composto pelos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e finalístico; enquanto o conseqüente será integrado pelos aspectos pessoal, quantitativo, operacional, procedimental e destinação.

Apresentada a estrutura normativa proposta, cumpre-nos apresentar os aspectos que a compõem.

2.8.1. O Antecedente da norma tributária

O antecedente da norma tributária, também denominado hipótese de incidência normativa, se configura pela previsão abstrata dos pressupostos fáticos à incidência normativa e, conseqüentemente, ao surgimento da obrigação tributária. Esta hipótese de incidência deve ser composta pelos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e finalístico.

2.8.1.1. Aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência tributária vem a ser a atividade, hipoteticamente, prevista em lei que, uma vez ocorrida no mundo dos fatos, fará surgir a obrigação tributária em decorrência do comando contido no conseqüente da norma. Constituído por um verbo acompanhado de um substantivo, como “ter renda”, “industrializar produto”, “circular mercadoria”, “ter receita bruta”, etc., o aspecto material apresenta três elementos necessários à sua caracterização, conforme nos ensina Falcão (2002, p. 2):

a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado.

O aspecto material representa o fundamento objetivo do tributo, ou o pressuposto material no entendimento de Falcão (2002, p. 2), bem como a causa

exterior da exação tributária, delimitando o momento do surgimento da obrigação tributária. Desdobramento do princípio da legalidade, a previsão em lei garante maior segurança jurídica ao contribuinte, haja vista ser requisito essencial ao corpo da lei a descrição de todos os elementos, indispensáveis à configuração do tributo.

É merecedora de críticas a prática nacional de adotar-se, na definição da hipótese de incidência tributária, os denominados tipos tributários. Ao permitir a tributação, com base em um sistema elástico de características não limitadas e renunciáveis (ou seja, em que características podem até faltar em certos objetos, os quais, apesar disso, são dados como típicos), desrespeitado estará este primeiro requisito.

O aspecto material do antecedente da norma tributária deve, ainda, constituir, para o Direito Tributário, um fato econômico de relevância jurídica, não sendo ele, portanto, um ato jurídico de conteúdo negocial. Em verdade, este fato, juridicamente, relevante constitui mero critério para a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo. Em outras palavras, na visão de Falcão (2002, p. 31), o legislador, ao determinar o fato gerador tributário, deverá considerar a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias.

Derzi (2015, p. 537) defende que a capacidade contributiva deve ser entendida como “aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família”.

Schoueri (2013, p. 332) vê o princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade, vindo a preencher exigência deste no sentido de estabelecer um critério para a comparação de contribuintes. No mesmo sentido, se direciona o posicionamento de Becho (2011, p. 402/405).

Ao estabelecer que a tributação deve recair, somente sobre aqueles que não deverão sacrificar-se de maneira desmedida no momento do seu pagamento, o princípio da capacidade contributiva assume as feições de desdobramento do princípio da igualdade configurando verdadeiro, na visão de Becho (2011, p. 405),

limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção.

Lobato (2014, p. 256) suscita importante indagação relativa à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às contribuições especiais, concluindo, positivamente, em razão da sua relação com os princípios da igualdade, preservação da propriedade privada e vedação do efeito confiscatório.

Tendo em vista a determinação constitucional de aplicação do princípio da capacidade contributiva “sempre que possível”, Torres (2011, p. 97) salienta a hipótese de utilização dos impostos “para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, a inibição do consumo de mercadorias nocivas à saúde etc”, o que permitiria levar-nos ao entendimento de não aplicação às contribuições especiais, pois estas devem beneficiar um determinado grupo econômico e/ou de pessoas, devendo a igualdade ocorrer dentro deste grupo. Posicionamento similar apresenta Barreto (2011).

Em sentido contrário, Veloso (2013, p. 84) afirma que o princípio da capacidade contributiva deve servir como “critério fundamental de concretização da isonomia tributária” para as contribuições especiais. Usando as contribuições sociais como exemplo, o autor afirma a necessidade de considerar-se “aspectos do sistema que elas almejam financiar”, dentre eles, “a responsabilidade do sujeito passivo pelo plexo de benefícios que é chamado a custear”.

Analisando a submissão das contribuições especiais ao princípio da capacidade contributiva, Spagnol (2002, p. 130) conclui afirmando que:

o princípio da capacidade contributiva, enquanto legitimador da tributação ou como critério de distinção para a aplicação da igualdade, garantindo tratamento isonômico aos contribuintes, tem necessária aplicação em matéria de contribuições sociais, bem como em todos os outros tributos.

Interessante é o posicionamento de Schoueri (2013, p. 331) ao defender a submissão das contribuições sociais ao princípio da capacidade contributiva e a inaplicabilidade do mesmo às contribuições interventivas e àquelas das categorias profissionais ou econômicas.

Estabelecer que o princípio da capacidade contributiva é uma decorrência do princípio da igualdade tributária, poderia levar, o intérprete, à conclusão de não ser aplicável às contribuições especiais, uma vez que o *caput* do artigo 149 determina, expressamente, a observância, apenas, dos princípios constantes dos incisos I e III do artigo 150, quais sejam, legalidade, irretroatividade e anterioridade.

Em que pese esta interpretação inicial, é preciso ressaltar que o princípio da igualdade, previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal, é uma especialização, no direito tributário, do princípio da igualdade previsto no artigo 5º, e que constitui um princípio aplicável a todo o ordenamento jurídico brasileiro.

No contexto do Estado Democrático de Direito, o princípio da igualdade vincula o legislador, que deve, sempre, buscar a igualdade através da lei, e não, simplesmente, uma igualdade perante a lei, devendo, também, atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil discriminados no art. 3º da Constituição Federal.

Ao considerar as contribuições especiais, deve-se ter em vista que elas devem servir de instrumento para cumprir as funções estatais, determinadas no artigo 3º da Constituição Federal, notadamente, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais.

Em outras palavras, as contribuições especiais devem ser utilizadas de forma extrafiscal, dentro da acepção indicada por Carvalho (1993, p. 148), pois seus elementos jurídicos devem ser manejados de forma à persecução de objetivos diversos daqueles, meramente, arrecadatários, uma vez que a espécie tributária deve destinar-se ao prestígio de “certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas”.

O terceiro requisito do fato gerador vem a ser a sua determinação pela consequência jurídica específica que se destina a produzir, ou seja, representar o ponto de partida para o surgimento da obrigação tributária.

A determinação da legislação tributária aplicável decorre da data da ocorrência do fato gerador, sendo, impossível, a retroatividade da lei tributária a fim de alcançar fatos geradores ocorridos antes da edição da referida lei.

Em que pese a literalidade do disposto no artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional pode levar o intérprete a erro quanto à irretroatividade, pois o artigo 105 traz a previsão de aplicação imediata da legislação tributária ao estipular que “aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

Geradora de dúvidas vem a ser, por sua vez, a expressão fato gerador pendente, constante do artigo 105 já que o artigo 116 não esclarece o que o constitui. Com efeito, o artigo 116 considera ocorrido o fato gerador, e, portanto, apto

a produzir seus típicos efeitos: a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe, normalmente, são próprios; e b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja, definitivamente, constituída, nos termos de direito aplicável.

Sobre o fato gerador pendente, Carvalho (1975, p. 385) assevera que a “alusão que o Código faz, não teria muito sentido, pelo seguinte, um fato pendente é um fato que não se realizou, portanto, irrelevante para o direito tributário” sendo certo que “fato pendente e fato não realizado são equivalentes”. Sousa (1975, p. 385) apresenta posicionamento similar ao assentir que:

Só existe o fato quando ele se concretiza e ainda que ele seja complexo, isto é, quando para existir dependa da reunião de vários eventos sucessivos, ele só existe no momento em que se concretiza o último deles.

Ataliba (1975, p. 385/386), finalmente, conclui sobre o tema:

O problema colocado é o seguinte: a lei tributária aplica-se imediatamente. Se ela vem desconstituir aquele fato (para usar a terminologia de Becker), ou seja, vem dizer que não é mais apto a gerar a obrigação tributária, como ele ainda não está completo, ainda que venha a se completar, não gerará obrigação tributária nenhuma. Porém, se esta lei é posterior ao fato, ela só vai se aplicar dali em diante. Aquele fato que no dia anterior se consumou, gerou uma obrigação tributária.

Portanto, não há que mencionar a existência de fato gerador pendente, pois o fato gerador, somente, poderá ser considerado como tendo ocorrido quando preenchidos todos os elementos necessários à sua configuração, regendo-se pela legislação, então, vigente. No Direito Tributário, notadamente, no tocante à determinação dos fatos geradores e bases de cálculo dos tributos, deve-se primar pela determinação conceitual cerrada e pela segurança jurídica.

2.8.1.2. Aspecto espacial

O aspecto especial da hipótese de incidência tributária diz respeito às coordenadas de lugar em que deve realizar-se o aspecto material da norma de incidência tributária para que nasça a obrigação tributária correspondente. Na visão de Ataliba (2014, p. 104), um fato gerador, somente qualificar-se-á, enquanto tal,

caso venha a ocorrer dentro do âmbito de incidência territorial da norma jurídica, sendo este o território nacional no caso das contribuições especiais.

Por expressa vedação constitucional, somente a União Federal é titular de competência para a instituição de contribuições especiais. Não obstante, são ressalvadas as hipóteses previstas no parágrafo primeiro do artigo 149, bem como no artigo 149-A da Constituição Federal.

2.8.1.3. Aspecto temporal

O aspecto temporal diz respeito ao momento em que o aspecto material adquire os caracteres necessários ao surgimento da obrigação tributária, delimitando, no tempo, o surgimento do fato gerador tributário, e não se confundindo com o momento do recolhimento do tributo.

A doutrina tradicional classifica os fatos geradores tributários, conforme o aspecto temporal, em instantâneos e periódicos (ou complexivos ou de formação sucessiva). Estes não se aperfeiçoam em um instante determinado, mas ao longo de um lapso temporal durante o qual ocorre sua formação (como, por exemplo, o imposto sobre a renda). Aqueles se concretizam em um momento imediato, independentemente de um lapso temporal para a sua formação (como, exemplificando o imposto sobre a propriedade ou sobre a transmissão da propriedade).

Ataliba (2013, p. 73), acertadamente, considera que todos os fatos geradores são instantâneos, tendo em vista o fato de os mesmos se concretizarem em um momento determinado e específico. À medida em que os fatos geradores, para se concretizarem, necessitam do preenchimento de todos os elementos necessários à sua caracterização, não restará configurada a sua realização se inexistente um dos seus elementos ou caso não tenham sido todos realizados.

2.8.1.4. Aspecto pessoal

Relacionando o aspecto pessoal com as condições subjetivas de inclusão das partes na configuração do fato jurígeno, Bernardes (2006, p. 115) afirma que:

A obrigação tributária não ocorre pela mera realização do aspecto objetivo da hipótese de incidência, sendo imprescindível que se efetive através das

pessoas designadas pela lei, compondo o aspecto pessoa da norma jurídica tributária.

O aspecto pessoal constante do antecedente da norma tributária diz respeito à previsão abstrata quanto aos sujeitos ativo e passivo na hipótese de ocorrência *in concreto* da hipótese de incidência.

2.8.1.5. Aspecto finalístico

Entendemos que o aspecto finalístico das contribuições especiais deve integrar o antecedente da norma tributária, relacionando-se, diretamente, com o mandamento constitucional previsto no artigo 149 da Constituição Federal. A necessidade de sua inclusão, na estrutura da norma tributária, foi destacada por Lobato (2014, p. 184), que afirmou ser

preciso colocar o caráter finalístico dentro da norma e sobre a proteção rígida dos princípios limitadores do poder de tributar, o que afasta a possibilidade de deixar o caráter finalístico apenas na norma de competência ou na motivação do ato legislativo.

Uma contribuição especial, somente, poderá ser considerada, validamente, instituída quando indicar a finalidade a que se destina, sendo este elemento essencial à caracterização da espécie perante a Constituição Federal de 1988.

A finalidade das contribuições especiais, entendida como o objetivo a ser alcançado com a exação tributária, constitui elemento de ligação entre o pressuposto constitucional de validade e entre a vinculação do produto da arrecadação – aspecto destinação integrante do consequente da norma tributária.

(2006, p. 117) defende consistir o aspecto finalístico em verdadeiro pressuposto de instituição das contribuições especiais, ao afirmar que a finalidade é um

elemento informador do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições, influenciando também decisivamente a configuração do aspecto pessoal, assim como dos demais aspectos componentes da norma de incidência do tributo (aspectos espacial, temporal, e quantitativo).

Greco (2000, p. 239) suscita interessante dúvida ao questionar acerca da possibilidade de cumprimento do pressuposto constitucional de validade das

contribuições especiais mediante a simples indicação abstrata da finalidade no texto legal.

Para este autor, a finalidade, enquanto objetivo real e concreto das contribuições especiais, não pode servir como mero pretexto para a criação de um tributo. Desse modo, a simples menção da finalidade na lei instituidora da contribuição especial não possui o condão de satisfazer a exigência constitucional de finalidade para a espécie.

Spagnol (2002, p. 74), ao destacar a finalidade das contribuições especiais – e propor a inclusão do aspecto finalístico no mandamento da norma tributária – esclarece sobre o tema:

Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar.

Enquanto integrante do antecedente da norma tributária, a finalidade significa o objetivo a ser atingido com a contribuição especial instituída ou na visão de Barreto (2011, p. 68) a “estipulação legal do destino do valor pago a título de tributo”.

Nesta concepção, ela deve relacionar-se com os pressupostos constitucionais de validade da espécie, ou seja, uma contribuição especial, somente, atenderá aos pressupostos constantes da norma de competência constitucional caso a finalidade a que se proponha esteja em consonância com as hipóteses previstas no artigo 149 da Constituição Federal: ordem social, intervenção sobre o domínio econômico ou interesse de categoria profissional ou econômica.

A vinculação direta da contribuição especial, à finalidade para a qual foi instituída, decorre da sua caracterização finalística pela ordem constitucional e acarreta o financiamento da atividade estatal, exclusivamente, por aqueles que deverão beneficiar-se, direta ou indiretamente, da especial atuação realizada pelo Estado.

Desta forma, constitui exigência constitucional que a lei instituidora da contribuição especial faça constar, em seu corpo, o objetivo almejado com aquele tributo em específico, ou seja, a finalidade específica para aquela determinada contribuição especial, possibilitando a perfeita vinculação dos sujeitos passivos à atividade estatal.

Este requisito de validade permite a verificação, pelo Poder Judiciário, da compatibilidade entre a exação, de seus objetivos e dos preceitos constitucionais regentes da matéria.

2.8.2. O conseqüente da norma tributária

O conseqüente da norma tributária será composto, na estrutura normativa ora proposta, pelos aspectos pessoal, quantitativo, operacional, procedimental e destinação.

2.8.2.1 Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal no conseqüente da norma tributária significa a definição efetiva dos sujeitos ativo e passivo uma vez realizado o fato gerador tributário.

A sujeição passiva nas contribuições especiais é especificamente delimitada àqueles que beneficiar-se-ão do especial serviço prestado pelo Estado. Em outras palavras, o sujeito passivo nas contribuições especiais deve relacionar-se direta ou indiretamente à finalidade desejada com a exação.

8.2.2. Aspecto Quantitativo

Na visão de Bernardes (2006, p. 119):

A lei instituidora do tributo deverá definir com exatidão a forma de apuração do crédito tributário devido, permitindo ao sujeito passivo o exato dimensionamento de seu dever jurídico, influenciado diretamente no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, em razão das diferentes regras aplicáveis nas distintas modalidades de levantamento do aspecto quantitativo.

O aspecto quantitativo apresenta os elementos necessários (base de cálculo e alíquota dos tributos) à definição do montante, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador.

Para Barreto (2011, p. 154), a base de cálculo vem a afirmar, confirmar ou infirmar, o aspecto material do antecedente da norma tributária, não apresentando relação com o custeio da atividade estatal que lhe deu ensejo. A base de cálculo das

contribuições especiais apresenta especial relevância, possibilitando, conforme Souza (2000, p. 200):

a) medir o fato descrito no aspecto material da hipótese de incidência da esfera do sujeito passivo, não vinculado a nenhuma atividade estatal, para efeito de calcular o valor da obrigação; b) confirmar ou infirmar o fato, a cargo do contribuinte, descrito na hipótese de incidência; c) medir se as proporções da dívida tributária são ou não condizentes com a ação estatal.

Sendo as contribuições especiais tributos caracterizados pela finalidade, a base de cálculo do tributo deverá guardar consonância com este fundamento, não podendo ser eleita, simplesmente, em função do seu fato gerador.

Acerca das contribuições sociais e interventivas e suas possíveis bases de cálculo, a Emenda Constitucional n.º 33/2001 determinou a inclusão do parágrafo segundo ao artigo 149, tendo o inciso III, alíneas “a” e “b”, cuidado do tema da seguinte forma:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

III - poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

A previsão contida no art. 149, § 2º, III, “a”, quanto à possibilidade de que as contribuições sociais e interventivas tenham as bases de cálculo ali especificadas, configura verdadeira limitação à escolha acerca das bases de cálculo da espécie. Desta forma, todas e quaisquer contribuições sociais e interventivas no Brasil, somente, poderão apresentar, como base de cálculo, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, quando incidirem sobre a importação, o valor aduaneiro, ao tratar-se da técnica *ad valorem* na definição da alíquota aplicável.

Adotando-se a alíquota específica, a base de cálculo deverá ser o denominador impositivo, como ocorre no caso da contribuição incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, de gás natural e seus derivados, e de álcool etílico combustível.

Questionado acerca da possibilidade de existência de contribuição interventiva, – contribuição ao SEBRAE –, (que tem, por base de cálculo, a folha de pagamentos, não prevista no artigo 149, § 2º, inciso III, como suporte às

contribuições interventivas), o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria.

O reconhecimento da repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 603.624 RG/SC, ementou:

Tributário. Contribuições. Bases econômicas. Art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, inserido pela EC 33/01. Folha de Salários. Contribuições ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos - APEX e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI incidentes sobre a folha de salários. Existência de repercussão geral.¹⁴

É de se destacar do voto da Ministra Ellen Gracie, relatora da Repercussão Geral:

Considero presente a relevância da matéria, porquanto envolve importante discussão acerca da utilização, pelo constituinte derivado, do critério de indicação de bases econômicas para fins de delimitação da competência relativa à instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Relevante considerar, ainda, que diz respeito à fonte de custeio específica das referidas agências. Por derradeiro, destaco que são muitos os tributos e contribuintes que podem ser afetados pela definição acerca do caráter taxativo ou exemplificativo do rol de bases econômicas constante do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, de modo que o objeto do recurso extraordinário ultrapassa os interesses subjetivos da causa.

A relação entre a base de cálculo e o custeio do serviço apresenta importância impar na análise das contribuições especiais ao propiciar o controle quantitativo da arrecadação. Tal aspecto, aparentemente, é negligenciado pelos pensadores do direito que se preocupam, apenas, com a arrecadação dos recursos, podendo grande parcela desta culpa ser atribuída ao Supremo Tribunal Federal.

Este, em um posicionamento incompatível com a aceitação de autonomia às contribuições enquanto espécie tributária, permite o desvio dos recursos¹⁵ e não obriga a sua efetiva utilização no ano da arrecadação¹⁶. Ao adotar esta posição, o Supremo Tribunal Federal indica reconhecer apenas três espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 603.624 RG/SC**. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie.

¹⁵ Neste sentido veja-se a decisão proferida no RE 537.610, onde se discutia a norma do artigo 76 do ADCT, permissiva à Desvinculação das Receitas da União – DRU.

¹⁶ Veja-se neste sentido a decisão proferida na ADI 2925, onde se discutia a norma do artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 10.640/2003 – Lei Orçamentária da União.

Entende-se que a Corte Suprema brasileira deve rever o seu posicionamento. Consistindo a efetividade da destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais à finalidade que lhe conferiu suporte de cobrança em elemento integrante da norma de incidência tributária, o eventual desvio ou a não aplicação dos recursos, no ano da arrecadação, deve ser considerada uma violação da norma prevista no artigo 149 da Constituição Federal, acarretando a inconstitucionalidade da exação, como será objeto de análise no Capítulo 5, *infra*.

Acerca da alíquota, Ataliba (2014, p. 101/102) esclarece ser ela, na maioria das vezes:

expressa sob a forma de percentual do valor de uma coisa. Evidentemente, só tem cabimento a alíquota *ad valorem*, quando a base imponible seja o valor da coisa posta como aspecto material da h.i. Quer dizer: se a perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. for um valor, expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual.

No mesmo sentido, materializam-se os ensinamentos de Carvalho (1993, p. 236), para quem:

Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex.: Cr\$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; Cr\$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária).

As alíquotas *ad valorem* deverão ser utilizadas nos casos em que as contribuições especiais apresentem, como critério de estabelecimento da base de cálculo, as hipóteses previstas no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

2.8.2.3. Aspecto Operacional

O aspecto operacional, conforme apresentado por Navarro Coêlho (2003), permite-nos identificar as instruções relativas à forma, ao local e ao momento de pagamento dos tributos.

2.8.2.4. Aspecto Procedimental

Introduzido, na estrutura da norma tributária por Bernardes (2006), encontra-se o aspecto procedimental, o qual consiste naquele decorrente da insuficiência da base de cálculo e da alíquota como elementos suficientes à determinação do valor do tributo devido em casos, exemplificativamente, como o das taxas com valores fixos. O aspecto procedimental permite a participação do sujeito passivo na formação da Certidão de Dívida Ativa em decorrência dos direitos consagrados no ordenamento jurídico como a ampla defesa e o contraditório.

2.8.2.5. Aspecto Destinação

O aspecto “destinação”, no conseqüente da norma tributária, significa a efetiva entrega/utilização dos recursos arrecadados àquelas finalidades discriminadas na norma instituidora e integrantes do aspecto finalístico do antecedente da norma tributária.

Para aqueles tributos que têm como critério de caracterização constitucional da finalidade, a efetividade da consecução desta, somente, será possível mediante a efetiva destinação dos recursos arrecadados à finalidade que lhes deu suporte fático.

O aspecto “destinação”, em nossa concepção, significa a efetiva destinação dos recursos ao cumprimento da finalidade específica de cada contribuição especial em espécie, decorrendo da inter-relação entre a finalidade e a destinação dos recursos arrecadados, embora cada um tenha suas próprias características. Conforme Barreto (2011, p. 155), deve haver uma análise de compatibilidade entre a finalidade ensejadora da contribuição especial e a atuação da União Federal diante do pressuposto estabelecido no artigo 149 da Constituição Federal.

Este autor conclui, por conseguinte, a indispensabilidade do controle da aplicação dos recursos arrecadados, haja vista a existência de uma relação de causa e consequência entre a finalidade e a destinação dos recursos. Becker (1998, p. 287/288), em estudos realizados antes do advento da vigente Constituição Federal, considera como, de natureza administrativa, a norma jurídica que disciplina

a destinação e a utilização de tributo, considerando o fato de que os tributos têm como finalidade, exclusivamente, a satisfação do dever jurídico tributário.

Deve-se, de tal forma, destacar que o artigo 4º do Código Tributário Nacional deve ganhar novas significações quando analisado perante a Constituição Federal de 1988, visto às novas características impostas pela mesma para a correta identificação das espécies tributárias e para a definição do regime jurídico que lhes sejam aplicáveis.

Desta maneira, entende-se ser relevante o seu inciso II na determinação do regime jurídico tributário em decorrência do texto constitucional de 1988, em que pese a resistência de grande parte da doutrina brasileira em aceitar a importância da destinação do produto da arrecadação na definição da espécie tributária.¹⁷

Este relevante papel da destinação dos recursos na hipótese das contribuições especiais não deixou de ser observado por Derzi (1999, p. 68/69) ao afirmar:

Mas ressalvas devem ser feitas ao art. 4º do Código Tributário Nacional, no ponto em que considera irrelevante, de forma generalizada, a destinação do produto arrecadado para a definição da espécie tributária. É que a destinação, efetivamente, será irrelevante para distinção entre certas espécies (taxas e impostos, p. ex.), mas é importante no que tange à configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

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

Somente a União tem competência para criar contribuições ou empréstimos compulsórios, conforme estabelecem os artigos 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 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.

Da mesma forma, posicionam-se Barreto (2011, p. 157), Carrazza (2000, p. 396), Alvim (2008, p. 103) e Spagnol (2002, p. 51) ao traçar os tributos finalísticos em sua teoria:

O elemento comum aos tributos finalísticos está justamente no fato de a destinação a um gasto público específico integrar o seu regime jurídico, seja por condicionar o surgimento do fato gerador, seja por condicionar o exercício válido da competência impositiva.

¹⁷ Neste mesmo sentido é o posicionamento de BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: **regime jurídico, destinação e controle**, p. 157.

Demonstrada que a destinação dos recursos à finalidade ensejadora da instituição das contribuições especiais constitui característica essencial da espécie, deve o pensador do direito buscar a efetividade desta destinação como forma de cumprimento dos objetivos traçados com a exação, bem como em respeito aos ditames constitucionais da matéria. Castellani (2009, p. 99) teoriza acerca do aspecto “destinação”:

O produto da tributação por meio de contribuições deve ser revertido, obrigatoriamente, para o atendimento da finalidade específica do tributo. Relacionando com a norma de competência tributária, tal finalidade estará retratada no critério de validação material *destinação*.

A obrigatoriedade da destinação dos recursos arrecadados, com as contribuições especiais, levou Barreto (2011, p. 155/159) a destacar ser indispensável que a legislação infraconstitucional obrigue a destinação efetiva dos recursos aos fins que fundamentaram a sua criação.

Na hipótese de não ocorrer a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais à finalidade que lhes deu suporte, haverá nítida demonstração, aos contribuintes, da desnecessidade dos recursos ou da reduzida importância da finalidade apresentada.

Em qualquer das hipóteses, o tributo estará maculado pela pecha da inconstitucionalidade, conferindo, ao contribuinte, o direito à repetição do indébito tributário, conforme será analisado no Capítulo 5, itens 4.2 e 4.3, respectivamente.

CAPÍTULO 3 - A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Ao analisarmos, no Capítulo 2, a estrutura da norma tributária e, nela, propormos a adoção dos aspectos “finalidade”, no antecedente da norma, e “destinação”, no seu conseqüente, objetivamos estabelecer, ainda, a relevância de novos critérios a serem observados na determinação das espécies tributárias.

A definição dos tributos em espécies bem delimitadas é mero reflexo da legitimação do sistema tributário no pilar da segurança jurídica, pois a diversidade de regimes jurídicos, decorrentes das diferenças entre as espécies tributárias, justifica a necessidade de uma classificação precisa das espécies tributárias em estados federados como o Brasil.

Embora tenha sido polêmica, e tenha se cambiado ao longo dos anos, a natureza jurídica das contribuições especiais não mais apresenta dúvidas: elas possuem natureza tributária. Este posicionamento se consolidou com o artigo 149 da Constituição Federal o qual pôs fim à polêmica, originada com a Emenda Constitucional n.º 8/77.

No período anterior à edição da referida Emenda Constitucional, o Supremo Tribunal Federal considerava as contribuições especiais como possuidoras de natureza jurídico-tributária, tendo o Ministro Moreira Alves consignado, em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 86.595-BA (Brasil, 1978) que:

Do exame que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária. Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do artigo 217 do C.T.N., para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição especial sindical, das quotas de previdência e outras exações para-fiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., págs. 69 e 584). Reafirmou-o a Emenda Constitucional n.º 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I) aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional n.º 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 com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X – ao artigo 43 da Emenda n.º 1/69 (‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178’) o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso X desse mesmo artigo 43.

Embora majoritário o posicionamento, este não era pacífico no Supremo Tribunal Federal, podendo-se destacar o voto do Ministro Oscar Corrêa, no Recurso Extraordinário n.º 95.398, que manifestou entendimento defendendo a natureza jurídico-tributária das contribuições especiais impostas aos contribuintes em benefício de pessoa pública ou com finalidades de utilidade pública, submetendo-se, ao regime tributário, a exigência coativa das prestações pecuniárias.

Ao analisar a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei n.º 7.689/88, o Supremo Tribunal Federal modificou seu posicionamento no tocante à natureza jurídica tributária das contribuições especiais. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 146.733-9/SP (Brasil, 1992b) o Ministro Moreira Alves, Relator, afirmou:

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

No mesmo julgamento, o Ministro Ilmar Galvão ressaltou que:

A natureza tributária da mencionada contribuição é indubitosa, não somente em face da referência contida no art. 195, parágrafo 6º, à norma do art. 150, III, b, acima mencionada, mas também diante da ressalva que ao art. 149, *caput*, faz ao mencionado art. 195, parágrafo 6º, após afirmar que as contribuições sociais estão sujeitas às normas do art. 146, III, e 150, I e III, que dizem com a lei complementar instituidora das normas gerais sobre

matéria tributária e com os princípios da retroatividade e da anualidade, que regem a cobrança do tributo.

Posicionamento similar apresentou o Ministro Carlos Velloso, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 138.284-8/CE (Brasil, 1992a), no qual, também, discutia-se a Contribuição Social sobre o Lucro:

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

Baleeiro (1999, p. 70) defendia a natureza tributária das contribuições especiais desde a vigência da ordem constitucional anterior ao afirmar que:

Mas, juridicamente no direito positivo do Brasil, hoje, as contribuições especiais ou parafiscais integram o sistema tributário, não só porque a Constituição as autoriza expressamente nos arts. 163, parágrafo único; 165, XVI, e 166, § 1º, mas também porque o Decreto-Lei n.º 27, de 1966, acrescentou mais um dispositivo ao CTN, alterando a redação do art. 217 do mesmo para o fim especial de ressaltar a exigibilidade da contribuição especial sindical, das “quotas de previdência” e outras exações parafiscais.¹⁸

A doutrina brasileira não apresenta maiores divergências quanto ao reconhecimento da natureza tributária às contribuições especiais¹⁹. Este é o posicionamento de Carvalho (1993), Schoueri (2013), Costa (2009), Carrazza (2000), Gama (2003). Em oportunidade anterior (COSTA, 2005), teve-se a oportunidade de ressaltar que o reconhecimento da natureza jurídico-tributária das contribuições especiais atendia:

às mais precisas lições dos doutrinadores tributários brasileiros” e que apresentavam “induidosa natureza jurídico-tributária das contribuições, inclusive sob a égide da Emenda Constitucional n.º 8/77 e, principalmente, após o advento da Carta Magna de 1988.

¹⁸ Neste mesmo sentido vem a ser a lição de Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 35

¹⁹ Em sentido contrário, veja-se GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura *sui generis*)**, pág. 80: “De fato, se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe as limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas *não estão* dentro do âmbito tributário”. (destaques do original)

Conclui-se, pois, que a Constituição Federal havia, definitivamente, reconhecido a natureza tributária das contribuições especiais.

3.1. As teorias classificatórias das espécies tributárias

A doutrina tem se dividido em quatro grandes teorias quanto à classificação das espécies tributárias, variando o seu número conforme os critérios adotados. A primeira centra-se na vinculação, ou não, do fato gerador tributário a uma atuação estatal. É a teoria dicotômica que divide os tributos em vinculados e não vinculados, fincando-se no fato gerador e na base de cálculo da exação a diferenciação dos tributos.

Becker (1998, 381) destaca constituir a base de cálculo o único critério jurídico e objetivo capaz de determinar a natureza jurídico-tributária. A separação das espécies tributárias, em impostos ou em taxas, decorre dos demais elementos constantes do aspecto material da hipótese de incidência, não sendo as contribuições de melhoria espécie autônoma de tributo, apresentando-se ora como impostos, ora como taxas. Estas têm seu fato gerador vinculado a um fato estatal, enquanto, nos impostos, este não se vincula a nenhum fato estatal, mas, apenas, a fato do contribuinte.

Torres (2011, p. 376) classifica os tributos entre contributivo, quando baseado na capacidade contributiva, e comutativo ou retributivo, quando baseado no princípio do custo/benefício ou da equivalência. Tributos contributivos seriam os impostos, e os tributos comutativos ou retributivos, por sua vez, corresponderiam as taxas e as contribuições especiais.

Spagnol (2002, p. 46/54) propõe a classificação dos tributos, em razão das suas funções ou objetivos, entre fiscais e finalísticos. Aqueles diriam respeito aos tributos cobrados com vistas a “garantir a manutenção das atividades inerentes ao exercício do poder”, enquanto estes seriam aqueles destinados a um gasto público específico.

A classificação tricotômica das espécies tributárias encontrou grande aceitação na doutrina nacional, estabelecendo que a análise jurídica das espécies tributárias deve fincar raízes no próprio fato gerador ou na hipótese de incidência do tributo, como proposto por Ataliba.

Carvalho (1993, p. 24) destaca dois fortes argumentos para ressaltar a importância da base de cálculo na determinação da espécie tributária:

a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto.

No mesmo sentido, direciona-se a lição de Navarro Coêlho (2015, p. 386):

O CTN está, no tangente à qualificação do *tributo*, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nome juris*, características jurídico-formais e o *destino da arrecadação*.

Entendendo serem três as espécies tributárias no Direito brasileiro, somente impostos, taxas e contribuições de melhoria, Baleeiro (2015, p. 45), ainda sob o regime constitucional de 1967, reconhecia natureza jurídico tributária às contribuições especiais, entendendo que estas “não assumem caráter específico: ora são impostos, ora taxas, não sendo impossível a consociação destas com aqueles”.

Dentre outros representantes da escola tricotômica na doutrina brasileira destacamos, ainda, Becho (2011), Costa (2009) e Carraza (2000).

A classificação das espécies tributárias em quatro é defendida por Amaro (1993, p. 79/80), para quem os tributos são impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Para ele:

O critério preconizado pelo art. 4º do Código Tributário Nacional levaria o intérprete a concluir que *todas as contribuições* (que não a de melhoria), bem como o *empréstimo compulsório*, teriam de enquadrar-se na camisa de força da tipologia do art. 5º

Classificando as contribuições de melhoria dentro da espécie tributária taxa, este autor entende que a mesma apresenta características que a assemelham às taxas. Tal classificação não pode ser aceita, visto que, na contribuição de melhoria, só se trata de benefício. Na contribuição de melhoria, a atuação estatal sem benefício nada adianta, ou seja, a mera existência de atuação estatal não permite a instituição da contribuição de melhoria.

Na visão de Torres (2011, p. 375), a Constituição Federal teria adotado a classificação quadripartida das espécies tributárias, considerando, como tributo, os impostos, as taxas, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, sendo que, sob a denominação de contribuições especiais, encontram-se as contribuições de melhoria, as contribuições sociais, as contribuições interventivas e as contribuições corporativas.

Esta classificação quadripartida ganhou reconhecimento na jurisprudência brasileira com o julgamento do RE n.º 138.284/CE (Brasil, 1992a), oportunidade em que se discutiu a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída por meio da Lei n.º 7.689/89. Conforme afirma o Relator, Ministro Carlos Velloso:

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

Em substancioso estudo, acerca da classificação das espécies tributárias, De Santi (2007) defendeu a insuficiência do critério decorrente da vinculação ou não da hipótese de incidência tributária a uma atuação estatal, culminando com a proposta de adoção de dois outros critérios para a definição das espécies tributárias: a) a previsão de destinação legal para o produto da arrecadação do tributo; e b) a previsão legal de restituição do tributo.

Associando os três critérios classificatórios, o autor apresenta as seguintes possibilidades:

Quadro 1 – Espécies Tributárias

Caso	Vinculação	Destinação	Restituição	Tipo
1.	SIM	SIM	SIM	Incompatível
2.	SIM	SIM	NÃO	Taxas
3.	SIM	NÃO	SIM	Incompatível

4.	SIM	NÃO	NÃO	Contribuição de Melhoria
5.	NÃO	SIM	SIM	Empréstimos Compulsórios
6.	NÃO	SIM	NÃO	Contribuições em geral
7.	NÃO	NÃO	SIM	Vedado pela CF/88
8.	NÃO	NÃO	NÃO	Impostos

Fonte: Elaborada pelo autor com dados extraídos de SANTI, Eurico Marcos Diniz De., *As classificações no Sistema Tributário brasileiro, 2007.*

Para ele, o 1º caso é um contrassenso, pois não há possibilidade de cogitar um empréstimo compulsório que apresente hipótese de incidência de uma taxa. Também, seria um contrassenso a possibilidade prevista no 3º caso, visto que tratar-se-ia de uma taxa restituível. O 7º caso seria vedado pela Constituição Federal haja vista a exigência contida no parágrafo único do artigo 148.

De Santi (2007, p. 141), tendo em vista as oito possíveis combinações dos três critérios adotados, conclui pela existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. No mesmo sentido é o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri (2013), Fernando Ferreira Castellani (2009) e Paulo Ayres Barreto (2011)

3.2. A posição adotada

Superadas as etapas relativas à definição da natureza jurídica das contribuições especiais e apresentadas as teorias classificatórias das espécies tributárias no Direito brasileiro, mister se faz a apresentação da posição adotada no presente trabalho.

A necessidade de correta classificação das espécies tributárias é destacada com muita propriedade por Carrazza (2000, p. 348), para quem:

Classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças em diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. Logo, as classificações são, em última análise, instrumentos de trabalho intelectual.

As falhas da dominante classificação tricotômica das espécies tributárias não deixaram de ser criticadas por Amaro (2009, p. 81):

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

No mesmo sentido foi o posicionamento de Spagnol (2002, p. 33):

Não se pode, pois, à luz da teoria tributária, pretender que o fato gerador da obrigação seja o único critério de identificação de uma espécie tributária, nem tampouco desconsiderar, em face do Texto Maior, o destino dado ao produto da arrecadação.

Com efeito, a análise e classificação das espécies tributárias centrada exclusivamente no fato gerador, observando-se o preceituado no art. 4º do Código Tributário Nacional, perdeu relevância após o advento da Constituição Federal de 1988, tornando indispensável o reestudo e a reclassificação dos tributos em espécie.²⁰

Com muita propriedade, Carvalho (2009, p. 185) alerta que:

a verdade é que a matéria-prima substancial do cientista do Direito é formada principalmente pelo sistema jurídico. É no exame acurado dos plexos de normas que o jurista logra divisar os caminhos do seu raciocínio, extraindo as conclusões que a lógica peculiar ao Direito venha a lhe suscitar.

É exatamente com base no sistema jurídico brasileiro que devem ser afastadas as classificações dicotômica e tricotômica das espécies tributárias.

Autores como Carvalho (2009), Navarro Coêlho (2003) e Bernardes (2006) classificam as espécies tributárias apenas com base no aspecto material da hipótese de incidência, desconsiderando a destinação do produto da arrecadação, em conformidade com o preceituado no artigo 4º do Código Tributário Nacional.

Na linha defendida no presente trabalho, esta classificação fundada apenas no aspecto material da hipótese de incidência deve ser afastada para a adoção de

²⁰ Neste mesmo sentido é a posição de Paulo Ayres Barreto em CONTRIBUIÇÕES: Regime jurídico, destinação e controle, p. 54

dois outros critérios constitucionalmente relevantes: a finalidade e a restituição do tributo recolhido.

A correta classificação dos tributos em espécies objetiva, também, a correta definição do regime jurídico aplicável a cada uma delas. A Constituição Federal, ao estabelecer as regras referentes ao Sistema Tributário Nacional, cuidou de estabelecer um específico regime jurídico para cada espécie.

Conforme Ataliba (2014, p. 19), regime jurídico é “*o conjunto de princípios, normas e categorias, que informam o funcionamento do instituto jurídico do tributo*”. O critério da materialidade do tributo consistente na análise da necessidade ou não de atuação estatal para o surgimento da relação jurídica tributária, magistralmente difundido na doutrina brasileira por Geraldo Ataliba, não se apresenta em conformidade com o texto constitucional.

Ao lado deste tradicional critério classificatório devem ser colocados dois relevantes critérios constitucionais para a caracterização das espécies tributárias: a finalidade e a possibilidade de restituição do tributo. Barreto (2011, p. 68) aponta que quatro são as perspectivas sob as quais a destinação pode ser vista:

“(i) fundamento constitucional à instituição de determinadas espécies tributárias; (ii) previsão constitucional de destinação a uma dada finalidade; (iii) estipulação legal do destino do valor pago a título de tributo; e (iv) efetiva destinação verificada no plano factual”.

Para ele

é necessário precisar, a cada instante, a acepção utilizada para esse signo, notadamente em razão dos respectivos efeitos jurídicos irradiados. Além disso, temos como cediço que o exame da destinação do produto da arrecadação, em relação a cada uma das perspectivas acima enumeradas, é crucial em face dos diferentes efeitos jurídicos decorrentes.

Entende-se que as duas primeiras hipóteses apresentadas por Barreto (2011, p. 68) integram a norma constitucional de competência, significando o pressuposto de competência para a instituição da contribuição especial, atendendo os requisitos do artigo 149 da Constituição Federal.

Entende-se, ainda, que, ao se tratar das contribuições especiais, a finalidade pode assumir outras duas acepções: a) pode significar o objetivo a ser atingido com a contribuição especial instituída; e b) pode significar a destinação dos recursos

arrecadados com a cobrança da contribuição especial como forma de se atingir a finalidade proposta na norma jurídico-tributária e no mandamento constitucional.

A possibilidade de restituição do tributo, terceiro critério a ser observado na definição das espécies tributárias consiste na identificação da obrigatoriedade ou não de restituição ao sujeito passivo dos valores arrecadados pelo sujeito ativo. Esse critério apresenta-se apenas nos empréstimos compulsórios e consiste em uma previsão de devolução futura do valor arrecadado, que se encontra contida na lei instituidora do tributo.

A combinação dos três critérios classificatórios, em consonância com as regras constitucionais tributárias, permite a identificação de cinco espécies tributárias no Direito brasileiro: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais, a serem sumariamente analisadas.

3.2.1. O Imposto

O imposto se caracteriza pela existência de uma base de cálculo consistente em um fato qualquer, próprio do contribuinte e sem qualquer relação direta com a atividade estatal.

Sendo a prestação de dinheiro a qual, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente a determinado número de sujeitos, que a ela estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem, contudo, que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento, conforme definido pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional. Um tributo dessa natureza é impedido constitucionalmente de possuir qualquer vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa, nos termos previstos no art. 167, IV, da Constituição de 1988.²¹

Acerca da vinculação da receita de impostos, Barreto (2011, p. 73) sintetiza:

²¹ Art. 167 – São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

A dicção constitucional é clara, peremptória: impostos não podem ter sua destinação vinculada a órgão, fundo ou despesa. Nas contribuições, essa vinculação é imperiosa. Se tomarmos em consideração apenas a hipótese de incidência tributária, não teremos como apartar os impostos das contribuições. O exame do fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência, confirmado pela base de cálculo fixada em lei, não apontaria a espécie tributária. Não se sustenta, em nosso entendimento, que a contribuição especial seja um imposto destinado, porque há vedação constitucional expressa (art. 167, IV, da Constituição Federal) refutadora dessa possibilidade.

No mesmo sentido é o escólio de De Santi (2007, p. 139):

se a Constituição, *ex vi* do art. 167, IV, ressalvada a repartição constitucional, veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, então o art. 4º, II, do CTN infirma a desimportância da destinação legal, e esse aspecto passa a tornar-se relevante (pelo menos negativamente) para se determinar a espécie tributária. Havendo destinação legal do gravame, de imposto é que não se trata.

Este posicionamento foi corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 183.906/SP (Brasil, 1997) ao analisar o conteúdo do art. 167, IV, da Constituição Federal diante de Lei do Estado de São Paulo que pretendia vincular parcela da receita do Imposto sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS a despesa específica:

IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo.

Nesse recurso extraordinário, discutia-se a majoração da alíquota do ICMS no Estado de São Paulo realizada por meio de Lei n.º 6.556/89 e que destinava o produto da majoração da alíquota a uma operação de aumento de capital da Caixa Econômica do Estado de São Paulo, sendo que os recursos deveriam ser aplicados no financiamento de programas habitacionais de interesse da população do estado.

O voto do relator, Ministro Marco Aurélio, é esclarecedor quanto ao conteúdo do art. 167, IV da Constituição Federal:

É incontroverso que na mesma Lei em que majorada a percentagem do tributo de dezessete para dezoito por cento dispôs-se que a diferença seria destinada à Caixa Econômica do Estado de São Paulo, visando à construção de moradias populares. A ginástica intelectual feita para justificar a destinação não resiste à análise da questão à luz do categórico preceito constitucional que veda a vinculação.

Ainda deve-se destacar do voto do eminente Ministro Marco Aurélio:

Exsurge, a mais não poder, a relação de causalidade. A referência à destinação total do que decorrente da majoração não permite que parem dúvidas sobre a razão de ser da elevação da alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de dezessete para dezoito por cento. O sutil jogo de palavras, cogitando-se da execução orçamentária, momento em que adentrou-se até mesmo campo estranho à lei editada, porquanto não se mostrou, de início, orçamentária, não é de molde a sobrepor-se a realidade que exsurge da leitura equidistante, como sói acontecer no âmbito do Judiciário, dos dispositivos em foco.

E concluiu o Relator:

Não me canso de ressaltar, principalmente neste embate 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. A Corte de origem, ao declarar constitucional a lei local em comento, contestada em face do Diploma Maior, mais precisamente da norma insculpida no artigo 167, inciso IV, acabou por claudicar.

O dispositivo contido no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal foi fruto de alterações pelas Emendas Constitucionais n.º 3/93; n.º 20/2000; e n.º 42/2003.

A Emenda Constitucional n.º 3/93 criou nova exceção à vedação de vinculação da receita de impostos ao permitir a vinculação da receita do ICMS e do ISS, bem como dos recursos de que tratam os artigos 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

A Emenda Constitucional n.º 20/2000 passou a permitir a vinculação da receita de impostos para cumprir o disposto no artigo 198, § 2º da Constituição Federal que determina a aplicação anual mínima de recursos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 passou a permitir a vinculação da receita de impostos às atividades das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Atualmente, o dispositivo veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159; a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, 212 e 37, XXII; e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no artigo 165, § 8º, bem como no que é disposto no § 4º deste artigo.

As sucessivas alterações constitucionais ao dispositivo contido no artigo 167, IV, vêm em total afronta à vedação da vinculação de receita de impostos, descaracterizando a espécie e aproximando-a das contribuições especiais.

A decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 183.906/SP é contraditória ao entendimento que classifica as contribuições como tributos da espécie imposto ou taxa quando apresentem hipótese de incidência consistente em fato próprio do contribuinte, são impostos com destinação específica.

Entende-se que outra não poderia ser a decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, pois os impostos não se confundem com as contribuições especiais. Estas se caracterizam pelos aspectos finalidade e destinação, enquanto naqueles estes aspectos não se apresentam por expressa vedação constitucional.

As contribuições especiais exigem, para a sua perfeita configuração constitucional, a finalidade como integrante do antecedente da regra matriz de incidência, pois destinam-se ao custeio de atividades especiais do Estado.

Nos impostos, por sua vez, as despesas estatais não podem ser atribuídas a parcela específica da sociedade, devendo o produto da arrecadação destinar-se ao custeio das despesas *uti universi* do Estado.

3.2.2. A Taxa

A taxa é o tributo vinculado por excelência, pois seu fato gerador deve consistir em uma atuação estatal decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público. Esse tributo se configura como a espécie tributária

cuja base de cálculo consiste no custo do serviço estatal, tendo como princípio informador a retributividade.

Conforme Ataliba (2014, p. 196), somente uma atuação estatal atual e concreta poderá fundamentar a cobrança de uma taxa, que não poderá ter por base de cálculo aqueles elementos que já sirvam como critério avaliativo relativamente aos impostos, nos termos previstos no art. 145, § 2º da Constituição Federal.

No mesmo sentido é o escólio de Barreto (2011, p. 60):

A base de cálculo nas taxas haverá de refletir o custo da atuação estatal. A mensuração da atividade estatal permite manter a compatibilidade do binômio 'base de cálculo/hipótese de incidência'. Só assim teremos base de cálculo que confirma a materialidade da regra-matriz de incidência.

O conceito de poder de polícia, como atividade da administração pública, vem expresso no art. 78 do CTN, fundamenta-se na defesa do interesse público, visa limitar ou disciplinar direito, interesse ou liberdade, regulando a prática de ato ou abstenção de fato e tem como finalidade a proteção dos interesses coletivos.

Carvalho Filho (2007, p. 68) conceitua o poder de polícia como “a prerrogativa de direito público que, calcada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir o uso e o gozo da liberdade e da propriedade em favor do interesse da coletividade”.²²

O art. 79 do Código Tributário Nacional, por seu turno, dá os critérios básicos para a identificação de serviço público, específico e divisível, utilizado quer efetiva quer potencialmente pelo sujeito passivo, sendo certo que somente o serviço público considerado essencial ensejará a cobrança de uma taxa, ou seja, o serviço público dever integrar a competência da Administração Direta.

A especificidade do serviço público ocorre, nos dizeres de Baleeiro (2015, p. 885) “quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justifique”. Segundo Baleeiro (2015, p. 885), ter-se-á a divisibilidade do serviço público “quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário”.

²² No mesmo sentido é o posicionamento de Ricardo Lobo Torres para quem o poder de polícia consiste no “ato que constitua emanação da atividade estatal de disciplina da liberdade individual em benefício do bem-estar geral, prestado ou posto à disposição do obrigado”. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 406

Os serviços públicos dividem-se em a) *uti universi*, ou seja, prestados a todos, de maneira indistinta; e b) *uti singuli*, ou seja, prestados a uma determinada pessoa ou a um grupo determinado de pessoas.

Sendo de utilização individual, somente os serviços *uti singuli* podem ser remunerados mediante a cobrança de taxa, haja vista nele encontrarem-se presentes os requisitos exigidos pelo artigo 79 do *Codex Tributário*. Os serviços *uti universi* não podem, por meio das taxas, ser remunerados tendo em vista a impossibilidade de sua separação em unidades autônomas e face à indeterminabilidade da sua fruição por cada indivíduo.

Quanto à base de cálculo das taxas, há expressa vedação constitucional à sua coincidência com a base de cálculo dos impostos, tendo o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante n.º 29, pacificado entendimento quanto à constitucionalidade da “adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

3.2.3. A Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria, para sua cobrança, necessita da conjugação de dois elementos: i) a valorização imobiliária privada; e ii) a realização de obra pública com a qual a mais-valia imobiliária se relacione diretamente.

O matiz da contribuição de melhoria é próprio e específico, uma vez que ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio.

Se o Poder Público, embora agindo no interesse da coletividade, emprega vultosos fundos desta em obras restritas a certo local, melhorando-o tanto que se observa elevação do valor dos imóveis ali situados, com exclusão de outras causas decorrentes da diligência do proprietário, impõe-se que este, por elementar princípio de justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio.

A simples existência de uma obra pública não enseja a cobrança da contribuição especial de melhoria, apresentando como requisito indispensável à exação que dessa obra, por uma relação de causa e efeito, se origine aumento

positivo do valor do imóvel, conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 647.134 (Brasil, 2006):

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. OBRA INACABADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DA EXAÇÃO. OBRA PÚBLICA EFETIVADA. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. NEXO DE CAUSALIDADE. INOCORRÊNCIA. DIREITO À RESTITUIÇÃO.

(...)

4. Isto porque a hipótese de incidência da contribuição de melhoria pressupõe o binômio valorização do imóvel e realização da obra pública sendo indispensável o nexo de causalidade entre os dois para sua instituição e cobrança.

(...)

Neste mesmo julgamento, o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser vedada a cobrança de contribuição de melhoria em decorrência de obra inacabada, sendo indispensável sua conclusão para a exigência da exação:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. OBRA INACABADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR DA EXAÇÃO. OBRA PÚBLICA EFETIVADA. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. NEXO DE CAUSALIDADE. INOCORRÊNCIA. DIREITO À RESTITUIÇÃO.

(...)

5. Consectariamente, o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão da obra que lhe deu origem e quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal.

(...)

7. Revela-se, portanto, evidente o direito de a empresa que pagou indevidamente a contribuição de melhoria, uma vez que incontroversa a não efetivação da valorização do imóvel, haja vista que a obra pública que deu origem à exação não foi concluída, obter, nos termos do art. 165, do CTN, a repetição do indébito tributário.

(...)

9. Recurso Especial provido.

Neste mesmo sentido é a doutrina de Carrazza (2000, p. 377) ao afirmar que:

só depois de pronta a obra pública e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria.

O artigo 81 do Código Tributário Nacional vem estabelecer limites objetivos à cobrança da contribuição de melhoria. Nenhum contribuinte pagará mais do que o acréscimo de valor ganho pelo imóvel, sendo o total das contribuições de melhoria

exigidas limitado ao custo total da obra. A valorização imobiliária advinda para o proprietário do imóvel é que constitui a base de cálculo da contribuição de melhoria.

Nossos Tribunais Superiores têm manifestado entendimento no mesmo sentido, ou seja, que constitui base de cálculo da contribuição de melhoria a diferença do valor do imóvel antes da realização da obra e depois da mesma²³, sendo obrigação da entidade tributante a comprovação da valorização imobiliária, facultando-se ao contribuinte que dela discorde a comprovação da diversidade de valores²⁴.

O art. 82 do CTN estabelece os requisitos mínimos a serem observados para a instituição de uma contribuição de melhoria: I - publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição especial; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 dias, para impugnação dos interessados; III – regulamentação do processo administrativo da impugnação e respectivo julgamento.

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária abandonada no Direito brasileiro. Sua inexpressiva utilização tem duas justificativas: uma de ordem prática e outra de ordem política.

Na ordem prática, as exigências impostas pelas alíneas “b”, “d” e “e” do inciso I do artigo 82 do Código Tributário Nacional impedem a maior utilização da espécie tributária.

Com relação à exigência de publicação prévia do orçamento da obra, é sabido que no Brasil as obras públicas jamais são concluídas dentro do valor constante no orçamento inicial, sendo sempre objeto de aditivos que lhe aumentam os custos.

No tocante à delimitação da zona beneficiada pela obra pública e a “determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas” as dificuldades práticas decorrem da impossibilidade de previsão exata dos efeitos da obra pública.

²³ Veja neste sentido os Recursos Especiais n.º 200.283 e 1.326.502; e os Recursos Extraordinários n.º 116.148 e 694.836

²⁴ Neste sentido, veja o Recurso Especial n.º 1.076.948, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgamento 04/11/2010, publicação DJe 18/11/2010

No aspecto político, a realização de uma obra pública com a cobrança dos custos de sua realização daqueles contribuintes que tiveram seus imóveis valorizados tende a acarretar a perda dos seus votos, sendo certo que a não cobrança da exação resultará em maior número de votos para o seu realizador na eleição seguinte.

Dessa forma, entende-se que o estudo das contribuições de melhoria apresenta interesse meramente didático nos dias atuais.

3.2.4. O Empréstimo Compulsório

No ordenamento jurídico brasileiro os empréstimos compulsórios devem ser utilizados com a específica finalidade de suprir temporariamente os cofres públicos nos casos de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, conforme determina o artigo 148 da Carta Magna.

Considera-se para todos os efeitos derogada a hipótese prevista no artigo 15, inciso III, do Código Tributário Nacional, segundo a qual seria possível a instituição de empréstimo compulsório para a absorção temporária de poder aquisitivo, face à expressa ausência de sua previsão no texto constitucional.

No mesmo sentido é o escólio de Derzi (1999, p. 186) que asseverou acerca das hipóteses de instituição dos empréstimos compulsórios, notadamente tendo em vista o disposto no artigo 15, inciso III, do Código Tributário Nacional:

6. Finalmente, são exaustivas as causas-despesas que legitimam a instituição de empréstimos compulsórios. Portanto, à luz da Constituição vigente, o item III do art. 15 do Código Tributário Nacional, o qual admitia a criação de empréstimo compulsório, destinado a atender conjuntura 'que exija a absorção temporária de poder aquisitivo' perdeu totalmente validade. É vedado, portanto, à União, criar tributo restituível, em período inflacionário, colimando reduzir o volume de dinheiro em circulação.

Enquadrando-se perfeitamente no conceito de tributo, o empréstimo compulsório apresenta duas particularidades que o distinguem das demais espécies tributárias: 1) é causal, vale dizer, somente pode ser instituído caso ocorridas as hipóteses constitucionalmente previstas; 2) é restituível.

Diante dos dispositivos constitucionais que o regem, o empréstimo compulsório deve ser classificado em categoria à parte, independente dos impostos

e das taxas, pois não basta a existência da norma determinando o pagamento do tributo, fazendo-se indispensável para a sua configuração a determinação de sua restituição ao contribuinte.

A existência de norma determinando a sua devolução ao contribuinte é o critério diferenciador dos empréstimos compulsórios em relação aos impostos, enquanto a inexistência da presença de um serviço por parte do Estado diretamente relacionado ao contribuinte constitui seu critério de diferenciação relativamente às taxas.

Duas são as relações jurídicas indicadas por Becker (1998, p. 395) nos empréstimos compulsórios

A primeira relação jurídica é tributária e nasce quando se realiza a hipótese de incidência da taxa. No conteúdo desta relação tributária surge o dever do contribuinte de pagar o tributo e o correlativo direito do Estado de recebê-lo. Se e quando o contribuinte satisfaz o seu dever acontece o fato consistente no pagamento do tributo.

E prossegue Becker (1998, p. 395):

Ora, o acontecimento daquele fato consistente no pagamento do tributo realiza a hipótese de incidência de uma segunda regra jurídica cuja incidência cria uma segunda relação jurídica, esta de natureza administrativa. No conteúdo jurídico desta relação administrativa surge o dever de o Estado efetuar a prestação de um serviço ou coisa e o correlativo direito da pessoa que fora, num anterior momento lógico-jurídico, o sujeito passivo na anterior relação jurídica tributária da taxa.

Sendo os empréstimos compulsórios tributos nos quais a efetivação da prestação pecuniária relaciona-se à sua posterior devolução, por parte do Estado, à mesma pessoa, ele somente poderá ser criado e exigido por meio de lei complementar, sendo a sua competência institutiva privativa da União Federal, estando Estados-membros, Distrito Federal e Municípios impedidos de instituir esta espécie tributária, conforme preceitua o art. 148 da nossa *Lex Major*.

O parágrafo único do art. 148 da Constituição Federal traz os aspectos finalístico e destinação aos empréstimos compulsórios tendo em vista o comando constitucional segundo o qual os recursos arrecadados deverão ser utilizados na despesa que os fundamentou.

Neste parágrafo, fica clara a natureza causal dos empréstimos compulsórios, ou seja, eles só podem ser instituídos por causa de determinadas circunstâncias que demandam recursos do Estado, e ele não as tem. Portanto, ocorre a necessidade,

por parte do Estado, de adquirir esses recursos, instituindo-se, depois, o empréstimo compulsório, por causa, única e exclusivamente, dessa necessidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 15, traz a exigência de que a lei que o instituir fixará, obrigatoriamente, o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

3.2.5. As Contribuições especiais

A posição defendida neste trabalho acerca da autonomia das contribuições especiais enquanto espécie tributária encontra-se em conformidade com a posição defendida pelo Ministro Carlos Veloso no Recurso Extraordinário n.º 138.284-8/CE (Brasil, 1992a).

De acordo com o Eminentíssimo Ministro Carlos Veloso:

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza (“Natureza tributária das contribuições do FGTS”, RDA112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição especial; ou uma subespécie da espécie contribuição especial.

Conforme destacado anteriormente, as contribuições especiais possuem autonomia relativamente aos impostos e às taxas, em razão da diversa fundamentação constitucional para sua instituição e da vinculação dos recursos arrecadados.

Enquanto os impostos e as taxas encontram limitação material na própria Constituição Federal, esta não cuidou de estabelecer o mesmo quanto às contribuições especiais, podendo ser instituídas tendo por pressuposto fático qualquer materialidade possível, excetuando-se as contribuições especiais destinadas à seguridade social, disciplinadas materialmente no art. 195.

Analisando os dispositivos constitucionais²⁵ relativos à competência tributária impositiva das contribuições especiais, concluímos que elas podem ser instituídas para quatro finalidades:

²⁵ Artigos 149, 149-A e 195 da Carta Política de 1988

- a) acudir as necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social, ligadas à manutenção do Sistema de Seguridade Social;
- b) fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado no domínio econômico e no social;
- c) garantir o financiamento dos órgãos corporativos, fornindo os cofres dos órgãos representativos das categorias profissionais, tais como sindicatos e órgãos de representação; e
- d) custear os serviços municipais de iluminação pública.

Dividindo-se em sociais, interventivas, corporativas e de iluminação pública, as contribuições especiais, no Direito brasileiro, apresentam regime jurídico-constitucional próprio. Este não pode ser confundido com a natureza jurídica, haja vista que ele constitui o perfil constitucional estabelecido para a espécie estudada e deverá ser obtido analisando-se as regras que limitam a atuação do ente tributante.

A determinação da competência tributária ativa cabe exclusivamente à Constituição Federal, sendo o legislador constituinte originário o único competente para distribuí-la entre os entes federados, subordinando-se o exercício desta competência às normas constitucionais.

O legislador constituinte discriminou, nos artigos 148 e 149, tributos cuja competência legislativa é exclusiva da União Federal, vedando aos demais entes da Federação a criação daquelas espécies tributárias, ressalvando-se, no parágrafo primeiro do artigo 149, a possibilidade de criação de contribuições especiais pelos Estados, Distrito Federal e Municípios a serem cobradas dos seus servidores, objetivando o custeio de sistema de previdência e assistência social próprios.

Outra exceção a ser destacada quanto à regra geral da competência para a instituição das contribuições especiais é aquela constante do art. 149-A da Constituição Federal, e que permite que os Municípios institua a contribuição especial para o custeio do serviço de iluminação pública.

3.3. Síntese conclusiva

A análise das normas constitucionais impõe ao exegeta do Direito Tributário a necessidade de uma releitura das tradicionais teorias classificatórias das espécies tributárias.

A inclusão dos aspectos finalidade e destinação respectivamente no antecedente e no conseqüente da norma tributária destaca a relevância de novos critérios a serem observados na determinação das espécies tributárias, sendo mero reflexo da legitimação do sistema tributário no pilar da segurança jurídica a delimitação das espécies tributárias.

A natureza jurídica tributária das contribuições especiais é tema pacífico nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial após a Constituição Federal de 1988.

Quatro são as grandes teorias quanto à classificação das espécies tributárias no Direito brasileiro: teoria dicotômica, teoria tricotômica, teoria quadripartida e teoria quinquipartida ou pentapartida

As teorias dicotômica e tricotômica baseiam-se na vinculação ou não do fato gerador tributário a uma atuação estatal. Enquanto a teoria dicotômica divide os tributos em vinculados e não vinculados, impostos ou taxas; a teoria tricotômica classifica os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria.

A teoria quadripartida, consagrada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE, classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A teoria quinquipartida ou pentapartida classifica as espécies tributárias em cinco: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Os adeptos das teorias quadripartida e quinquipartida ou pentapartida entendem que o critério decorrente da vinculação ou não da hipótese de incidência tributária a uma atuação estatal não se apresenta suficiente à perfeita classificação das espécies tributária diante dos critérios constitucionais configuradores dos tributos.

Desta feita, é necessária a adoção de dois outros critérios, constitucionalmente relevantes, para a correta definição e classificação dos tributos: a) a previsão de destinação legal para o produto da arrecadação do tributo; e b) a previsão legal de restituição do tributo.

A classificação das espécies tributárias deve ocorrer de forma minudente com vistas a determinar o adequado regime jurídico aplicável a cada uma delas em conformidade com as regras estabelecidas pela Constituição Federal no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Analisando a Constituição Federal deve-se concluir que o critério de classificação das espécies tributárias conforme a vinculação ou não do seu fato gerador à atuação estatal apresenta-se insuficiente, devendo a ele serem acrescentados os critérios finalidade e restituibilidade do tributo.

A finalidade possui três acepções no Direito Tributário brasileiro, podendo ser entendida como: a) integrante da norma constitucional de competência e significando o pressuposto de competência para a instituição da contribuição especial; b) objetivo a ser atingido com a contribuição especial instituída; e c) destinação dos recursos arrecadados com a cobrança da contribuição especial como forma de se atingir a finalidade proposta na norma jurídico tributária e no mandamento constitucional.

A restituibilidade do tributo vem a ser a obrigatoriedade ou não de restituição ao sujeito passivo dos valores arrecadados pelo sujeito ativo e que vem a constituir pressuposto de validade constitucional do tributo.

A combinação destes três critérios classificatórios, em consonância com as regras constitucionais tributárias, permite classificar as espécies tributárias no Direito brasileiro em conformidade com a teoria quinquipartida.

O imposto, caracterizado pela existência de uma base de cálculo consistente em um fato qualquer, próprio do contribuinte e sem qualquer relação direta com a atividade estatal, não pode ter suas receitas vinculadas a quaisquer finalidades, sob pena de infringência ao disposto no artigo 167, inciso IV da Constituição Federal.

Por conseguinte, deve-se discordar daqueles que, negando serem uma espécie tributária autônoma, classificam as contribuições especiais ora como impostos, ora como taxas, conforme o aspecto material de sua hipótese de incidência.

A taxa, tributo vinculado por excelência, também não deve ser confundida com as contribuições especiais pois estas devem custear um serviço público destinado a classes determinadas de pessoas, enquanto as taxas remuneram serviços públicos prestados indistintamente a toda a população.

A contribuição de melhoria deve ser classificada em uma categoria separada das contribuições especiais, pois a despesa pública a ser custeada com a sua cobrança é prévia à exação, vindo a arrecadação a recompor o patrimônio público. Já as contribuições especiais destinam-se ao custeio de nova atividade da administração pública que somente será implementada a partir de sua cobrança.

Os empréstimos compulsórios, destinados a suprir temporariamente os cofres públicos nos casos de despesas extraordinárias naquelas situações previstas no artigo 148 da Constituição Federal, constituem uma espécie tributária autônoma, tendo em vista ser obrigatoriamente restituível aos contribuintes.

As Contribuições especiais constituem a última espécie tributária existente no Direito brasileiro e tiveram sua autonomia enquanto espécie tributária reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme voto do Eminentíssimo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n.º 138.284-8/CE.

CAPÍTULO 4 - AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

4.1. As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito

Apresentadas as premissas do positivismo jurídico exclusivista e da segurança jurídica tributária, e optando-se pela adoção da teoria do sistema jurídico de Hart, bem como a estrutura da norma jurídica e a classificação das espécies tributárias, deve-se submeter as contribuições especiais à teoria proposta.

O primeiro passo para a tarefa não pode deixar de considerar o importante papel assumido pela espécie tributária em estudo na arrecadação tributária com vistas ao cumprimento das obrigações estatais perante a sociedade do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Os dados divulgados pela Receita Federal do Brasil demonstram que as contribuições especiais foram responsáveis por 54% (cinquenta e quatro por cento) do total da arrecadação da União Federal em 2015.²⁶

Enquanto os impostos devem se destinar ao custeio das atividades gerais do Estado, as contribuições especiais devem servir de instrumento de persecução e realização daqueles fins consignados no artigo 3º da Constituição Federal, podendo consistir em importante instrumento de realização dos objetivos do Estado brasileiro.

Na visão de Gonçalves (2015, p. 288) o Estado Democrático de Direito vem a ser um verdadeiro paradigma “que compõe e dota de sentido as práticas jurídicas contemporâneas”, cabendo-nos destacar o intervencionismo estatal com vistas a assegurar o bem-estar dos cidadãos, buscando reduzir as desigualdades sociais, bem como garantir melhor qualidade de vida aos cidadãos.

Assim sendo os direitos assegurados pela Constituição Federal de 1988 vão na direção de intensificar a universalização do bem-estar, seja por ampliação da cobertura ou uniformização de benefícios e serviços, seja ainda pela criação de um mínimo social para a seguridade social, nivelando o ponto de partida para todos os brasileiros, dentro de uma perspectiva de adequação, independentemente de inserção no mercado de trabalho.

²⁶ Vide relatório do Resultado da Arrecadação.

No Estado Democrático de Direito a tributação não pode ser vista apenas sob o aspecto arrecadatório ou protetivo do patrimônio, mas como instrumento a viabilizar a dimensão social do ser humano.²⁷

Esta nova visão para a tributação passa por uma mudança paradigmática no direito tributário, apropriadamente destacada por Becho (2010, p. 332/351) em sua obra *Filosofia do Direito Tributário*, onde o contribuinte assume um papel central, em detrimento do próprio tributo.

Sob essa nova perspectiva do Direito Tributário, Becho (2010, p. 343) defende que

a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao ser humano, não um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detentores do poder.

Becho (2010, p. 351) conclui afirmando que a “finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado”.

Como seria então possível adequar as contribuições especiais a esta nova realidade que se apresenta?

A resposta é dada por Giovani Clark (2007, p. 68) que destaca o papel da política econômica estatal para a satisfação das necessidades sociais, justificando-se desta forma a utilização da tributação por meio das contribuições especiais para buscar o bem-estar das atuais e das futuras gerações, universalizando os serviços sociais e o sistema previdenciário de forma a proteger todos os cidadãos e não apenas algumas parcelas da população.

O Constituinte originário dotou a União Federal de instrumentos que lhe permitam a realização de suas obrigações e objetivos. Um destes instrumentos encontra-se previsto no artigo 174 da Constituição Federal e consiste na atividade de planejamento a ser desenvolvida pelo Estado.

Através do planejamento é possível ao Estado viabilizar o desenvolvimento sustentável e o crescimento da nação, propondo as políticas públicas destinadas à promoção e efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais previstos no espectro do Estado Democrático de Direito.

²⁷ No mesmo sentido é a posição de Greco, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação” in **Solidariedade Social e Tributação**, Ed. Dialética, p. 179

Para cumprir tal mister, Clark (2013, p. 439) defende o dever/poder conferido ao Estado brasileiro para “agir no domínio econômico e social de forma aguda e continua a fim de tirar do mundo formal os ditames constitucionais e implementá-los na prática”.

Esta ação do Estado no domínio econômico é dividida por Grau (2014, p. 89/150) inicialmente entre intervenção estatal e atuação estatal. Esta se configura pela ação do Estado através da prestação ou regulação de serviço público; aquela se configura pela atuação estatal em área que não lhe compete, cuja titularidade pertence ao setor privado. Desta forma ele divide a atuação estatal na seara econômica em atuação estatal em sentido estrito e atuação estatal em sentido amplo.

A atuação estatal em sentido amplo, por sua vez, é dividida em: serviço público, ação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito e atividades econômicas ilícitas.

O serviço público, conforme ensina Grau (2014, p. 100), deve se voltar “à satisfação de necessidades, o que envolve a utilização de bens e serviços, recursos escassos”, configurando-se em um “tipo de *atividade econômica* cujo desenvolvimento compete *preferencialmente* ao setor público”.

Competindo preferencialmente ao setor público a prestação dos serviços públicos e destinando-se os mesmos à satisfação das necessidades da sociedade, devemos nos perguntar acerca da possibilidade da cobrança de uma contribuição especial pela sua prestação ao cidadão.

Nos estudos de mestrado (COSTA, 2005, P. 54) manifestou-se entendimento consistente na impossibilidade de cobrança de contribuições interventivas sob as atividades previstas nos incisos XI e XII do artigo 21 da Constituição Federal, haja vista serem aquelas atividades privativas da União Federal e exploráveis mediante concessão.

Entendia-se à época que as atividades sujeitas à exploração pelo particular mediante concessão do poder público não poderiam estar sujeitas à incidência de contribuição interventiva pois as finalidades pretendidas através da tributação poderiam ser exigidas dos prestadores do serviço público através do contrato de concessão. Desta forma não seria necessário onerar o cidadão mediante um novo tributo para se atingir finalidades cujo cumprimento poderia ser exigido do próprio prestador do serviço no seu contrato de concessão.

Revisitando a matéria nos dias atuais, tende-se a modificar aquele posicionamento para defender a possibilidade de cobrança de contribuição especial na hipótese de prestação de serviço público.

É certo que a remuneração da prestação de serviço público específico e divisível ocorre através do pagamento de uma taxa. Mas, como remunerar a prestação de serviço público especial, prestado pelo Estado ou delegado ao particular, como no caso do próprio serviço de telecomunicações previsto no artigo 21, inciso XI da Constituição Federal?

Desejosa de melhoria na prestação do serviço público de telecomunicações, a União Federal cobra dos prestadores de tal serviço público a Contribuição para o Fundo de Universalização de Telecomunicações com o objetivo de universalizar tal serviço em todo o território nacional.

É certo que a prestação do serviço de universalização não pode ser remunerada mediante a cobrança de uma taxa, pois não se trata de um serviço de prestação exclusiva pelo Estado, mas transferível ao particular. Neste caso a remuneração deve ocorrer por meio da cobrança de preço público ou tarifa.

Assim sendo, somente a cobrança de uma contribuição especial poderá possibilitar à União Federal a prestação deste serviço público especial que irá beneficiar a toda a população.

Embora os fins sejam nobres e a ideia se encontre compatível com os melhores ideais sociais e econômicos, a arrecadação das contribuições especiais não tem se destinado ao cumprimento de suas finalidades.

A título apenas ilustrativo pode-se citar a comprovação dos reduzidos gastos sociais brasileiros em confronto com o pagamento do serviço da dívida pública nacional. A Lei Orçamentária Anual de 2016, Lei n.º 13.255, fixa, em seu artigo terceiro, gastos de R\$ 865,7 bilhões e de R\$ 885 bilhões com a seguridade social e com o refinanciamento da dívida pública federal, respectivamente.

O artigo 5º da mesma lei fixa o valor de R\$ 97 bilhões para o orçamento de investimentos da União Federal.

Os gastos em maior volume com o refinanciamento do Estado brasileiro em detrimento dos gastos sociais e com os investimentos, associados à esdrúxula Desvinculação de Receitas da União, levam por terra o planejamento estatal previsto no artigo 174 da Constituição Federal.

O correto planejamento da arrecadação, concomitante à efetiva destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, é vital para que o Estado brasileiro venha a atingir os seus fins, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, bem como fomentando o desenvolvimento socioeconômico.

Embora as contribuições especiais tenham servido no cotidiano nacional para o cumprimento de metas de superávit primário, ocorrendo verdadeira trestinação dos seus recursos, entendemos consistirem as mesmas no melhor mecanismo para se conferir efetividade ao texto constitucional.

Para tal é indispensável a observância do disposto no *caput* do artigo 149, utilizando-as como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas social, interventiva ou corporativa, notadamente o fundamento da solidariedade social para a sua instituição, em detrimento do poder de império do Estado.

4.1.1. A solidariedade social como fundamento de instituição das contribuições especiais

Godoi (2005, p. 142/148) destaca que a tributação por meio das contribuições especiais deve ser vista como uma das formas de manifestação da ideia jurídica de solidariedade social, relacionada à ideia de justiça social, sendo esta, componente do *“Ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas”*.

Para este autor

a solidariedade passa a ser efetivamente um elemento constitutivo do discurso jurídico hegemônico na medida em que são afirmadas as teses do pluralismo jurídico (o direito não se resume aos atos do legislador estatal), da efetividade social como elemento fundamental para a interpretação da norma e, principalmente, da necessidade de superação do fosso então existente entre o Estado e a sociedade civil.

Analisando a solidariedade social sob o ângulo da Teoria da Justiça de John Rawls, Godoi (2005, p. 148) aponta caberem dois posicionamentos quanto ao seu conteúdo: a) o primeiro, que ele considera menos exigente, satisfaz-se com a resposta de que “a sociedade solidária é uma sociedade que reconhece, valoriza e incentiva que seus cidadãos pratiquem atos solidários (atos de assistência, de fraternidade, e união de esforços)”; b) o segundo posicionamento, mais exigente e

ao qual se filia o autor, entende “que a sociedade solidária é aquela que se ergue sobre os pilares de sustentação efetivamente solidários”.

Os pilares de sustentação, na mesma linha defendida por Rawls, são as instituições sociais e jurídicas distributivas efetivas de direitos e deveres fundamentais de forma a moldar a divisão dos benefícios gerados em decorrência da cooperação social pelos indivíduos.

O Brasil, na forma em que estruturado pela Constituição Federal, caracteriza-se como um Estado do bem-estar social, ou seja, apresenta forte intervencionismo com vistas a assegurar o bem-estar dos cidadãos.

Em atenção aos mandamentos constitucionais contidos nos artigos 3^{o28} e 193²⁹, o Estado do bem-estar social brasileiro deve buscar reduzir as desigualdades sociais, bem como garantir melhor qualidade de vida aos seus cidadãos.

Desta forma, os gastos sociais devem se destinar, dentre outros, precipuamente à proteção social, à prevenção de riscos sociais, à redução das desigualdades e pobreza e à promoção da justiça social.

Analisando o Estado Democrático de Direito sob a ótica da solidariedade, Yamashita (2005, p. 59) afirma que o mesmo consiste naquele Estado de busca da:

i) justiça social (arts. 3º, I, 170, caput, e 193 da CF/88) que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) segurança social, ou seja, a) bem-estar social (arts. 186, VI, e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez etc) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão).

É em atenção ao princípio da solidariedade social que o *caput* do artigo 195³⁰ da Constituição Federal estabelece o financiamento da seguridade social por toda a

²⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²⁹ Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

³⁰ 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: (...)

sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, bem como por meio de recursos orçamentários dos entes tributantes e das contribuições especiais que elenca.

Em contraposição ao posicionamento de Godoi e Greco, Barreto (2011, p. 124) destaca os perigos advindos do princípio da solidariedade no que diz respeito às contribuições especiais em decorrência do “*alto grau de subjetividade*”, sendo certo que

“toda exigência tributária no campo das contribuições especiais estaria automaticamente autorizada pela prevalência do princípio da solidariedade, a depender do alcance que se desse a essa diretriz constitucional”.

Entretanto, o custeio da seguridade social de forma solidária por toda a sociedade foi destacado pelo Ministro Cezar Peluso em seu voto-vista na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105-8 do Distrito Federal (Brasil, 2005), invocando o aludido princípio ao asseverar que

o regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se princípio estrutural da solidariedade.

Na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade discutia-se a instituição da cobrança de contribuição previdenciária dos aposentados, pensionistas inativos prevista no artigo 4º da Emenda Constitucional n.º 41.

No entendimento da autora da Ação, Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP, ao se aposentar os servidores públicos teriam incorporado ao seu patrimônio jurídico o direito de não mais se sujeitarem à incidência da contribuição previdenciária.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, concluiu que

No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de

modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

Greco (2005, p. 189) destaca constituir um desafio aos estudiosos do Direito Tributário a descoberta do ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Para ele ao se estabelecer a tributação, além da solidariedade social, devem ser analisados os valores protetivos da liberdade. Assim, a tributação efetivamente justa surgirá da consagração conjunta de ambos.

Ao analisarmos a solidariedade social como fundamento para a instituição das contribuições especiais, não podemos nos esquecer da lição de Navarro Coêlho (2003, p. 37) segundo a qual a tributação é *“fundamental aos interesses do Estado”*, seja no auferimento das receitas, seja na realização dos gastos públicos.

Este também é o posicionamento de Novais (2006, p. 211), que destaca consistir a promoção das esferas individuais e a criação de condições objetivas à sua realização na justificação para o fenômeno segundo o qual as ordens econômica e social devem estar dispostas à atividade conformadora do Estado.

Discordando destes posicionamentos, Godoi (2005, p. 152) aponta não ter sido este o entendimento da moderna doutrina europeia que destaca ser a solidariedade social o novel fundamento autorizativo da tributação.

Sob a perspectiva da solidariedade social, a tributação no Estado Social não pode ser vista apenas sob o aspecto arrecadatário ou protetivo do patrimônio, mas sim com vistas a viabilizar a dimensão social do ser humano.

Nesta perspectiva Sachetto (2005, p. 21/23) nos aponta que a solidariedade fiscal deve ser entendida como o *“dever de concorrer para a própria subsistência do Estado”* e decorre do *“simples fato de ser membro da comunidade”*, caracterizando o tributo pela *“sua aptidão a determinar o concurso às despesas públicas”*.

Sachetto (2005, p. 26) conclui que,

um dos postulados do modo corrente de entender o poder de imposição é aquele com base no qual a função da exigência tributária não é meramente fiscal, ou seja, apenas voltada a obter entradas para o Estado, mas também e sobretudo extrafiscal, vale dizer, de um instrumento para alcançar outros fins de ordem econômica e social que a Constituição consigna à República.

Nas contribuições especiais há de se destacar a função da finalidade a ser atingida dentro da estrutura normativa da espécie tributária. Como já destacado

neste trabalho, a norma de competência geral das contribuições especiais contida no artigo 149 da Constituição Federal estabelece uma relação de causalidade entre o fim desejado com uma contribuição especial específica e aquela finalidade que lhe deu suporte de constitucionalidade.

Sacchetto (2005, p. 11) entende que a desconfiança dos cidadãos relativamente à arrecadação tributária decorre da falta de transparência na gestão dos recursos públicos, bem como em razão da falta de qualidade na prestação dos serviços públicos.

Godoi (2005, p. 156/157) destaca que

No Direito Constitucional-tributário contemporâneo de diversos países, consolidou-se uma terceira justificação da capacidade econômica: exatamente a que fundamenta dito princípio na solidariedade social. Na Alemanha, na Espanha e na Itália, os juristas e as Cortes Constitucionais compreendem a capacidade econômica como o parâmetro preferencial (mas não o exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que é visto como uma 'projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição das cargas públicas'.

Neste sentido, Greco (2005, p. 177) aponta que

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar -, faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Para este autor (GRECO, 2005, p. 177) a tributação somente encontrará fundamento de validade quando, além do atendimento aos requisitos formais e materiais para a sua instituição, busque a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ou seja,

a disciplina constitucional da tributação passa de uma 'não pode fazer' (que prestigia as limitações ao poder) para uma 'deve fazer' que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate sobre o controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos tributários arrecadados (...).

Por fim, Greco (2005, p. 182) ressalva:

Mas a ideia de dever fundamental não se esgota em si; ao revés, dela emana a responsabilidade que o próprio Estado tem perante a sociedade na busca dos objetivos e fins por ela consagrados. Argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados.

Ávila (2005, p. 69), pretendendo estabelecer limites à utilização da solidariedade social como fundamento de tributação, defende a impossibilidade do Estado de justificá-la com base direta e exclusiva na solidariedade social em razão da delimitação constitucional do poder de tributar e face à ausência do poder de tributar com base na solidariedade social na Constituição Federal de 1988.

Greco (2005, p. 168/169), por seu turno, entende que

Outras vezes, a solidariedade social surge como objetivo a ser alcançado através da instituição de contribuições, tema ao qual a doutrina tem se dedicado intensamente nos últimos anos, embora episodicamente ainda o faça apegada ao modelo do fato gerador ou dos impostos com destinação específica, manifestamente insuficiente para explicar a figura sui generis que, no Brasil, é a contribuição. Este aspecto põe em pauta um debate não apenas sobre meios, mas principalmente sobre fins e dá ensejo a um debate sobre a 'justiça dos fins'.

Nas palavras deste autor (GRECO, 2005, p. 184), “na medida em que devemos suportar tributos, que o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que se invoca como motivo para sua exigência”.³¹

Ferraz Júnior (2005, p. 218) alerta que a ideia de contribuições sociais está relacionada com o Estado Social, devendo sua hipótese de incidência

estabelecer, com rigor tipológico, a finalidade mediata e imediata e, por consequência, o grupo e a área, a conexão entre o custo (do benefício especial) e o próprio benefício e o benefício para o contribuinte, membro do grupo, decorrente do serviço especial.

Em decorrência, a tributação somente encontrará fundamento de validade quando, além do atendimento aos requisitos formais e materiais para a sua instituição, busque a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

³¹ Neste mesmo sentido é o posicionamento de Ferraz Jr., Tércio Sampaio. “Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito” *in* **Solidariedade Social e Tributação**, Ed. Dialética, p. 219

Lobato (2014, p. 151) destaca a relação entre a finalidade das contribuições especiais e os princípios do Estado Democrático de Direito:

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

Desta forma, a solidariedade social deve ser vista como um dos fundamentos que possibilita a instituição das contribuições especiais, não podendo servir de justificativa para o desvio do produto da arrecadação.

Constantemente têm sido observadas as mais estapafúrdias justificativas para o desvio dos valores arrecadados por meio das contribuições especiais.

Todos eles apresentam a solidariedade social como fundamento destes desvios, como se a obrigação de um indivíduo perante o outro e de todos em conjunto no custeio do Estado pudesse se sobrepor à exigência constitucional de servirem as contribuições especiais como “instrumento de atuação” da União Federal nas áreas social, interventiva e corporativa.

Ao se configurar em uma “norma de reconhecimento” para as contribuições especiais, a expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas” constante do *caput* do artigo 149 e que serve como limite constitucional à imposição das contribuições especiais, deve ter os seus limites estabelecidos neste momento.

Preliminarmente deve-se preocupar com o estabelecimento de um conceito de contribuição especial com vistas a estabelecer o limite impositivo da exação.

4.2. Conceito de contribuição especial

Para uma análise sistemática das contribuições especiais no Direito brasileiro, de forma a propiciar melhor compreensão da matéria, é indispensável a sua conceituação.

A Ley General Tributaria Espanhola (Ley 58/2003) atenta às posições doutrinárias, caracteriza as contribuições especiais como aqueles tributos cujo fato gerador advém de um benefício especial, ou a valorização imobiliária, para o contribuinte em decorrência de uma especial prestação de serviço público, ou da

realização de uma obra pública. Conforme o artigo 2, “b” da Ley General Tributaria, são contribuições especiais

“los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

No direito português, o Decreto-Lei n.º 398/98, em consonância com o disposto na Ley General Tributaria espanhola, define que as contribuições especiais se

“assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos”.

Na América Latina, o artigo 13 do Decreto-Ley n.º 14.306, de 06 de dezembro de 1974, define as contribuições especiais no direito uruguaio como

el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

Recentemente o *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT) apresentou em sua 49ª Assembleia realizada em Lima, Peru, um modelo de Código Tributário onde define as contribuições especiais em seu artigo 5º:

“Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

Referido documento explicita os motivos que levaram à definição apresentada:

“1. La definición adoptada se ajusta al concepto más generalmente aceptado de Contribución especial basado en los beneficios, o más propiamente en la afectación, derivados de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios efectuados por el Estado a favor de un grupo determinado de personas, quienes son los que reciben los efectos con la obra realizada o con la actividad desplegada. Debe tenerse

en cuenta que a diferencia de la tasa, la misma que se cobra por la prestación de un servicio, con la contribución lo que se financia es el establecimiento o la ampliación del servicio (la infraestructura para prestarlo).

2. En cuanto a la cuantificación de la contribución, se señala que el producto de lo recaudado debe tener como destino la financiación de las obras o actividades, dejando claro que para el Modelo el parámetro para la cuantificación de la contribución es el costo de las obras o las actividades que le dan origen, siendo que para la distribución de dicho costo entre los afectados con la prestación o la ampliación de los servicios, tanto la base gravable como la alícuota deberán considerar criterios racionales que permitan distribuir el costo”.

No Direito brasileiro, a tarefa de definir as contribuições coube à doutrina. Ataliba (2014, p. 196/197), reconhecendo a autonomia das contribuições especiais em relação aos impostos e às taxas, destaca a necessidade de uma atuação estatal na composição da hipótese de incidência das contribuições especiais, podendo esta atuação estatal referir-se mediata ou imediatamente ao obrigado. Na mesma linha seguiram Torres (2011) e Becho (2011).

Veloso (2013) e Spagnol (1993) destacam a afetação da receita na consecução da finalidade apontada na lei instituidora como elemento essencial na caracterização das contribuições especiais.

Diante destes posicionamentos legais e doutrinários, pode-se definir as contribuições especiais como o tributo pago ao Estado, ou a quem por ele determinado, por aqueles que se encontram sujeitos a atividades estatais especiais, que lhe trazem especial benefício mediato ou imediato, direto ou indireto, tendo os recursos arrecadados vinculados à finalidade que lhe deu suporte de cobrança.

Cabe ressaltar que as contribuições especiais se submetem aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, por expressa previsão constitucional contida no artigo 149, bem como aos demais princípios regentes do Sistema Tributário Nacional, inclusive ao princípio da capacidade contributiva.

4.3. O significado da expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas”

Consiste o artigo 149 da Constituição Federal em verdadeira norma secundária do tipo “norma de modificação”, pois confere competência à União Federal para a criação das contribuições especiais, bem como estabelece que

referidos tributos devem servir como “*instrumento de atuação nas respectivas áreas*”.

A observância de todos os termos estabelecidos pelo referido artigo no momento do exercício da competência tributária outorgada pelo Poder Legislativo é imperiosa, sob pena de nulidade daquelas normas que não se apresentem conforme a norma de modificação apontada.

O cumprimento de uma daquelas finalidades apontadas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 constitui condição de validade para as normas que vierem a instituir as contribuições especiais.

Neste sentido ele se apresenta, ainda, como verdadeira “norma de reconhecimento” para as contribuições especiais pois a sua inobservância acarreta a invalidade da norma jurídica primária instituidora da contribuição especial.

A contribuição especial, seja ela social, interventiva ou corporativa, somente será válida caso obedecidos os preceitos estabelecidos no artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, ela deverá consistir em um instrumento de atuação da União nas respectivas áreas.

Desta forma, e com vistas a melhor entendimento da questão, devemos responder à seguinte pergunta: qual o significado da expressão “instrumento de atuação nas respectivas áreas” constante do *caput* do art. 149 da Constituição Federal?

Ao buscar estabelecer o conteúdo da expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas” constante do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal devemos ter em mente a busca daquilo que foi objetivamente querido pelo legislador constituinte originário.

Entende-se que a finalidade para as contribuições especiais deve ser analisada sob três perspectivas: a) sob o ponto de vista de condicionante constitucional de validade; b) sob o ponto de vista de condicionante de instituição e destinação legal do produto da arrecadação; c) sob o ponto de vista de destinação efetiva e vinculação dos recursos à finalidade que deu suporte à instituição e cobrança da contribuição especial em espécie.

Sob o primeiro ponto de vista a finalidade da contribuição especial deve relacionar-se com as finalidades previstas no *caput* do artigo 149 e deve consistir em uma efetiva atuação da União Federal naquelas áreas.

Sob a segunda perspectiva a finalidade das contribuições especiais deve ser entendida como o objetivo almejado com uma determinada contribuição especial e consiste no aspecto finalidade que integra o antecedente da norma tributária.

Já a finalidade como destinação efetiva e vinculação dos recursos à finalidade que deu suporte à instituição e cobrança da contribuição especial em espécie enseja o surgimento do aspecto destinação integrante do conseqüente da norma tributária.

Conforme Barreto (2011, p. 66/67):

O pressuposto constitucional para sua exigência é a atuação do Estado (lato sensu) em área constitucionalmente demarcada. Trata-se de regra de estrutura, delimitadora da competência impositiva, de um lado, e que enseja, de outro, o necessário controle do destino do produto da arrecadação.

No mesmo sentido se posiciona Souza (2002, p. 36) ao afirmar que as contribuições especiais são instituídas *“como instrumento de atuação da União na área social, econômica ou corporativa”*.

As contribuições especiais somente podem ser exigíveis quando houver uma relação entre a finalidade fundamentadora de sua instituição e os fins a ela determinados.

Tendo em mente que a instituição de um tributo configura limitação ao livre exercício do direito de propriedade, consagrado no artigo 5º, XXII da Constituição Federal, é indispensável às contribuições especiais a existência de relação de fundamentação entre os fins protegidos constitucionalmente e os fins pretendidos pela exação.

Esta relação de pertinência configura um princípio limitador à atividade do legislador pois, sendo possível a obtenção do resultado por meios diversos a instituição do tributo, deve-se considerar vedado ao legislador a criação de uma contribuição especial.

Nesta perspectiva, cabe ao pensador do direito perquirir acerca da indispensabilidade daqueles recursos para a consecução dos objetivos desejados, ou, como alerta Pontes (2002, p. 144), *“se o nível de imposição tributária foi o ‘menor possível’ para o atendimento dos custos decorrentes da busca daquele interesse público”*.

Logo, paralelamente à indispensável análise da finalidade para a configuração das contribuições especiais, também se faz obrigatória a presença de causas que justifiquem a instituição do tributo como forma de se atingir a proteção dos direitos sociais, corporativos ou à efetiva intervenção sobre o domínio econômico com vistas ao interesse da sociedade.

No presente momento, deve-se ater à definição das três áreas previstas no corpo da norma constitucional de forma a melhor delimitar o campo de atuação do legislador ordinário quanto às contribuições especiais.

Uma contribuição especial, para ser válida perante o sistema jurídico brasileiro, deve representar uma forma de atuação da União Federal em uma das seguintes áreas: social, interventiva ou corporativa.

4.3.1. As contribuições sociais como instrumento de atuação na área social

A ordem social no Estado brasileiro deve ter em mira o bem-estar e a justiça social conforme determinado no artigo 193 da Constituição Federal, sendo composta pela seguridade social³²; educação³³, cultura³⁴ e desporto³⁵; ciência e tecnologia³⁶; comunicação social³⁷; meio ambiente³⁸; família, criança, adolescente, jovem e idoso³⁹; e índios⁴⁰.

³² Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

³³ Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

³⁴ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

³⁵ Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: I - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento; II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento; III - o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não-profissional; IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

³⁶ Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

³⁷ Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

³⁸ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

³⁹ Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

Como exposto por Paulsen (2003, p. 369/370), as contribuições sociais prestam-se

como fonte de custeio para a atuação da União na área social, que é definida e delimitada pelos deveres e objetivos apontados pelo texto constitucional ao cuidar da Ordem Social, dentre as quais, destaco, exemplificativamente: promover o acesso universal e igualitário às ações e serviços de promoção, proteção e recuperação da saúde, organizar e manter a previdência social com vista a proteção das pessoas em situação de risco social, como aposentadoria, invalidez ou desemprego involuntário, prestar assistência social com vista à proteção, dentre outros, dos portadores de deficiência e dos idosos, garantir o acesso às fontes da cultura nacional e incentivar a difusão das manifestações culturais, fomentar práticas desportivas, promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas, promover a educação ambiental e proteger a fauna e a flora, demarcar as terras e proteger os bens indígenas.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE (Brasil, 1992a), manifestou entendimento pela divisão das contribuições sociais, no sistema tributário brasileiro, em: a) contribuições de seguridade social; b) outras contribuições de seguridade social; e c) contribuições sociais gerais.

O artigo 194 caracteriza a seguridade social pelo objetivo de assegurar os direitos à saúde, previdência e assistência social mediante um conjunto de ações integradas dos Poderes Públicos e da sociedade.

Para o financiamento destes objetivos foi prevista a possibilidade de criação de contribuições sociais, especificamente discriminadas no artigo 195, sendo que o seu parágrafo 4º prevê, ainda, a possibilidade da instituição de novas fontes de custeio, determinando seja observado o disposto no artigo 154, inciso I do Texto Constitucional.

Outras contribuições sociais foram previstas nos artigos 212, § 5º⁴¹; 239⁴² e 240⁴³ da Constituição Federal.

⁴⁰ Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens.

⁴¹ § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

⁴² Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A doutrina brasileira tem apresentado questionamentos acerca da possibilidade de instituição de novas contribuições sociais gerais diversas das previstas nos artigos mencionados.

Martins (2003, p. 341) entende ser vedada a instituição de novas contribuições sociais gerais pois:

Sendo rígido o sistema tributário e regulado pela estrita legalidade, assim como, estando entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o da estrita legalidade (art. 150, inc. I), não há espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais, risco de toda a Constituição, no capítulo do sistema tributário, tornar-se desnecessária, no máximo, servindo para sofisticadas tertúlias acadêmicas de olímpico alheamento.

Melo (2003, p. 356), em sentido contrário, entende ser possível a instituição de novas contribuições sociais gerais e cita como exemplo a CPMF, tratada pelas Emendas Constitucionais n.º 21/99 e 37/02; bem como as Contribuições instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2000, sendo indispensável a observância de “elementos básicos, como, receita pública derivada, compulsoriedade, parafiscalidade, destinação específica dos seus recursos, e vinculação a determinado grupo” ao se instituir novas contribuições sociais gerais.

No mesmo sentido é o entendimento manifestado por Paulsen (2003) e Souza (2003, p. 499), asseverando este:

Concluindo: não existem contribuições sociais gerais; isto, contudo, não quer dizer que a União está limitada a um número específico de contribuições, como querem fazer crer os artigos 195, 212, § 5º, 239 e 240, todos da Constituição.

Tais dispositivos são especializações do artigo 149 da Constituição. Com efeito, a União pode instituir *n* contribuições para atender às finalidades referidas no aludido dispositivo, desde que, no ato de instituição exista atuação concreta numa determinada área. Neste caso, não se pode falar em contribuição social geral, mas sim específica.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.556 (Brasil, 2012), entendeu ser possível a instituição de novas contribuições sociais, além daquelas discriminadas nos artigos 195, 212, § 5º; 239 e 240 da Constituição Federal. Cuidavam os autos da análise das contribuições

⁴³ Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001 e que se destinavam ao financiamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Segundo os autores da ADI, o Partido Social Liberal – PSL e a Confederação Nacional da Indústria – CNI, as contribuições instituídas nos artigos 1º e 2º da LC 110/2001 deveriam ser consideradas contribuições sociais atípicas, pois não se destinavam ao custeio da seguridade social ou à atividade de intervenção sobre o domínio econômico e nem haviam sido estabelecidas no interesse de categoria profissional ou econômica.

Em verdade, ditas contribuições destinavam-se à complementação dos saldos das contas do FGTS decorrentes das perdas verificadas quando implementados os Planos Verão e Collor I, devidamente reconhecidas no Recurso Extraordinário 226.855.

No julgamento da medida liminar pleiteada, o então Relator, Ministro Moreira Alves, após concluir pela natureza tributária das exações em razão de sua subsunção ao conceito de tributo consignado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, concluiu serem elas contribuições:

E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.⁴⁴

É de se destacar, no julgamento do mérito, trecho do voto vencido do Ministro Marco Aurélio contrário ao reconhecimento das exações como contribuições, entendendo encontrarem-se previstas de forma exaustiva na Constituição Federal as hipóteses de contribuições sociais:

O convencimento que formei, quando em análise o pedido de concessão de medida acauteladora na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, resta robustecido. Em sã consciência, segundo meu convencimento, não posso enquadrar a parcela criada como a consubstanciar espécie tributária, contribuição: contribuição não visa feitura de caixa, tendo destinações específicas previstas na Lei Maior.⁴⁵

⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2556 MC, Relator: Ministro Moreira Alves, 2003

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2556, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2012

Ao final do julgamento da ADI 2556, o Supremo Tribunal Federal entendeu serem as contribuições instituídas pela LC 110/2001 contribuições sociais gerais, com suporte no artigo 149 da Constituição Federal:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar.

- A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie "contribuições sociais gerais" que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.

- Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição.

- Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT.

- Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, "caput", quanto à expressão "produzindo efeitos", e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto.

Liminar deferida em parte, para suspender, "ex tunc" e até final julgamento, a expressão "produzindo efeitos" do "caput" do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001.⁴⁶

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A CUSTEAR DISPÊNDIOS DA UNIÃO ACARRETADOS POR DECISÃO JUDICIAL (RE 226.855). CORREÇÃO MONETÁRIA E ATUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS). ALEGADAS VIOLAÇÕES DOS ARTS. 5º, LIV (FALTA DE CORRELAÇÃO ENTRE NECESSIDADE PÚBLICA E A FONTE DE CUSTEIO); 150, III, B (ANTERIORIDADE); 145, § 1º (CAPACIDADE CONTRIBUTIVA); 157, II (QUEBRA DO PACTO FEDERATIVO PELA FALTA DE PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO); 167, IV (VEDADA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DE PRODUTO ARRECADADO COM IMPOSTO); TODOS DA CONSTITUIÇÃO, BEM COMO OFENSA AO ART. 10, I, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS - ADCT (AUMENTO DO VALOR PREVISTO EM TAL DISPOSITIVO POR LEI COMPLEMENTAR NÃO DESTINADA A REGULAMENTAR O ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO). LC 110/2001, ARTS. 1º E 2º.

A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade.

Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição).

O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios.

Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II.⁴⁷

Analisando a decisão proferida na ADI 2556, Lobato (2014, p. 229/232) ressalta a necessidade de se estabelecer “contornos mais precisos à imposição tributária em matéria de contribuições de modo a impor limites à atuação estatal e, ao mesmo tempo, conferir garantias ao contribuinte em face do arbítrio do Estado”. E conclui:

“com base nas teorias analisadas, a melhor exegese constitucional leva a entender que, ainda que se possibilite a instituição das *contribuições sociais gerais* com respaldo na redação do artigo 149, voltadas a financiar gastos sociais não financiados pelas contribuições do art. 195 da Constituição, estas devem observar as regras que norteiam a imposição tributária, somente podendo ser instituídas com rigorosa observância aos limites expressos e implícitos à Constituição, sobretudo quanto á finalidade constitucionalmente prevista (atuação estatal e destinação do produto arrecadado aos fins que legitimaram a instituição); a existência de normas gerais e a não invasão do campo de competência dos Estados e Municípios”.

Em conclusão pode-se afirmar, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ser permitido à União Federal a instituição de novas contribuições sociais, desde que destinadas a um dos objetivos traçados no Título VIII da Constituição Federal.

A contribuição instituída no artigo 1º da Lei Complementar n.º 110/2001 encontra-se novamente submetida à análise da sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal sob o argumento de sua inconstitucionalidade pelo exaurimento da finalidade a que se destinava e consequente aplicação do produto da sua arrecadação em finalidade diversa daquela justificadora da sua criação.

Reconhecendo a repercussão geral da matéria nos autos do Recurso Extraordinário n.º 878.313/SC, o Ministro Marco Aurélio sintetiza a controvérsia a

⁴⁷

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2556, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2012

“saber se, constatado o exaurimento do objetivo para o qual foi instituída a contribuição social, deve ser assentada a extinção do tributo ou admitida a perpetuação da cobrança ainda que o produto da arrecadação seja destinado a fim diverso do original”.

Sob a perspectiva proposta na presente tese, deve-se concluir que o exaurimento da finalidade justificadora da instituição de determinada contribuição especial deve levar à imediata cessação da sua cobrança por se apresentar inconstitucional sua perpetuação no tempo, ainda que destine o produto da sua arrecadação a fim diverso daquele.

A educação é garantida pela aplicação mínima, pela União Federal, de 18% (dezoito por cento) da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, nos termos do disposto no artigo 212 da Constituição Federal, sendo que o parágrafo 5º determina o financiamento adicional da educação básica por meio da contribuição social do salário-educação.

Esta previsão constitucional de aplicação mínima da receita de impostos como forma de se garantir recursos para a educação, inviabiliza a utilização das contribuições sociais em tal finalidade.

À cultura e ao desporto não há qualquer determinação constitucional de verbas, sendo possível, neste caso, a instituição de contribuições especiais para tais finalidades. Um exemplo a ser citado é a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional instituída pela Medida Provisória n.º 2.228-1/2001. Embora seja denominada uma contribuição interventiva, esta contribuição especial pode ser considerada como representativa do instrumento de atuação da União Federal na área social.

O mesmo deve ser dito da contribuição de intervenção sobre o domínio econômico destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, denominada Cide-Royalties, que tem como objetivo principal estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. A sua finalidade apresenta-se em conformidade com a atuação da União Federal na área social.

A proteção ao meio ambiente, de forma apenas parcial, é garantida por parcela do produto da arrecadação da contribuição interventiva prevista no art. 177,

§ 4º da Constituição Federal e instituída pela Lei n.º 10.336, de 19 de dezembro de 2001, denominada CIDE-Combustíveis.

Conforme o disposto no art. 177, § 4º, inciso II, alínea b, parcela dos recursos arrecadados com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível deve ser destinada ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Para a garantia dos direitos à comunicação social; família, criança, adolescente, jovem e idoso; bem como aos índios, entendemos não ser possível a instituição de contribuições sociais que visem proteger referidos direitos.

Estas garantias devem ser efetivadas por meio da prestação de serviços públicos, haja vista o relevante interesse coletivo na proteção destes direitos. Conforme destacado por Gilberto Bercovici (2011, p. 260), o texto constitucional “estabelece os fundamentos e regras essenciais da atividade econômica”, subordinando os agentes econômicos privados àqueles parâmetros fixados nos artigos 1º, 3º e 170 da Constituição Federal.

Desta forma, os particulares que pretendam auxiliar o Estado na prestação destes serviços deverão submeter-se às regras por ele impostas.

4.3.2. As contribuições interventivas como instrumento de atuação na área interventiva

O Estado brasileiro configura-se em um Estado Democrático de Direito, sendo certo que a participação do Estado na atividade econômica deve observar os princípios constantes do artigo 170 da Constituição Federal.

Tendo-se em vista a necessidade de melhor compreensão da matéria, deve-se ter em mente também o disposto no artigo 173 da Constituição Federal segundo o qual a exploração direta da atividade econômica pelo Estado somente pode ocorrer nas hipóteses de imperativo da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Souza (2005, p. 251/261) propõe a separação da expressão intervenção no domínio econômico em duas partes para a melhor compreensão da mesma: a) deve-se compreender intervenção como uma forma de ação do Estado, pessoa

estranha à atividade econômica, que possui natureza política ao se considerar que a política econômica consiste no conjunto de ações praticadas pelo Poder Público para atingir certos fins e que possui influência sobre as reformas estruturais ou simplesmente na conjuntura econômica momentânea, ou seja, a intervenção deve ser entendida como a ação estatal tanto no campo privado da atividade econômica; b) e por domínio econômico deve ser entendido o exercício da atividade econômica por parte da iniciativa privada, cabendo ao Estado somente participar por meio dos atos interventivos, em outras palavras, domínio econômico deve ser compreendido como o campo privado da atividade econômica.

Cabendo à iniciativa privada a exploração da atividade econômica e constituindo o seu exercício pelo Estado uma exceção permitida somente naqueles casos excepcionais (segurança nacional ou relevante interesse coletivo), a intervenção do Estado deve ser entendida como sendo sobre o domínio econômico e não no domínio econômico, como descrito no texto constitucional.

Três são as formas de intervenção do Estado sobre o domínio econômico apresentadas por Grau (2014, p. 174/175): a) a Intervenção por absorção ou participação, quando o Estado age diretamente no campo econômico através de empresa pública, sociedade de economia mista, ou subsidiária e desenvolve ação como sujeito econômico; b) a Intervenção por direção, quando exercer pressão sobre a economia por meio do estabelecimento de mecanismos e normas comportamentais compulsórias para os sujeitos da atividade econômica; e c) a Intervenção por indução, quando manipular instrumentos interventivos consonantes e conforme às leis regentes do funcionamento dos mercados. Nestes dois últimos casos o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Ao realizar estudo acerca das contribuições interventivas (COSTA, 2005, p. 53/56), manifestou-se entendimento no sentido de que somente poderiam dar suporte à instituição de contribuições interventivas as intervenções nas modalidades denominadas de intervenção por direção e intervenção por indução, ou seja, quando configurada a intervenção “sobre” o domínio econômico.

Buscou-se, ainda, estabelecer que a intervenção estatal sobre o domínio econômico somente se legitimaria quando realizada tendo por objetivo a organização ou o desenvolvimento de setor essencial, buscando o reequilíbrio funcional do sistema econômico.

E concluiu-se defendendo ser legítima a contribuição interventiva quando a atuação estatal se apresentar motivada pela preservação ou alcance dos objetivos gerais do Estado brasileiro descritos no artigo 3º, bem como pelos princípios particulares da ordem econômica descritos no artigo 170 da Constituição Federal.

4.3.3. As contribuições corporativas como instrumento de atuação na área de interesse das categorias profissionais ou econômicas

A Constituição Federal atribui à União Federal a competência para disciplinar a atuação das entidades representativas das categorias profissionais ou econômicas.

O custeio de suas atividades deve ocorrer por meio da cobrança de contribuições junto aos seus filiados.

Portanto, o interesse das categorias profissionais ou econômicas, enquanto instrumento de atuação da União Federal na área, significa o financiamento dos órgãos representativos destas categorias, tais como sindicatos e órgãos de representação classista, e cujas atividades são reputadas de maior interesse público.

Antes de analisar a estrutura da norma tributária perante a Constituição Federal de 1988 é indispensável que estudemos o fundamento para a tributação por meio das contribuições especiais no Estado Democrático de Direito brasileiro.

4.4. Espécies de contribuições especiais

4.4.1. Contribuições Sociais

A ordem social é composta pelas áreas (i) seguridade social, composta por assistência, saúde e previdência, (ii) educação, cultura e desporto, (iii) ciência e tecnologia, (iv) comunicação social, (v) meio ambiente, (vi) família, criança, adolescente e idoso e (vii) índios no título específico do texto constitucional dedicado à ordem social.

Para Castellani (2009, p. 104) serão contribuições sociais aquelas contribuições especiais destinadas à manutenção ou custeio das atividades estatais relacionadas à ordem social, tendo a Constituição Federal dividido as contribuições sociais entre (a) aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, disciplinadas

no artigo 195 do Texto Constitucional; e (b) aquelas destinadas ao custeio das demais atividades sociais.

A seguridade social caracteriza-se pelo objetivo de assegurar os direitos à saúde⁴⁸, previdência⁴⁹ e assistência social⁵⁰ mediante um conjunto de ações integradas dos Poderes Públicos e da sociedade, nos termos dos artigos 194 e 195, *caput* da Constituição Federal, sendo certo que as contribuições sociais devem ser instituídas para o custeio de tais atividades.

O direito à saúde, relacionado diretamente ao direito à vida, consiste em “um estado de completo bem-estar físico, mental e social, e não consiste apenas na ausência de doença ou de enfermidade”⁵¹.

Fernandes (2015, p. 609) entende que o direito à previdência

se expressa na prerrogativa dada ao indivíduo para que o mesmo se vincule a um regime de previdência social, sendo-lhe, portanto, assegurando, mediante contribuição: cobertura de doenças, invalidez, morte e idade avançada; ainda, a proteção à maternidade, salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; e pensões por morte ao cônjuge ou companheiro, bem como aos seus dependentes.

O direito à assistência social independe de qualquer contribuição prévia, caracterizando-se pela solidariedade financeira.

A seguridade social, conforme dispõe o artigo 195 da Constituição Federal deve ser 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.

⁴⁸ Art. 196 - A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

⁴⁹ Art. 201 - 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: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

⁵⁰ Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição especial à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

⁵¹ Constituição da Organização Mundial da Saúde (OMS/WHO) - 1946

O custeio direto da seguridade social ocorre por meio da cobrança das contribuições sociais discriminadas nos incisos do referido dispositivo, dividindo-se em: a) contribuições de seguridade social; b) outras contribuições de seguridade social; c) contribuições sociais gerais.⁵²

Dúvidas têm sido levantadas pela doutrina brasileira acerca dos possíveis fatos geradores para as novas contribuições sociais que vierem a ser instituídas.

Ferraz Júnior (2005, p. 218) entende que a ideia de contribuições sociais está relacionada com o Estado Social, devendo sua hipótese de incidência

estabelecer, com rigor tipológico, a finalidade mediata e imediata e, por consequência, o grupo e a área, a conexão entre o custo (do benefício especial) e o próprio benefício e o benefício para o contribuinte, membro do grupo, decorrente do serviço especial.

Carrazza (2000, p. 395) manifesta-se pela limitação da competência da União Federal para a instituição de novas contribuições sociais àquelas materialidades que integram a sua competência tributária para a instituição de impostos, pois “ao instituir tais *contribuições*, a União não poderá invadir o campo tributário que a Lei maior reservou às outras pessoas políticas”.

Melo (2003, p. 360) também se manifesta favorável à limitação da hipótese das novas contribuições sociais àquelas materialidades dos impostos de competência da União Federal, pois

na medida em que as contribuições invadam as competências privativas dos Estados, DF, e Municípios, a União estará objetivando receitas que não lhes foram atribuídas pela CF, destruindo a federação, e comprometendo os recursos privativos destas pessoas públicas.

Em sentido contrário é posicionamento de Paulsen (2003, p. 381) que entende ser permitida a coexistência de impostos estaduais ou municipais e contribuições sociais sobre uma mesma hipótese de incidência. Em suas palavras:

Pode-se dizer, pois, que o princípio federativo, considerado em face da sistemática de outorga de competências tributárias estabelecidas pelo texto constitucional, não impede a tributação simultânea, com suporte no mesmo fato gerador e base de cálculos, por impostos estaduais e municipais e por contribuições especiais federais, mas estabelece uma preferência em favor dos Estados e Municípios em caso de conflito decorrente do caráter confiscatório que venha a assumir a tributação simultânea.

52

Neste sentido foi o voto do Min. Carlos Veloso no RE 138.284/CE

No mesmo sentido é o posicionamento de Souza (2003, p. 508/509):

A superposição de contribuições em relação aos fatos já alcançados por impostos estaduais e municipais, em princípio, sob o ponto de vista jurídico, não representa qualquer ameaça àquela autonomia e, portanto, ao pacto federativo, visto que a fonte de custeio por impostos está garantida.

Lobato (2014, p. 233) entende não mais haver sentido na referida discussão em decorrência das alterações promovidas pela Emenda Constitucional n.º 33/2001 no artigo 149 da Constituição Federal. Conclui afirmando que

Como decorrência lógica da limitação material da competência tributária, a validade da tributação lastreada no artigo 149 da CF/88 estaria ainda sujeita aos limites semânticos dos conceitos trazidos pelas materialidades sujeitas à imposição, o que configuraria, por sua vez, mais uma ferramenta de controle da imposição tributária.

Com efeito, a inserção do parágrafo 2º, inciso III, alínea “a” no artigo 149⁵³ impôs limites à competência tributária impositiva da União Federal através das contribuições especiais ao delimitar as possíveis materialidades que integrarão a base de cálculo da exação.

Em que pesem os posicionamentos doutrinários em sentido contrário, entendemos ser vedada a coincidência de fatos geradores ou bases de cálculo das contribuições especiais com aqueles dos impostos Estaduais ou Municipais, por verificarmos uma possibilidade de invasão da competência tributárias destes entes.

Embora a competência tributária seja rigidamente distribuída pela Constituição Federal, não se vislumbra qualquer vedação constitucional à instituição de contribuições especiais que tenha fatos geradores ou bases de cálculo coincidentes com aqueles dos impostos estaduais ou municipais. Tal coincidência não consiste em afronta ao federalismo brasileiro.

4.4.2. Contribuições no Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas

⁵³ § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

(...)

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

(...)

Com dito no item 3.3 acima, as contribuições corporativas destinam-se ao financiamento dos órgãos corporativos das categorias profissionais ou econômicas, fornindo-os dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades fiscalizadoras e protetivas.

O valor destas contribuições especiais não irá integrar os cofres estatais, mas sim dos próprios órgãos beneficiados.

Embora a fixação dos seus valores ocorra por deliberação dos próprios organismos favorecidos, há expressa previsão constitucional e legal para a sua instituição.

4.4.3. Contribuições de Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico devem ser instituídas para fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado na atividade econômica.

Nos termos do artigo 157, parágrafos 8º e 9º, da Carta Constitucional de 1967, as contribuições interventivas somente poderiam ser instituídas nas hipóteses de indispensabilidade à segurança nacional ou organização de setores que não podiam ser desenvolvidos com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, sendo certo que o produto da arrecadação das mesmas deveria ser destinado ao custeio dos respectivos serviços e encargos.

Estas contribuições especiais deveriam observar a justiça social, observando os princípios discriminados no *caput* do referido artigo 157: a liberdade de iniciativa, a valorização do trabalho como condição da dignidade humana, a função social da propriedade, a harmonia e solidariedade entre os fatores de produção, o desenvolvimento econômico e a repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado este pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

A Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969, promoveu profundas alterações na disciplina das contribuições especiais. No que diz respeito às contribuições interventivas elas passaram a ser disciplinadas pelo artigo 21, § 2º, tendo o inciso I disposto ser permitido à União Federal a possibilidade de instituir contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

Quanto à destinação dos recursos para o custeio dos serviços e encargos, prevista no parágrafo 9º do artigo 157 da Constituição Federal de 1967, esta deixou de existir expressamente.

Na Constituição Federal de 1988, embora não haja menção expressa à necessidade de custeio por meio da contribuição interventiva para aqueles atos necessários à intervenção sobre o domínio econômico, esta destinação é imperativa de validade do exercício da competência tributária.

O silêncio constitucional quanto à vinculação entre o produto da arrecadação das contribuições interventivas e o custeio dos encargos advindos da atividade

interventiva gerou dúvidas na doutrina brasileira acerca da possibilidade de poder o próprio tributo consistir no ato interventivo ou se seria indispensável a existência de uma atividade estatal intervindo na atividade econômica.

Greco (2000, p. 236) admite a possibilidade do próprio tributo ser o ato interventivo. Em seu entendimento a atuação da União Federal na intervenção pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira, sendo desnecessário o desenvolvimento de qualquer atividade especial para permitir a cobrança da exação.

Discorda-se deste posicionamento por entender que a atuação da União Federal permissiva à instituição de uma contribuição interventiva há de se configurar em uma efetiva atuação material em benefício daqueles que se encontram sujeitos à incidência da norma tributário e ao recolhimento do tributo. Os posicionamentos de Carrazza (2000, p. 395) e de Oliveira (2001, p. 400) corroboram o entendimento ora manifestado

Embora a Constituição Federal tenha sido omissa quanto à efetiva necessidade de uma atividade estatal para a cobrança de uma contribuição interventiva, entende-se ser vedado à União Federal a instituição de contribuição interventiva cujo produto da arrecadação fosse destinado a finalidade diversa daquela que lhe deu suporte. Em outras palavras, a exação não pode consistir no próprio ato interventivo, mas deve se destinar ao custeio da atividade interventiva.

As contribuições interventivas devem observar, em sua instituição, os princípios regentes da ordem econômica estabelecidos nos artigos 170 a 181 da Constituição Federal.

4.4.4. Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública

A contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública a ser cobrada pelos Municípios, introduzida no corpo constitucional pela Emenda Constitucional n.º 39, de 19 de dezembro de 2002, não se apresenta em conformidade com a tese proposta, haja vista não se adequar aos pressupostos constitucionais para a instituição de uma verdadeira contribuição especial.

Dispõe o artigo 149-A acerca da Contribuição de Iluminação Pública:

Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição especial, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição especial a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Este dispositivo teve origem na Proposta de Emenda Constitucional n.º 3/2002 de autoria do Senador Álvaro Dias e foi justificado como decorrente de grandes controvérsias acerca da forma de custeio do serviço de iluminação pública, notadamente após decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de considerar inconstitucional a cobrança da Taxa de Iluminação Pública em razão de não preencher os requisitos da especificidade e divisibilidade previstos no artigo 79, incisos II e III do Código Tributário Nacional.

No Recurso Extraordinário n.º 233.332-6/RJ (Brasil, 1999) o Relator, Ministro Ilmar Galvão, sustentou tratar-se a iluminação pública de

atividade estatal de caráter *uti universi*, destinada a beneficiar a população em geral, não podendo ser destacada em unidades autônomas, nem permitida a individualização de sua área de atuação, além de não se apresentar suscetível de utilização separada por parte de cada um dos usuários do serviço.

Tendo em vista os reiterados posicionamentos contrários à cobrança da Taxa de Iluminação Pública, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n.º 670 e posteriormente a Súmula Vinculante n.º 41, ambas com a mesma redação⁵⁴.

O projeto de Emenda Constitucional justificou a introdução do artigo 149-A na Constituição Federal como um imperativo para possibilitar o custeio do serviço de iluminação pública pois

os municípios não têm condições efetivas de custear a iluminação pública por meio de seus impostos e, também, não podem permanecer inadimplentes com as empresas concessionárias ou distribuidoras de energia elétrica, a solução proposta é a de emendar-se a Constituição, para que eles possam vir a instituir e cobrar uma contribuição de iluminação pública, dentro da legalidade e sem os percalços das demandas judiciais.

A relação entre a Emenda Constitucional n.º 39/2002 e a posição do Supremo Tribunal Federal contrária à cobrança da Taxa de Iluminação Pública não deixou de ser observada pelo Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário n.º 573.675-

54

O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

0/SC (Brasil, 2009), onde se discutia a constitucionalidade da Contribuição de Iluminação Pública - CIP:

Qual teria sido a origem dessa emenda? Respondo e faço-o com desassombro: a jurisprudência do Supremo, no que veio o Tribunal a pacificar certa matéria ligada à iluminação pública – receio que, daqui a pouco, estejamos pagando também pela segurança pública, e o preço será bem maior, a não ser que acionemos as milícias”.

“A causa da emenda não foi outra senão o Verbete n.º 670 da Súmula do Supremo, a revelar que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski o Recurso Extraordinário apresentou a seguinte ementa:

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

Voz dissonante no julgamento foi a do Ministro Marco Aurélio que sustentou ser inconstitucional o artigo 149-A:

Presidente, vislumbro, com a devida *vênia*, flagrantemente inconstitucional a emenda que introduziu o artigo 149-A – e devo acostumar-me com essa singular forma de enumerar artigo da Constituição – na Carta de 1988 – que parece que, pouco a pouco, vai deixando de ser uma Carta Cidadã, como proclamada por Ulisses Guimarães. Em primeiro lugar, porque afastou garantia constitucional que, para mim, era uma cláusula pétrea quanto aos contribuintes: a exclusividade da União para instituir contribuições sociais e contribuição – essa contribuição seria, mas não é, ou é, sob o ângulo

estritamente formal e não considerado o conteúdo – no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais. É algo que o legislador constituinte originário quis concentrado, tendo em conta a extravagância, a excepcionalidade que é a criação de contribuições outras além das previstas no corpo inicial da Carta. A possibilidade foi alargada para atribuir-se a competência visando à criação não apenas no Distrito Federal, mas também aos 5.664 municípios existentes no País. Isso equivale a dizer que se pode ter esse ônus – que inicialmente só podia ser criado pela União, pelo Congresso Nacional – colocado nas costas dos contribuintes por 5.664 Câmaras de Vereadores existentes no País.

Destacando que a Contribuição de Iluminação Pública – CIP diferencia-se das contribuições tratadas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, o Ministro Ricardo Lewandowski sustenta encontrar-se a exação sujeita a disciplina própria, permitindo-se sua cobrança na conta de consumo de energia elétrica e conforme o consumo desta pelos contribuintes.

Com a devida *vênia*, porém, creio que, uma vez admitida a constitucionalidade do art. 149-A (mesmo porque jamais foi contestado nesta Suprema Corte), o qual previu a possibilidade de cobrança da contribuição para o custeio de iluminação pública na própria fatura de energia elétrica, o princípio da isonomia, em razão das particularidades da exação em tela, há de ser aplicado com o devido temperamento. Entendo, ainda, que, respeitados os demais princípios tributários e os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, nada há de inconstitucional em identificarem-se os sujeitos passivos da obrigação em função de seu consumo de energia elétrica.

Sobre a definição dos contribuintes da Contribuição de Iluminação Pública, o Ministro Ricardo Lewandowski sustentou que os principais beneficiários do serviço de iluminação pública são as pessoas físicas ou jurídicas que residem ou exercem suas atividades no município.

A inovação tributária perpetrada pela inserção do artigo 149-A à Constituição Federal foi objeto de duras críticas por parte de Jardim (2015, p. 103/104) que verifica na espécie uma inconstitucionalidade ontológica pois

o gravame em apreço já numa nova competência concebida por intermédio de emenda constitucional, o que, desde logo, compromete sua validade, pois, conforme será demonstrado, o sistema constitucional tributário não comporta a instituição de outros tributos em face do alvedrio do Congresso Nacional, salvo aqueles expressamente enumerados no art. 154, incisos I e II, do Texto Supremo.

Ao analisar a natureza jurídica da contribuição de iluminação pública este autor assevera (JARDIM, 2015, p. 105) não revestir a mesma de fisionomia jurídica que corresponda ao seu *nomen juris* pois

ao lado de outros predicados, a modalidade tributária denominada contribuição abriga como antessuposto um caráter retributivo, o qual abrange um determinado universo de contribuintes. Ora, a questionada exação é cobrada na conta de luz de todos os consumidores de energia elétrica residencial ou comercial, portanto interna, o que não guarda nenhuma relação de pertinência lógica com a iluminação pública, que é tipicamente externa.

Para ele o fato gerador do tributo sob exame permanece o mesmo da Taxa de Iluminação Pública considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, a prestação de um serviço público indivisível,

E Jardim (2015, p. 107) conclui afirmando:

Mais uma vez, torna-se mister afirmar que, embora o legislador possa criar ficções, não pode ele transpor a fronteira da razoabilidade e desfigurar a quintessência dos institutos jurídicos, *ad exemplum* de chamar renda o que não é renda ou negar o conceito de propriedade como pretexto para fazer tábula rasa dessa garantia constitucional. Da mesma forma, falece de sentido designar “contribuição” aquilo que o contexto lógico do direito qualifica como “taxa”. Em veras, ao dar conta da indivisibilidade, o produtor da norma utilizou outra designação, procurando burlar o balizamento constitucional, e, com isso, ficou pior a emenda do que o soneto.

De fato, a ausência de limites impositivos claros à imposição de contribuições tem servido de suporte ao surgimento das mais esdrúxulas figuras tributárias sob o amplo espectro da espécie.

Com o propósito de resguardar a arrecadação tributária o Supremo Tribunal Federal tem adotado interpretações contraditórias para o disposto no artigo 4º do Código Tributário Nacional.

Para o Supremo Tribunal Federal, em uma decisão que primou pela defesa da arrecadação tributária em detrimento do respeito ao sistema jurídico, a simples alteração do nome da Taxa de Iluminação Pública para Contribuição de Iluminação Pública teve o condão de conferir constitucionalidade à espécie.

Em outras palavras, o nome atribuído à exação foi determinante para a definição da espécie, enquanto o artigo 4º, inciso I, do Código Tributário Nacional desconsidera o nome para a definição da espécie tributária.

Embora o artigo 149-A tenha conferido aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de contribuição para o custeio dos serviços de

iluminação pública, esta não se apresenta como verdadeira contribuição pois a sua finalidade não alcança nenhuma das hipóteses previstas no artigo 149 da Constituição Federal.

Desta forma, o artigo 149-A não pode ser interpretado de maneira dissociada do artigo 149, norma de modificação das contribuições especiais no Direito brasileiro. Desta feita, ela somente poderia ser instituída para uma daquelas hipóteses previstas: ordem social, intervenção sobre o domínio econômico ou no interesse de categoria profissional ou econômica.

Ademais, sendo o serviço de iluminação pública um serviço prestado *uti universi*, seu custo deve ser suportado por toda a sociedade, enquanto as contribuições especiais destinam-se ao custeio de atividades estatais especiais, que trazem aos seus contribuintes especial benefício.

Não se adequando a contribuição de iluminação pública à teoria proposta, devemos repelir sua atual classificação dentre as espécies tributárias, pois não é apenas o nome atribuído à exação que tem o poder de lhe estabelecer a natureza jurídica. É indispensável a observância de todo o regime constitucional aplicável à espécie para que ela se adeque à classificação proposta.

4.5. O aspecto material das contribuições especiais

A ausência de discriminação das hipóteses de fatos geradores para a instituição das contribuições especiais tem suscitado controvérsias na doutrina, que questiona: é possível a criação de contribuições especiais que apresentem fato gerador idêntico ao de impostos, sejam eles pertencentes à própria União Federal, Estados, Distrito Federal ou Municípios?

Paulsen (2003, p. 377) e Souza (2003, p. 505) admitem a possibilidade de instituição de contribuições especiais com identidade de fatos geradores de impostos por ausência de vedação constitucional acerca da matéria.

Em sentido contrário, Martins (2003, p. 343) manifesta entendimento contrário a esta possibilidade, haja visto ser indispensável a existência de referibilidade e vinculação do sujeito passivo ao objeto da contribuição especial.

Esse também é o posicionamento de Lobato (2014, p.231), para quem

mesmo com a ausência de materialidades impostas no art. 149, em seu texto de origem, para as contribuições sociais gerais, não podem elas avançar sobre as materialidades dos demais entes da Federação por duas razões: a) quando o Texto Constitucional desejou a sobreposição de materialidades ou de competências, o fez expressamente; b) a criação de novas contribuições com materialidades próprias dos tributos da competência privativa de Estados e Municípios levaria a uma redução da capacidade contributiva dos contribuintes afetados, gerando um desafio ao Pacto Federativo.

Entende-se não assistir razão àqueles que sustentam pela impossibilidade de a União Federal instituir contribuições especiais que apresentem fatos geradores coincidentes com aqueles atribuídos à competência impositiva dos Estados e Municípios, por não se verificar uma violação à rígida discriminação da competência tributária estabelecida pela Constituição Federal.

O crescimento das contribuições especiais pode ser verificado pelas análises econômicas da arrecadação tributária. A Receita Federal do Brasil disponibiliza em seu sítio na internet relatórios acerca da arrecadação federal, podendo-se encontrar tabela com a evolução da arrecadação federal no período de 1995 a 2014⁵⁵, que demonstra que no prazo de vinte anos a arrecadação federal saltou de R\$ 405 bilhões para R\$ 1,178 trilhão.

Grande parcela desse crescimento pode ser atribuída às contribuições especiais, haja vista que estas respondem por 64% (sessenta e quatro por cento) do total arrecadado pela União Federal, enquanto os impostos participam com 33% (trinta e três por cento) do total.

O crescimento da arrecadação por meio das contribuições significou uma consequente redução da participação dos Estados e Municípios no total da arrecadação tributária, razão pela qual entendemos ser vedado à União Federal a instituição de contribuições especiais que apresentem fatos geradores ou bases de cálculo coincidentes com os tributos das competências estadual ou municipal, por ferir o Pacto Federativo, por supressão de parcela do poder impositivo desses entes federados.

Ao analisar o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições especiais, deve-se a ele incorporar o destino do produto da arrecadação àquela finalidade que fundamentou sua cobrança. Dessa forma, ausente a sua aplicação na

⁵⁵ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>, acesso em 30/07/2015

mesma, falecerá suporte fático à exação tributária por não caracterização do seu fato gerador.

No estudo das contribuições especiais, o fato gerador não se apresenta como um elemento simples, mas, em verdade, como um complexo de elementos que, integralmente verificados, irão lhe dar conformidade.

4.6. O aspecto pessoal das contribuições especiais

Nas contribuições especiais, é vedado ao legislador a livre escolha daquelas pessoas que estarão sujeitas à sua incidência, haja vista que a existência de um grupo relacionado à finalidade vem a ser um dos elementos que a caracterizam.

Como já destacado, a obrigação tributária relativa às contribuições sociais decorre do dever de solidariedade abordado no item 4.1.1 deste Capítulo.

Ética e politicamente as contribuições especiais fundamentam-se naqueles benefícios efetivos, potenciais ou possíveis, que advirão da atividade pública para as pessoas que a suportam.

Dessa forma, aquelas pessoas que não integram o grupo atingido pela atuação estatal não poderão ser consideradas sujeitos passivos das contribuições especiais, pois, conforme aponta Barreto (2011, p. 113):

Nas contribuições, a identificação do grupo para o qual se volta a atividade estatal é fundamental. Esse grupo não pode se confundir com toda a coletividade. Se toda a coletividade é alcançada, o gasto é geral e, nos termos da partilha de competência constitucional, gastos gerais, inespecíficos, indivisíveis devem ser suportados pela arrecadação de impostos.

Com efeito, o sujeito passivo das contribuições especiais deve realizar o fato que integra a sua hipótese de incidência, bem como deve ser beneficiado pela especial atuação estatal que constitui a sua finalidade.

Esse também é o entendimento de Pires (1995, p. 28), que sustenta basearem-se as contribuições especiais “no princípio de que somente as pessoas que se beneficiem do exercício dessas funções devem para elas contribuir”.

Ao criar uma contribuição especial, o legislador deve escolher como sujeito passivo contribuintes que possuam relação com a finalidade da exação.

A relação entre os sujeitos passivos e os benefícios – efetivos, potenciais ou possíveis – que advirão da atividade pública para aqueles que os suportam decorre da própria natureza das contribuições especiais.

Nesse aspecto, a doutrina tem se debatido acerca da configuração dos benefícios para as pessoas jurídicas com relação ao pagamento das contribuições sociais.

Souza (2002, p. 87) destaca a indispensabilidade da relação entre o sujeito passivo e o benefício: “Com isso fica fácil perceber que o sujeito passivo de uma contribuição será a pessoa que se beneficia com a atuação do Estado ou a que provoca a ação estatal”.

Para esse autor (SOUZA, 2002, p. 91) as contribuições especiais possuem o caráter sinalagmático, pois é impossível que exista uma contribuição especial sem contrapartida para o contribuinte, “seja em termos de provocação do particular exigente da respectiva atuação estatal, seja em termos de benefício”.

Portanto, os possíveis sujeitos passivos das contribuições especiais devem ser exclusivamente aquelas pessoas sujeitas às especiais atividades do Estado.

4.7. Síntese conclusiva

Por contribuição especial deve ser entendido o tributo pago ao Estado – ou a quem por ele determinado – por aqueles que se encontram sujeitos a atividades estatais especiais, que lhe trazem especial benefício mediato ou imediato, direto ou indireto, tendo os recursos arrecadados vinculados à finalidade que lhe deu suporte de cobrança.

As contribuições especiais podem ser instituídas para quatro finalidades: a) acudir as necessidades financeiras dos sistemas oficiais de previdência e assistência social, ligadas à manutenção do Sistema de Seguridade Social; b) fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado nos domínios econômico e social; c) garantir o financiamento dos órgãos corporativos, fornindo os cofres dos órgãos representativos das categorias profissionais, tais como sindicatos e órgãos de representação; e d) custear os serviços municipais de iluminação pública.

As contribuições sociais destinam-se à manutenção ou custeio da ordem social, dividindo-se em: a) contribuições de seguridade social; b) outras contribuições de seguridade social; c) contribuições sociais gerais.

Entende-se ser possível a instituição de novas contribuições sociais gerais diversas das previstas na Constituição Federal, desde que observados os limites impostos ao exercício da competência tributária pela União Federal quanto às possíveis materialidades que integrarão a base de cálculo da exação.

Entretanto, não se vislumbra qualquer vedação constitucional à coincidência de fatos geradores ou bases de cálculo dos impostos estaduais ou municipais, uma vez não consistir tal hipótese em afronta ao federalismo a coexistência de contribuições e impostos tendo a mesma materialidade fática.

As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas destinam-se exclusivamente ao custeio dos órgãos representativos das categorias profissionais.

As contribuições de intervenção do estado sobre o domínio econômico devem fornecer recursos às políticas de intervenção do Estado na atividade econômica, observando os princípios consagrados nos artigos 170 a 181 da Constituição Federal e regentes da ordem econômica.

Entende-se ser vedado à União Federal instituir contribuição interventiva cujo produto da arrecadação seja destinado a finalidade diversa daquela que lhe deu suporte, ou seja, a exação não pode consistir no próprio ato interventivo.

A contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública, da competência dos Municípios e do Distrito Federal, que teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 573.675-0/SC, não se apresenta em conformidade com a tese defendida.

Dois são os elementos que a afastam da tese ora proposta: a) a sua finalidade não se encontra em conformidade com as finalidades previstas no artigo 149 da Constituição Federal; e b) ela pretende distribuir a pessoas específicas o custeio de um serviço prestado de maneira indistinta a todos e sem que os contribuintes tenham qualquer benefício específico relacionado com a atividade prestada.

CAPÍTULO 5 - A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS FINALIDADE E DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A integração dos critérios finalidade e destinação à estrutura da norma tributária possui o condão de conferir maiores limites, controle e efetividade às contribuições especiais.

Um dos principais problemas enfrentados pela doutrina na análise das contribuições especiais, sob a ótica da tradicional doutrina do Direito Tributário, decorre do fato de esta preocupar-se exclusivamente com a obrigação tributária.

Entretanto, para a perfeita caracterização, compreensão e efetividade das contribuições especiais, o estudioso do direito tributário deve voltar suas atenções à análise da integralidade da relação jurídica que se estabelece entre o Estado e o Contribuinte.

A realização do fato hipoteticamente previsto na norma jurídica estabelece uma relação jurídica entre o Estado e o Contribuinte que, no entendimento da tradicional doutrina tributária, se extingue no momento do cumprimento da obrigação tributária principal.

Em outras palavras, a doutrina tributária entende que a relação jurídica entre Estado e Contribuinte, inaugurada com a realização do fato gerador tributário, extingue-se com o pagamento do tributo, não havendo qualquer repercussão na esfera do contribuinte quanto aos fatos relacionados aos tributos após o seu pagamento.

Navarro Coêlho (2007, p. 10) entende que a finalidade não pode ser incluída no antecedente da norma tributária nem mesmo no seu conseqüente, por consistir em “uma prescrição endereçada ao instituidor de tributos e ao gestor da despesa pública”, não havendo, portanto, qualquer relação com a obrigação tributária.

Com o objetivo de “expurgar da norma tributária a finalidade, para situá-la noutro tipo de norma, a de competência, mas com o fito de controlar o poder de tributar ao invés de libertar o velho Leviatã”, Navarro Coêlho (2007, p. 19) ainda afirma que a “finalidade, o seu desvio, a trestinação ou adestinação” somente poderá acarretar a “responsabilização política e administrativa do gestor”, sem qualquer repercussão na esfera do contribuinte.

Em seu entendimento (NAVARRO COÊLHO, 2007, p. 72/73), “se a Constituição vincula a receita de dados tributos a determinados fins, a trestinação

pelo Estado, caracteriza ilicitude de gestão e tipifica crime de responsabilidade” pois “a finalidade é um *a priori* para o exercício da competência legislativa que institui tributos finalísticos e um *a posteriori* valioso para o controle do poder de tributar e do poder de gastar da Administração”.

No mesmo sentido de inexistência de repercussão na esfera do contribuinte, quanto ao eventual desvio do produto da arrecadação tributária, está o posicionamento de Sampaio Dória (1986, p. 38), ao afirmar que “o eventual desvio do produto tributário do sulco por onde deve normalmente fluir não lhe desvirtua a verdadeira natureza, nem invalida, em sua essência, as finalidades subjacentes a toda exação fiscal”.

Esse entendimento é corroborado por Becker (1998, p. 288), ao afirmar que:

O tributo é o objeto da *prestação* jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se *extingue*. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento *posterior* e em *outra* relação jurídica, esta última de natureza *administrativa*. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza *administrativa*.

Negando qualquer repercussão à validade das contribuições quando houver desvio do produto da arrecadação, Ávila (2003, p. 325) sustenta haver apenas responsabilidade por má gestão de recursos públicos.⁵⁶

Esses posicionamentos decorrem do disposto no art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional – que estabelece ser irrelevante a destinação do produto da arrecadação para a determinação da natureza jurídica do tributo – e sintetizam o entendimento pela existência de duas relações jurídicas unilaterais e distintas: a primeira se estabelece entre o Estado e o Contribuinte em razão do fato gerador tributário e se extingue com o cumprimento da obrigação tributária; a segunda, estabelecida entre o Estado e os cidadãos, cria-lhe a obrigação de gerir da maneira mais eficiente os recursos públicos.

Em aparente contradição, mas em consonância com o defendido na presente tese, Sampaio Dória (1986, p. 88) afirma haver lesão ao direito dos contribuintes quando existente o desvio do produto da arrecadação e quando houver

⁵⁶ Neste mesmo sentido os posicionamentos de José Eduardo Soares de Melo *in* Contribuições no sistema tributário, pág. 364; Leandro Paulsen *in* Contribuições no sistema tributário brasileiro, pág. 388; e Ricardo Conceição Souza *in* As contribuições no sistema tributário brasileiro, pág. 516

“prévia e inequívoca nomeação do objeto em que se vão aplicar os proventos auferidos de um imposto certo e determinado”.

Perante a Constituição Federal, posicionamentos que pretendem dissociar em duas relações jurídicas distintas os momentos da finalidade e da destinação das contribuições especiais apresenta-se em descompasso com o disposto no *caput* do artigo 149.

Analisando o inciso II do artigo 4º do Código Tributário Nacional, sob a égide da Constituição Federal de 1988, Horvath (2009, p. 48) atribui nova interpretação do dispositivo ao asseverar ser a destinação do produto da arrecadação irrelevante para a determinação de estarmos ou não diante de um tributo; porém, esta característica torna-se imprescindível para a determinação da espécie tributária.

Para melhor compreensão do fenômeno ocorrido nas contribuições especiais quanto à relação jurídica estabelecida entre o Estado e os Contribuintes, cabe destacar as lições de Vilanova (2015), pois a conduta consiste em um fato advindo da relação jurídica cuja ação ou omissão repercute na conduta de outrem.

Para esse autor as relações jurídicas caracterizam-se “pelo conteúdo social da conduta e dos fatos naturais relevantes para a conduta juridicamente conformada”, ou seja,

onde quer que se dê norma e fato, sobrevém relação jurídica: sobrevêm os efeitos que se ligam ao fato, que se tornou, pela incidência da *hipótese fáctica*, fato jurídico. Se o fato já por si está contido na relação – *relação fáctica* -, a norma incidente qualifica-o como fato jurídico produtor de efeitos: a relação jurídica, quer num *sentido amplo*, quer num *sentido restrito*. Mas relação jurídica é o momento efectual. E não é relação entre fatos naturais, nem relação de sujeito com fato natural (ou coisa). *É relação intersubjetiva, entre sujeitos de direito.* (VILANOVA, 2015, p. 92)

A relação entre os aspectos finalidade e destinação é uma relação de causa e efeito. A finalidade constitui a causa permissiva à instituição e cobrança das contribuições especiais, enquanto a destinação do produto da arrecadação ao cumprimento daquela finalidade é o efeito da cobrança da exação.

Em decorrência dessa relação de causa e efeito entre os aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária é que devemos afastar o artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, notadamente em razão de ela não se relacionar com os efeitos da aplicação do produto da arrecadação tributária na relação jurídica entre o Estado e o Contribuinte.

Ao analisar a relação jurídica nas contribuições especiais, constata-se que, quanto aos seus efeitos, ela deve ser classificada como bilateral ou sinalagmática, pois a finalidade acarreta em obrigações para ambas as partes.

Ao contribuinte cabe o cumprimento da obrigação em razão da prática do fato gerador determinado; ao Estado cabe destinar o produto da arrecadação àquela finalidade indicada na lei como necessitada de especiais recursos cobrados do contribuinte.

Caracterizada a reciprocidade nas obrigações entre a União e os sujeitos passivos das contribuições especiais, o benefício advindo da adequada aplicação dos recursos pode apresentar-se de maneira indireta nas contribuições sociais a cargo das pessoas jurídicas.

Embora as pessoas jurídicas estejam obrigadas a participar do custeio do sistema previdenciário, nenhum benefício direto pode lhes advir em decorrência do pagamento realizado.

Porém, os benefícios previdenciários assegurados aos seus trabalhadores podem trazer às pessoas jurídicas um benefício indireto. A título ilustrativo pode-se citar a hipótese de um trabalhador que tenha de se afastar por período superior a 15 dias. Nesse caso, o custeio dos seus vencimentos passa a ser responsabilidade da seguridade social, sendo a empresa beneficiada.

Em decorrência dessa reciprocidade das obrigações, caso venha a ocorrer a inadimplência de uma das partes, a relação jurídica estabelecida deixará de existir, devendo as partes retornar ao *status quo ante*. Esse retorno deve ocorrer mediante a restituição ao contribuinte dos valores arrecadados que não tenham sido aplicados nas finalidades ensejadoras da sua cobrança.

Acerca do não cumprimento das finalidades das contribuições, Sacha Calmon, em posicionamento contraditório com a consideração de irrelevância da destinação do produto da arrecadação, afirma que a finalidade deve ser necessariamente alcançada quando atribuída uma finalidade a um tributo. Navarro Coêlho (2007, p. 91) defende, ao lado da atribuição de crime de responsabilidade ao agente público responsável pela não aplicação correta dos recursos, a possibilidade de se decretar a extinção da exação tredestinada ou a-destinada.

Nas taxas, o caráter sinalagmático está a exigir uma obrigação estatal diretamente relacionada ao contribuinte, seja em decorrência do exercício do poder de polícia, seja em razão da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Nas contribuições especiais, por seu turno, o caráter sinalagmático ocorre por meio da correta destinação e aplicação do produto da arrecadação na finalidade que fundamentou sua cobrança, tendo-se em vista que estas precipuamente devem se destinar a conferir concretude ao texto constitucional no que diz respeito aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil discriminados no artigo 3º da Constituição Federal.

5.1. O planejamento econômico e as contribuições especiais

O artigo 170 da Constituição Federal estabelece constituírem objetivos da ordem econômica a existência digna e a justiça social, respeitando-se a valorização do trabalho humano e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Esses objetivos da Constituição Econômica devem ser compreendidos juntamente com o objetivo fundamental de busca pelo desenvolvimento do Estado brasileiro, sendo os seus parâmetros estabelecidos pela própria sociedade brasileira.

Bercovici (2011, p. 208/237) destaca a indispensabilidade da vontade política para a orientação e o favorecimento das indispensáveis transformações econômicas necessárias ao processo de desenvolvimento do Estado.

Dessa forma, o planejamento previsto no artigo 174 da Lei Maior assume papel de relevo na busca da concretude do texto constitucional, uma vez que a exigência das contribuições especiais deve ser elemento integrante de uma política econômica do Estado.

O planejamento deve objetivar a racionalização do emprego dos recursos públicos de forma a obter os melhores resultados na consecução dos mandamentos constitucionais.

Souza (2005, p. 373) ressalta que essa racionalização deverá ocorrer, no direito brasileiro, por meio de “um instrumento fundamental, abrangente e configurador, na mais elevada expressão, da Política Econômica, a ser efetivada em um país” que vem a ser a Lei do Plano.

Por política econômica do Estado Clark (2007, p. 74) entende o “conjunto de decisões públicas dirigidas a satisfazer as necessidades sociais e individuais, com um menor esforço, diante de um quadro de carência de meios”.

Por determinação do disposto no artigo 165, o planejamento econômico do Estado brasileiro deverá ocorrer por meio das Leis do Plano Plurianual (PPA), Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Esse Conjunto de normas regentes da atividade econômica do Estado configuram um instrumento para a implementação prática dos ditames constitucionais, acarretando ao Estado o poder / dever de agir no domínio econômico, pois

implantar o programa constitucional de justiça social, econômica e ambiental significa uma aguda atuação do Estado no domínio socioeconômico, bem mais ampla do que as políticas econômicas de estatização, criação de estatais, controle de preços, compras e obras públicas, transferências de renda aos excluídos, indução econômica etc. (CLARK, 2013, p. 447)

Portanto, a defesa da integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária, de forma a acarretar a integral obediência aos preceitos constitucionais das contribuições especiais pode acarretar a implementação dos fins do Estado brasileiro discriminados nos artigos 3º e 150 da Constituição Federal.

Para tal mister é necessário superar a dicotomia da doutrina entre os direitos financeiro e tributário, haja vista a consideração pela doutrina de ser a destinação do produto da arrecadação momento alheio ao direito tributário.

5.2. A dicotomia entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário

Alvim (2008) afirma que a questão relativa à exclusividade de análise pelo Direito Financeiro quanto ao destino do produto da arrecadação das contribuições especiais tem servido de fundamento para toda a problemática das contribuições especiais no direito brasileiro.

A autora (ALVIM, 2008, p. 21) conclui sustentando que

Partindo desta constatação, de que essas contribuições têm o seu destino previamente afetado pela Constituição, é de se reconhecer a relevância, também, para o Direito Tributário, do destino da arrecadação e, em consequência, da problemática das receitas das contribuições.

Esse também é o entendimento de Horvath (2014, p. 158), ao afirmar a necessidade de interpretação coordenada das normas de Direito Tributário e de Direito Financeiro.

A unicidade do direito leva a uma autonomia didática dos seus ramos, tendo Becker (1998, p. 29) nos alertado acerca dos problemas advindos da suposta autonomia dos ramos do direito:

O vocábulo *autonomia* não é próprio do mundo jurídico. O jurista moderno usa e abusa da palavra “autonomia”, empregando-a nos significados mais disparatados, de modo que ela se converteu numa expressão equívoca e perturbadora, sugerindo zonas apartadas e inacessíveis à Teoria Geral do Direito e atribuindo virtualidades misteriosas àquilo que é considerado “autônomo”.

Becker (1998, p. 31) sintetiza a matéria concluindo que

Pela simples razão de não poder existir uma regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a “autonomia” (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.

Nesse sentido, a autonomia conferida ao Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro não significa a independência entre ambos, havendo, em verdade, uma relação de interdependência, razão pela qual a efetiva destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais deve ser objeto de análise também pelos estudiosos do Direito Tributário. Nesse campo, essa arrecadação deverá produzir efeitos, caso não venham a ser carreados os recursos à finalidade que fundamentou sua cobrança.

A separação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, no passado, decorreu de uma sucessão lógica, pois, nas palavras de Horvath (2014, p. 167),

o cientista do Direito se apercebeu da dificuldade de analisar detidamente o todo da atividade financeira do Estado e tratou de especializar-se nas partes que se foram mostrando cada vez mais relevantes e complexas. O risco seria – e continua presente, como demonstra a experiência – chegar a uma especialização tão exagerada, a ponto de perder a visão do todo.

Com efeito a suposta autonomia entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro tem acarretado erros na interpretação do aspecto destinação, levando os estudiosos do Direito a desconsiderar a relevância do destino da arrecadação para a

configuração da espécie tributária contribuições especiais e os efeitos de sua efetividade na consecução dos objetivos do Estado brasileiro. A sua introdução no consequente da norma tributária é uma maneira de retomar a visão do todo na atividade financeira do Estado.

Admitir a dissociação entre a finalidade das contribuições especiais e o destino do produto da arrecadação, sob o argumento da separação entre as normas de natureza tributária e financeira, torna sem sentido o disposto no artigo 149 da Constituição Federal.

Não se pode olvidar do alerta de Horvath (2014, p. 174) quanto à relação entre o Direito Tributário e o Financeiro, pois

O Direito Tributário cuida das receitas tributárias do Estado e somente destas, diferentemente do Direito Financeiro, daí por que se pode dizer que a relação entre ambos os “ramos” jurídicos é a de *parte* com referência ao *todo*.

Ele conclui afirmando que

em sendo unos o Direito e o “fenômeno financeiro”, a visão deste deve dar-se conjuntamente pelo Direito Tributário e pelo Direito Financeiro (além de por outras ciências afins). Ao menos a separação de ambos não deve ser encarada de modo estanque, como que, se invocando um deles, o outro resta olvidado. Tal atitude, no mais das vezes, ademais de não trazer nenhum benefício, é frequentemente contraproducente e dificulta a compreensão da atividade financeira do Estado como um todo, induzindo a uma interpretação manca do Direito na sua total complexidade. (HORVATH, 2014, p. 177)

A superação dos problemas enfrentados com a cobrança indiscriminada das contribuições especiais somente poderá ser superada por meio da superação da dicotomia entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

O aspecto destinação, integrando o consequente da norma tributária, é o meio adequado para a superação dessa dicotomia, haja vista consistir o destino do produto da arrecadação em elemento essencial à caracterização constitucional da exação.

5.3. O aspecto destinação e o orçamento público

Para se garantir efetividade ao aspecto destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, deve-se pugnar pela efetiva vinculação dos recursos arrecadados às finalidades que ensejaram sua cobrança. Essa vinculação deve ocorrer por meio da lei orçamentária.

Por orçamento público deve ser compreendido

o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas por lei. (BALEEIRO, 2006, p. 411)

Destinando-se o orçamento público ao atendimento das necessidades públicas pelo Estado, este deverá observar a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, respeitando os aspectos finalidade e destinação.

Em outras palavras, o orçamento público deverá destinar o produto da arrecadação das contribuições especiais àquelas finalidades que fundamentaram a sua cobrança, possibilitando, assim, o controle da efetiva aplicação desses recursos.

A separação das receitas afetadas, em respeito ao disposto no artigo 149 da Constituição Federal, é indispensável para esse controle, sendo certo que a adoção de orçamentos separados ou fundos específicos permitem essa verificação.

É o que ocorre com o disposto no artigo 165, parágrafo 5º, da Constituição Federal quanto à determinação de separação entre os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos.

A determinação quanto à separação entre os orçamentos fiscal e da seguridade social deve ser atribuída à imperiosa necessidade de conferir autonomia à seguridade social por meio da vinculação dos recursos que lhe pertençam, bem como para impedir o desvio dos valores que em seu benefício sejam arrecadados.

Infelizmente o comando que determina essa separação entre os orçamentos fiscal e da seguridade social tem sido reiteradamente descumprido no direito brasileiro.

Embora a Lei 13.255, Lei Orçamentária Anual para o ano de 2016, faça a separação das receitas e das despesas dos orçamentos fiscal e da seguridade social em seus artigos 2º e 3º, os Anexos I e II da mesma lei não fazem essa

separação, o que vem a comprovar o reiterado descumprimento do mandamento constitucional.

Caso fosse possível admitir a hipótese de não ser obrigatória a destinação do produto da arrecadação de uma contribuição especial à finalidade que lhe fundamentou a cobrança, deveria ser objeto de questionamento o objetivo de se instituir uma contribuição especial.

Entende-se que a instituição de uma contribuição especial tem o objetivo de individualizar uma fonte de custeio para o cumprimento de finalidades específicas, sendo imperioso que o orçamento público preveja e destine o produto da sua arrecadação sob pena de descumprimento da norma instituidora do tributo.

Ao determinar a qualificação das contribuições especiais por meio da finalidade que buscam atingir (aspecto finalístico do antecedente da norma tributária) e estabelecer a destinação dos recursos ao cumprimento daquela finalidade determinada (aspecto destinação do consequente da norma tributária), definidas estarão as despesas possíveis de serem realizadas com aqueles recursos, bem como as atividades estatais a serem custeadas.

Esse entendimento é corroborado por ra Castellani (2009, p. 170), para quem cada uma das contribuições especiais “representa a fonte de receita específica para o custeio das atividades estatais relacionadas ao campo de atuação determinado pela CF”, caso contrário o mandamento constitucional contido no artigo 149 tornar-se-ia letra morta pelo fato de deixar de ser observado pela lei orçamentária.

Nesse sentido, Castellani (2009, p. 188/189) destaca que

A norma orçamentária, mais especificamente a Lei Orçamentária Anual, deve prever a destinação específica para cada receita estatal, de forma a balizar as receitas e as despesas públicas. Esta previsão de despesa específica, obviamente, tem relação com a destinação obrigatória da receita tributária das contribuições especiais (e demais tributos que exigem, em seu regime jurídico específico, a destinação do produto).

E continua o autor:

“Percebemos, com isso, que a norma orçamentária, ao dispor sobre as receitas tributárias auferidas com contribuições especiais, deverá respeitar a destinação definida na norma de competência tributária, ou seja, deverá destinar tais recursos apenas e tão somente para as atividades estatais definidas pelo texto constitucional. Ao mesmo tempo, contudo, a norma instituidora do tributo, produzida pelo exercício da faculdade atribuída pela norma de competência, somente poderá gerar seus efeitos (sendo aplicada para a constituição do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária)

se houver, na Lei Orçamentária Anual, a previsão da destinação para tais recursos, obedecidas, obviamente, a previsão da norma constitucional de competência (que determina o destino da receita tributária de algumas espécies).” (CASTELLANI, 2009, p. 189/190)

A necessidade de vinculação entre a norma orçamentária e o aspecto destinação das contribuições especiais é uma imposição para se evitar a prática estatal consistente na instituição de tributos desta espécie com o simples objetivo de incremento na arrecadação tributária.

Uma simples pesquisa realizada no Portal da Transparência do Governo Federal nos mostrou que em 2015 a Contribuição para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações, criada pela Lei n.º 10.052/2000, arrecadou em 2015 o valor de R\$ 487,8 milhões, enquanto as suas despesas foram de apenas R\$ 1,2 milhões, comprovando a sua utilização para o incremento da arrecadação tributária.

Esse também é o entendimento de Horvath (2009, p. 46), ao afirmar que

O que se tem presenciado, infelizmente, é a proliferação de contribuições fundadas não na finalidade constitucionalmente imposta, mas tendo por objetivo fugir da repartição da sua arrecadação com Estados e Municípios, tal qual acontece, por exemplo, com o Imposto sobre a Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 159 da Constituição.

Para este autor

a União engendra exações às quais denomina “contribuições”, pretendendo, assim, escapar da falta de criatividade para instituir novo imposto, com base na sua competência residual (art. 154, I) e da necessidade de repartir o produto da sua arrecadação. (HORVATH, 2009, p. 46)

Essa falta de criatividade apontada leva-nos à esdrúxula figura do ornitorrinco tributário. Essa figura é cobrada como uma contribuição especial, mas tem constitucionalmente autorizado o desvio de parcela do produto de sua arrecadação, transformando-a em parcela imposto e parcela contribuição especial.

Com vistas a evitar a perpetuação desse comportamento, é indispensável o respeito ao aspecto destinação, pois não se pode pretender apartar a aplicação dos recursos arrecadados por meio das contribuições especiais daquelas finalidades que lhe fundamentaram a cobrança.

Sendo da essência da espécie essa vinculação, e sendo o direito uno e indivisível, a efetiva destinação dos recursos configura em elemento de validade para a exação tributária. O seu descumprimento pode acarretar o direito à repetição do indébito tributário, como será melhor analisado no item 5.3 *infra*.

No mesmo sentido é o posicionamento de Castellani (2009, p. 191) ao defender que

A instituição das contribuições especiais somente respeitará os ditames constitucionais se, ao mesmo tempo, a norma orçamentária, disciplinadora da utilização dos recursos públicos, também determinar a destinação de seus recursos para as atividades permitidas. De certa forma, nas contribuições especiais há uma nítida aproximação com o princípio da anualidade, na medida em que se exige a correspondência entre a lei tributária, instituidora do tributo, e a orçamentária, definidora da aplicação dos recursos.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.556, o Ministro Joaquim Barbosa manifestou-se em conformidade com esse raciocínio ao afirmar que:

A espécie tributária “contribuição” ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força de atração do pacto federativo, pois a União está desobrigada de partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados. Por outro lado, a especificação parcimoniosa do destino da arrecadação, antes da efetiva coleta, é importante ferramenta técnica e de planejamento para garantir autonomia a setores da atividade pública. Lembro ainda que não se revela bitributação o uso compartilhado de bases de cálculo próprias de impostos pelas contribuições.⁵⁷

Entende-se que a norma orçamentária deve observar, em sua elaboração, a destinação da receita advinda das contribuições especiais àquelas despesas que a fundamentaram.

Nos termos propostos na presente tese, a ausência, na lei orçamentária, de estipulação da aplicação do produto da arrecadação das contribuições especiais nas suas finalidades caracteriza o descumprimento do aspecto destinação, violando a norma de competência estipulada no artigo 149 da Constituição Federal.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13/06/2012, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJe 20/09/2012

Nessa hipótese, ter-se-á transmudado a natureza do tributo de contribuição especial para imposto vinculado, afrontando-se o disposto no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal.

Em qualquer hipótese, entende-se se encontrar caracterizada a inconstitucionalidade da exação por descumprimento do mandamento constitucional referente à vinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais à finalidade que lhe confere suporte fático, o que permitirá o pleito de repetição do indébito tributário por parte daqueles que já pagaram o tributo ou o direito de não se submeter à incidência tributária na hipótese de não ter sido cumprida a obrigação tributária principal.

5.4. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais

O aspecto destinação das contribuições especiais tem sido objeto de reiterados descumprimentos pelo legislador pátrio, seja no plano constitucional, por meio da Desvinculação das Receitas de União, seja no plano legal, que pode ocorrer por meio da lei orçamentária ou por meio de outra lei, diversa da instituidora da contribuição especial.

O aspecto destinação das contribuições especiais podem deixar de ser observado em decorrência de um desvio jurídico ou de um desvio de fato.

O desvio jurídico consiste na alteração da finalidade da contribuição especial e ocorre por meio de instrumentos legais ou infralegais que vêm a transferir ou desviar o produto da arrecadação daquela finalidade para a qual fora instituída, podendo ocorrer no plano constitucional ou no plano infraconstitucional.

Entende-se que a alteração da finalidade de uma contribuição especial, por meio da substituição daquela finalidade originariamente ensejadora da sua instituição por outra finalidade, caracteriza a instituição de uma nova contribuição especial.

Sendo uma nova contribuição especial, a exação deverá submeter-se à análise dos pressupostos constitucionais de instituição: adequação da nova finalidade àquelas previstas no artigo 149 da Constituição Federal; obediência ao aspecto finalidade; respeito à segurança jurídica e observância do aspecto destinação.

Outra hipótese para o desvio jurídico é a permanência da exação após atingida a finalidade para a qual foi instituída. Neste caso haverá nítida inconstitucionalidade da exação em decorrência do desvio jurídico perpetrado.

A hipótese de descumprimento da finalidade para a qual uma contribuição especial foi instituída pode ser melhor observada na análise das contribuições de intervenção do estado sobre o domínio econômico.

Em oportunidade anterior (COSTA, 2005, p. 129), teve-se a oportunidade de analisar o caráter temporário das contribuições interventivas, sustentando-se à época que

Apontando a União Federal na lei que instituir a exação o objetivo a ser atingido com o ato interventivo, não poderá o tributo, uma vez alcançada a finalidade proposta, permanecer *ad eternum* no mundo jurídico, penalizando os contribuintes. Em outras palavras, uma vez corrigida a distorção econômica indesejada, a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico nela lastreada deverá desaparecer.

Em verdade, configurando a espécie fator excepcional, não poderá perdurar indefinidamente no cenário jurídico-tributário, conforme se depreende do texto constitucional.

E concluiu-se afirmando que

sendo o ato interventivo temporário, temporário deverá ser o tributo cobrado em seu lastro. Uma vez atingido o objetivo constante da lei instituidora, não poderá a mesma subsistir, perdendo automaticamente o seu fundamento de validade. (COSTA, 2005, P. 130)

Assim, a ser atingida a finalidade para a qual foi instituída a contribuição especial, esta deverá desaparecer do mundo jurídico, sendo inconstitucional a permanência da sua cobrança em todos os casos.

O desvio de fato ocorre por meio da simples alteração do destino do produto da arrecadação, em total desrespeito à ordem normativa da exação, fugindo ao controle do mundo jurídico. O desvio de fato, por seu caráter ilegal e criminoso deve ser reprimido pelos pensadores do direito.

Entende-se que três são as hipóteses em que ocorre o desrespeito ao aspecto destinação das contribuições especiais: por determinação constitucional; por determinação legal; ou no plano fático.

No plano constitucional, a violação do aspecto destinação ocorre por meio de norma inserida em seu corpo que autorize a não aplicação do produto da

arrecadação de uma contribuição especial na finalidade que autorizou a sua cobrança.

No plano legal, o descumprimento do aspecto destinação ocorrerá por meio da edição de normas infraconstitucionais que alterem a aplicação dos recursos arrecadados por meio das contribuições especiais.

Ocorrerá descumprimento do aspecto destinação, no plano fático, quando a arrecadação das contribuições especiais for objeto de aplicação distinta daquela que lhe conferiu suporte material, sem a observância de norma constitucional ou infraconstitucional.

Tendo em vista que esses desvios possuem o condão de alterar a essência das contribuições especiais – violando os aspectos finalidade e destinação –, eles devem ser objeto de análise pormenorizada, haja vista significarem a desvinculação do produto da arrecadação.

5.4.1. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano constitucional

A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano constitucional ocorre por meio de determinação do poder constituinte reformador que autoriza seja o produto da sua arrecadação utilizado em finalidades diversas daquelas para as quais foram cobrados.

Ao analisar esse fenômeno no plano constitucional, Barreto (2011, p. 165) entende haver violação a duas garantias individuais dos contribuintes: a) a garantia de aplicação exclusiva do produto da arrecadação por meio da contribuição especial naqueles fins que lhe deram suporte fático; e b) a garantia decorrente da aplicação da competência residual para a instituição de impostos novos: não cumulatividade e fato gerador ou base de cálculo distintos dos demais tributos discriminados no texto constitucional.

O autor (BARRETO, 2011, p. 165) conclui que a norma que promova a desvinculação, ainda que parcial e temporária, viola os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, afrontando o disposto no artigo 60 da Constituição Federal. Dessa forma, a norma que venha a prever tal possibilidade deve ser retirada do sistema jurídico.

Esse processo de desvirtuamento das contribuições especiais, iniciado com a quebra da parafiscalidade necessária daquelas exações que são destinadas ao custeio da seguridade social, desaguou de forma definitiva na desvinculação parcial de suas receitas, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Com efeito a Desvinculação de Receitas da União (DRU) permite à União Federal utilizar-se livremente de 20% (vinte por cento) de sua receita com impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, deixando de observar o aspecto destinação desta espécie.

Entende-se ser a norma desnecessária quanto à permissão aberta em relação aos impostos, haja vista que estes, pela sua própria natureza, destinam-se ao custeio geral das despesas estatais e têm expressamente vedada pela Constituição Federal a vinculação da sua receita a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as hipóteses discriminadas no artigo 167, inciso IV.

Dessa forma, a relevância do dispositivo acrescentado ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias resume-se à possibilidade de descumprimento do aspecto destinação das contribuições sociais e interventivas.

A inexistência de veto à desvinculação da receita das contribuições sociais destinadas à previdência social, previstas no artigo 195, incisos I, “a” e II, apresenta-se absolutamente incompatível com o propalado constante déficit previdenciário.

Sendo as receitas das referidas contribuições insuficientes para o custeio do sistema previdenciário, como se pode coadunar com a retirada desses recursos para aplicação em finalidades distintas?

A própria existência da Desvinculação de Receitas da União reflete a deturpação atual do sistema tributário nacional. As dificuldades enfrentadas pela União Federal para o exercício da competência residual dos impostos, associada à criação de contribuições especiais de maneira indiscriminada, levou o Estado a ter grande parcela de sua receita vinculada a finalidades específicas.

No orçamento da União Federal para o ano de 2016, Lei n.º 13.255/2016, está previsto que mais de 60% (sessenta por cento) da arrecadação tributária ocorrerá por meio da cobrança de contribuições especiais, chegando a um valor superior a R\$ 770 bilhões. O valor previsto para arrecadação das contribuições especiais é, também, 58% (cinquenta e oito por cento) superior ao valor previsto para arrecadação de impostos federais, demonstrando, dessa forma, o total

descompasso entre a prática tributária nacional e os comandos constitucionais regentes da matéria.

Submetido o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias à análise de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, este entendeu não haver qualquer violação às garantias constitucionais dos contribuintes em acórdão cuja ementa apresentou a seguinte redação:

1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.

Para o Ministro Relator, Cezar Peluso:

Foram as Emendas Constitucionais nº 27/2000 e nº 42/2003 que, alterando o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinaram a desvinculação das receitas de impostos e **contribuições** sociais da União e sua aplicação na Conta Única do Tesouro Nacional, sem que aqui desponte incompatibilidade com o restante do texto constitucional. Ademais, é de se observar que a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea, uma vez não contemplada pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal.⁵⁸

A aceitação da Desvinculação de Receitas da União pela Corte Suprema brasileira, ao argumento de não haver previsão no artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal quanto à efetiva vinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais, afronta a melhor doutrina e interpretação do texto constitucional, atingindo de forma implícita o federalismo por violar a limitação constitucional do poder de imposição fiscal da União Federal. Esta somente pode instituir imposto novo, dentro da sua competência residual, observando o disposto nos artigos 154, inciso I, e 157, inciso II, da Constituição Federal.

A decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 537.610 apresenta-se em absoluta dissonância aos comandos constitucionais, observando exclusivamente os interesses dos detentores do poder. A decisão se apresenta dissociada do texto constitucional, uma vez que está a permitir a instituição de verdadeiros ornitorrincos tributários que são impostos novos,

⁵⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 537.610/RS. Segunda Turma. Relator Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 01/12/2009.

inobservados os mandamentos constitucionais de não cumulatividade e não coincidência com os impostos já discriminados no texto constitucional, bem como a partilha da sua receita com os Estados e o Distrito Federal, travestidos do nome contribuição especial.

A vinculação constitucional do produto da arrecadação das contribuições especiais àquelas finalidades que lhe conferiram suporte de validade deve ser vista como verdadeira cláusula pétrea constitucional, pois se configuram em verdadeiro mecanismo de proteção aos cidadãos estabelecido pelo legislador constituinte originário, tornando-se verdadeira limitação material ao poder reformador derivado.

Silva (1993, p. 61) afirma acerca do conteúdo do artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal que

A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, , ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, “tenda” (emendas *tendentes*, diz o texto), para a sua abolição.

Para Mendes e Branco (2013, p. 133) as vedações contidas no parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal não exaurem as limitações materiais do poder de reforma da Constituição Federal. Para esses autores

O que se puder afirmar como ínsito à identidade básica da Constituição, ideada pelo poder constituinte originário, deve ser tido como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo. Recorde-se sempre que o poder de reformar a Constituição não equivale ao poder de dar ao País uma Constituição diferente, na sua essência, daquela que se deveria revigorar por meio da reforma.

No mesmo sentido é o escólio de Fernandes (2015, p. 139), ao afirmar que os limites materiais de reforma da Constituição

dizem respeito a determinadas matérias que, embora não estejam literalmente impedidas de serem abolidas, nos termos expressos do art. 60, § 4º da CR/88, podem ser consideradas como matérias que também não podem ser suprimidas (abolidas), sob pena de ferir de morte o sistema constitucional e o seu núcleo essencial engendrado pelo Poder Constituinte Originário. Acreditamos que a Constituição seria corrompida na sua “aura”, se dela fosse feita tábua rasa em flagrante desrespeito ao Poder Constituinte Originário.

Em consonância com esses posicionamentos doutrinários, entendemos que a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais apresenta-se como verdadeira garantia individual do contribuinte, protegida implicitamente pelo disposto no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição Federal, pois o fenômeno consiste na própria essência de existência das contribuições especiais.

Corroborando esse posicionamento, Spagnol (2002, p. 95) sustenta que a “afetação da arrecadação a despesa específica integra de forma decisiva o seu regime jurídico”, raciocínio que acompanha o de Greco (2000, p. 241), ao afirmar que “o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade”.

A Desvinculação de Receitas da União não pode subsistir, quando analisada sob a influência da presente tese, haja vista violar expressamente os aspectos finalidade e destinação das contribuições especiais.

A inobservância do aspecto destinação por meio constitucionalmente previsto significa violação a princípio e garantia fundamental do contribuinte quanto à correta aplicação do produto da arrecadação da contribuição especial.

Aceitar a possibilidade de alteração, ainda que parcial, da destinação do produto da arrecadação significa a mutação genética da espécie tributária, criando um verdadeiro ornitorrinco tributário.

Nesse sentido é o escólio de Jardim (2015, p. 118), ao afirmar que

se a Constituição instrumenta uma pessoa de direito público interno, no caso, a União, com poderes para instituir contribuições sociais ou interventivas econômicas com a única finalidade de propiciar a obtenção de recursos financeiros para financiar a ordem social ou para suportar o custeio de uma atividade interventiva, torna-se evidente que seria despropositado estabelecer destinação distinta daquela contida no título competencial. Por conseguinte, dar outra destinação significa induzir o contribuinte a erro, de forma compulsória, obtendo vantagem ilícita. Traduz uma verdadeira burla que hospeda os componentes tipológicos do estelionato na órbita no direito penal, nos estritos termos do art. 171 da respectiva codificação.

O autor conclui afirmando que

À derradeira, cumpre veementizar em alto e bom som que a DRU encontra-se acoimada de indubitosa inconstitucionalidade que agride o contribuinte e o cidadão, configurando, pois, uma execrável excrecência que merece ser expungida de nossa ordem jurídica. (JARDIM, 2015, p. 123)

Ao deixar de se caracterizar como uma contribuição especial em decorrência da DRU, a exação tributária passa a ter a parcela dos recursos desvinculados submetida ao regime constitucional dos impostos, enquanto a parcela que permanece vinculada submete-se ao regime constitucional das contribuições especiais.

Não se apresenta em conformidade com as premissas estabelecidas na presente tese a existência de uma espécie tributária híbrida, com características parciais de duas outras espécies tributárias, razão pela qual entendemos deve ser repelida do ordenamento jurídico pátrio a Desvinculação de Receitas da União.

5.4.2. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano infraconstitucional

O aspecto destinação pode ser objeto de violação no plano infraconstitucional quando o legislador estabelecer a aplicação do produto da arrecadação das contribuições especiais em finalidades diversas daquelas para as quais elas foram cobradas.

Barreto (2011, p. 167) apresenta cinco possibilidades para esta violação no plano infraconstitucional:

- (i) a desvinculação, por força de lei orçamentária posterior à criação do tributo, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída;
- (ii) a alteração de um vínculo existente, criando uma nova destinação;
- (iii) a ausência de previsão sobre a destinação;
- (iv) previsão expressa da não vinculação a órgão fundo ou despesa; e
- (v) a desvinculação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária.

A primeira e a quinta hipótese apresentadas são, em nosso entendimento, semelhantes. Em verdade, não vislumbramos diferença entre ambas, já que a desvinculação ocorrerá por meio de disposição contida em lei orçamentária.

O autor entende que a primeira hipótese apresentada se afigura inconstitucional em razão da obrigatoriedade de aplicação do produto da arrecadação das contribuições especiais naqueles fins que a legitimara, pois

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. 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. (BARRETO, 2011, p. 184)

Dessa forma, a desvinculação do produto da arrecadação de uma contribuição especial por meio de lei orçamentária posterior à criação do tributo se apresenta incompatível com o regime jurídico-constitucional da espécie defendida na presente tese, tendo em vista a essencialidade da destinação da arrecadação das contribuições especiais às suas finalidades na estrutura da norma tributária.

No mesmo sentido estão as lições de Spagnol (2002, p. 95):

Sendo as contribuições instituídas em virtude de um determinado gasto, ou seja, de uma determinada finalidade, podemos afirmar que um eventual desvio de finalidade ou a trestinação do produto da arrecadação implica alteração das condições para o exercício da competência impositiva.

Essa vedação foi ressaltada pelo Tribunal de Contas da União, nos autos do Processo n.º 012.933/2013-9, ao entender ser vedada a possibilidade de aplicação dos recursos do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – FISTEL – sem a observância da vinculação legal.

O Ministro Vital do Rego afirmou ser diferente

a realidade das contribuições e dos empréstimos compulsórios, os quais, de acordo com a Constituição Federal, vinculam o produto da arrecadação à finalidade a que se destina a cobrança. Portanto, se o fundo fosse constituído por recursos oriundos de contribuições, nem mesmo sua lei de criação poderia prever desvinculação.⁵⁹

Dessa forma, a inclusão do aspecto destinação no consequente da norma tributária, ora proposta, terá o condão de vedar a possibilidade de norma tributária prever a aplicação dos recursos das contribuições especiais em finalidades distintas daquelas que a fundamentam.

No mesmo sentido foi o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.925/DF ao afirmar ser

⁵⁹ Tribunal de Contas de União, Processo n.º 012.933/2013-9, Relator Min. Vital do Rego, julgamento 16/09/2015

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 natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.⁶⁰

Referida ADI foi apresentada pela Confederação Nacional do Transporte – CNT – em face do artigo 4º, I, 'a', 'b', 'c' e 'd' da Lei Orçamentária Anual do ano de 2013, Lei n.º 10.640/2003. O dispositivo combatido previa a hipótese de utilização do excedente de arrecadação da CIDE Combustíveis em finalidades distintas daquelas estabelecidas no artigo 177, parágrafo 4º da Constituição Federal, que é taxativo quanto ao destino do produto da arrecadação da exação.

Para a Relatora, Ministra Ellen Gracie, tendo-se em vista o disposto no parágrafo único do artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, é impossível a utilização dos recursos arrecadados em finalidade diversa daquela para a qual foram cobrados.

Ao final a decisão, ela apresentou a seguinte ementa:

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 natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

Esse posicionamento da Suprema Corte brasileira apresenta-se em conformidade com a tese ora proposta uma vez que defende a observância do aspecto destinação, vedando a adoção de dispositivo de lei orçamentária que preveja a alteração do destino dos recursos arrecadados por meio das contribuições especiais, por se verificar expressa violação aos aspectos finalidade e destinação.

Como dito no item 3 *supra*, a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais deve ser vedada mesmo na hipótese de sua realização por meio da lei orçamentária, haja vista tal procedimento comprometer estruturalmente a espécie tributária, pois o aspecto destinação significa o dever jurídico ao ente

⁶⁰ Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 2.925, STF, Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, julgamento 19/12/2003, publicação DJ 04/03/2005, pág. 10.

tributante de aplicação integral do produto da arrecadação no fim pretendido com a exação.

A segunda hipótese, consistente na alteração do vínculo original da contribuição especial, em verdade, significa a criação de uma nova contribuição especial, cabendo-nos neste ponto lembrar o asseverado quando analisamos a hipótese de desvio jurídico do produto da arrecadação por meio da alteração da finalidade da contribuição: ao editar norma que pretenda a modificação da finalidade estipulada para uma contribuição especial, configurada estará a instituição de uma nova exação que deve submeter-se à análise dos pressupostos constitucionais para a sua instituição.

O Estado não pode pretender se valer da simples alteração da finalidade de uma contribuição especial para fins de fugir dos pressupostos constitucionais indispensáveis à instituição de exação tributária, notadamente o respeito aos princípios constitucionais tributários.

A terceira hipótese levantada por Barreto (2011, p. 167) deve ser objeto de críticas pelo estudioso do direito por se apresentar em total desconformidade com os pressupostos constitucionais de instituição das contribuições especiais.

Uma contribuição especial somente poderá ser considerada validamente instituída quando consignar a finalidade a que se destina e a vinculação do produto da sua arrecadação.

Tratar-se-á de verdadeiro imposto a instituição de tributo que não apresente a sua finalidade. Nesse caso, deverão ser observados os requisitos exigidos pelo artigo 154, inciso I, da Constituição Federal para o exercício da competência tributária residual.

A mesma objeção há de ser feita à quarta hipótese apresentada: não se apresenta possível no ordenamento jurídico brasileiro a existência de contribuição especial que não tenha o produto de sua arrecadação vinculado a órgão, fundo ou despesa.

Caso venha a ser instituída exação denominada contribuição que não tenha o produto da sua arrecadação destinado a determinado órgão, fundo ou despesa, restará caracterizada a instituição de imposto novo com violação às exigências da competência tributária residual.

A desvinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais no plano infraconstitucional acarreta a imediata invalidade da exação que tenha sofrido

a desvinculação, reconhecendo-se aos sujeitos passivos o imediato direito à repetição do indébito tributário.

5.4.3. A inobservância do aspecto destinação no plano fático

Mais tormentosa ao estudioso do direito é a situação decorrente do desvio do produto da arrecadação das contribuições especiais no plano fático.

Nesse plano, o aspecto destinação deixa de ser observado por meio de ato administrativo que determina a aplicação dos valores arrecadados por meio das contribuições especiais em finalidades diversas daquelas que fundamentaram a sua cobrança.

A contribuição para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel – tem como finalidades

estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações.⁶¹

Referido fundo apresentou como gastos informados no Portal da Transparência do Governo Federal no ano de 2015 os seguintes valores: a) R\$ 2.958,95 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e noventa e cinco centavos) em material de consumo; e b) R\$ 1.249.384,03 (um milhão, duzentos e quarenta e nove mil, trezentos e oitenta e quatro reais e três centavos) destinados à FINEP – Financiadora de Estudos e Projetos. Esse mesmo portal informa que a arrecadação com a referida contribuição em 2015 totalizou R\$ 487.801.817,98 (quatrocentos e oitenta e sete milhões, oitocentos e um mil, oitocentos e dezessete reais e noventa e oito centavos), levando-nos à conclusão da existência de um desvio no plano fático da ordem de R\$ 486.549.475,00 (quatrocentos e oitenta e seis milhões, quinhentos e quarenta e nove mil, quatrocentos e setenta e cinco reais).

Outro desvio do produto da arrecadação das contribuições especiais perpetrado no plano fático ocorreu com o valor arrecadado em 2015 a título da contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações. O Portal da Transparência do Governo Federal informa uma arrecadação no importe

⁶¹ Lei n.º 10.052/2000, art. 1º

de R\$ 1.076.149.776,35 (um bilhão, setenta e seis milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e setenta e seis reais e trinta e cinco centavos) e um gasto zero do referido fundo.

A mesma prática pode ser observada quando consultados os valores relativos à Contribuição para o financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, denominada Cide-Royalties; e da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica – CONDECINE.

A Cide-Royalties foi criada pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000, prevendo a aplicação dos seus recursos no custeio de programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo com vistas ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Sessenta e cinco por cento do valor arrecadado com essa contribuição em 2015 foi destinado ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, restando 35% (trinta e cinco por cento) com destinação incerta e não sabida.

A contribuição para o CONDECINE tem, por força do disposto no artigo 34 da Medida Provisória n.º 2.228-1, seus recursos destinados ao Fundo Nacional da Cultura – FNC –, devendo ser aplicados no Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro – PRODECINE –, destinado ao fomento, distribuição, comercialização e exibição, por empresas brasileiras, de projetos de produção independente; no Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro – PRODAV –, destinado ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente; e no Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infraestrutura do Cinema e do Audiovisual – PRÓ-INFRA –, destinado ao fomento de projetos de infraestrutura técnica para a atividade cinematográfica e audiovisual e de desenvolvimento, ampliação e modernização dos serviços e bens de capital de empresas brasileiras e profissionais autônomos que atendam às necessidades tecnológicas das produções audiovisuais nacionais.

Em 2015, foram destinados ao Fundo Nacional da Cultura apenas 0,5% (meio por cento) dos valores arrecadados com a CONDECINE.

Essas quatro situações práticas descritas levam-nos a questionar o destino dado ao produto da arrecadação das contribuições especiais apontadas.

Ausente qualquer previsão legal para o desvio dos valores arrecadados e não aplicados em suas respectivas finalidades, podemos concluir terem sido eles

despendidos em outras finalidades, notadamente ao considerarmos terem as contas públicas brasileiras apresentado déficit de R\$ 111,249 bilhões em 2015.

Ao considerar o aspecto destinação como elemento essencial das contribuições especiais, a falta de aplicação dos recursos dessas exações nas finalidades que lhes dão suporte fático configura violação ao dever estatal perante os sujeitos passivos tributários, conferindo-lhes o direito ao pleito de repetição do indébito tributário.

5.5. Efeitos decorrentes da inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais

Três são as consequências apontadas por Horvath (2009, p. 132/134) que podem advir na hipótese de descumprimento do aspecto destinação: a declaração de inconstitucionalidade da lei que instituiu a contribuição especial; a possibilidade de atribuição de crime de responsabilidade ao administrador público responsável pelo desvio dos recursos; e a repetição do indébito tributário.

A doutrina e a jurisprudência pátrias têm se apresentado reticentes quanto à efetivação dessas consequências, chegando Carvalho (2010, p. 113) a ver mero descumprimento de poder por parte do administrador público quando inobservada a vinculação da receita das contribuições especiais.

Dessa forma, o controle da aplicação dos recursos pelo Poder Judiciário apresenta-se extremamente relevante na análise do regime jurídico da espécie, pois, segundo Castellani (2009, p. 183) “não há sentido, nos parece, aceitar a destinação como relevante, mas, concomitantemente, aceitar sua impossibilidade de controle ou irrelevância pragmática”.

Para o respeito à integridade do sistema constitucional tributário é indispensável que o Poder Judiciário venha a defender o respeito aos mandamentos constitucionais referentes aos aspectos finalidade e destinação das contribuições especiais.

Esse respeito somente irá ocorrer quando reconhecidos os reflexos dos desrespeitos às normas constitucionais na esfera dos administradores públicos e na arrecadação tributária.

Na esfera do administrador público responsável pela gestão dos recursos públicos, deve-se reconhecer a prática de crime de responsabilidade na hipótese de

desvio dos recursos das contribuições especiais, enquanto na esfera da arrecadação tributária deve-se reconhecer a inconstitucionalidade das contribuições especiais viciadas pela tredestinação ou adestinação dos seus recursos e consequente direito à repetição do indébito tributário para os sujeitos passivos.

5.5.1. O crime de responsabilidade pelo administrador público responsável pelo descumprimento do aspecto destinação

Horvath (2009, p. 132) defende que

desviar o produto de arrecadação de contribuição (dar-lhe outro destino que não aquele decorrente da sua finalidade) atenta contra a Constituição da República, descumpra a lei orçamentária e a lei instituidora da contribuição. Se assim é, cremos estar configurada a hipótese de assujeitamento da situação à previsão constitucional ensejadora do crime de responsabilidade.

Navarro Coêlho (2007, p. 73) é outro autor que entende configurar mero crime de responsabilidade ao administrador público, na hipótese de descumprimento do aspecto destinação das contribuições especiais, ao afirmar que “se a Constituição vincula a receita de dados tributos a determinados fins, a *tredestinação pelo Estado* caracteriza ilicitude de gestão e tipifica crime de responsabilidade (é o caso das “contribuições” no Brasil).

A Constituição Federal estabelece, em seu artigo 85, constituir crime de responsabilidade “os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: [...] VI – a lei orçamentária; e VII – o cumprimento das leis e das decisões judiciais.”

Entendemos que, ao desvincular o produto da arrecadação das contribuições especiais daquelas finalidades que ensejaram a sua cobrança e aplicá-los em finalidades diversas, estará o Presidente da República a incorrer em crime de responsabilidade por negativa de cumprimento das leis regentes da exação, devendo por isso responder.

5.5.2. A inconstitucionalidade da lei instituidora da contribuição especial quando inobservado o aspecto destinação

Outro efeito decorrente da inobservância do aspecto destinação deve ser o reconhecimento da inconstitucionalidade da exação por falta de cumprimento dos seus pressupostos de incidência estabelecidos no artigo 149 da Constituição Federal.

Acerca do assunto, Horvath (2009, p. 134), com muita acuidade, assevera que

a destinação da arrecadação de uma contribuição para qualquer finalidade distinta daquela constitucionalmente escolhida desnatura, *a posteriori*, a contribuição, fazendo com que deixe de existir a autorização constitucional para a sua cobrança. É dizer: deixar de ser constitucional a cobrança da contribuição, implicando a impossibilidade da sua exigência.

No mesmo sentido posiciona-se Spagnol (2002, p. 98), ao afirmar que “existindo desvio de finalidade ou tredestinação, verifica-se o exercício irregular da competência impositiva, viciando-se inapelavelmente a norma tributária”.

Esse também é o posicionamento de Derzi (2015, p. 43):

A destinação passou a fundar o exercício da competência da União e, ao mesmo tempo, pressupõe como hipótese de incidência o ato ou atos estatais causadores dos gastos ou despesas. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição e sem praticar os atos que as ensejam, falece competência à União para criar contribuições. Estaríamos em face de exigências pecuniárias cobradas sem causa e sem competência.

Consistindo a observância do aspecto destinação em pressuposto constitucional de validade das contribuições especiais, o seu descumprimento deverá acarretar o reconhecimento da inconstitucionalidade da exação, abrindo-se ao contribuinte o direito à repetição do indébito tributário.

5.5.3. A repetição do indébito tributário quando descumprido o aspecto destinação

Perante a Constituição Federal de 1988, deve-se discordar de autores como Sampaio Dória (1986) e Becker (1998), que entendem que a não aplicação dos

recursos na finalidade para a qual foram cobrados não possui o condão de acarretar a inconstitucionalidade dos tributos, haja visto que esta ocorre em momento posterior, possuindo relação com norma de natureza financeira.

Embora não desvirtue a verdadeira natureza jurídica das contribuições especiais, que é a tributária, a desvinculação dos recursos ou sua aplicação em finalidade diversa daquela para a qual foram arrecadados invalida contribuição especial pois, nesse caso, restará demonstrada a sua desnecessidade, na hipótese de desvio total, ou a possibilidade de sua redução, na hipótese de desvio parcial.

Como lembra Greco (2005, p. 184), *“na medida em que devemos suportar tributos, que o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que se invoca como motivo para sua exigência”*.⁶²

No mesmo sentido é o posicionamento de Castellani (2009, p. 185):

Mais uma vez afirmamos que as prescrições relacionadas à destinação da norma de competência tributária não se exaurem com o mero ingresso do recurso tributário, mas sim se irradiam até a efetiva aplicação dos valores no destino constitucionalmente previsto.

Ocorrendo a desvinculação dos recursos arrecadados, duas possibilidades se apresentam ao pensador do direito: a) apontar a desnecessidade da contribuição especial, em razão do seu desvio total e, por consequência, determinar a repetição integral do indébito tributário; b) ou determinar a não subsunção do contribuinte no montante integral do tributo, devendo este se submeter apenas naqueles percentuais efetivamente aplicados na finalidade que lhe deu ensejo.

A aplicação do produto da arrecadação das contribuições especiais nas finalidades que legitimaram a sua cobrança configura verdadeiro dever jurídico para o Estado na visão de Barreto (2011). Caso descumprido esse dever, ao contribuinte deverá ser conferido o direito subjetivo de repetir o indébito tributário.

O desvio realizado por meio da lei orçamentária, no entendimento de Barreto (2011, p. 184) “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.

⁶² Neste mesmo sentido é o posicionamento de Ferraz Jr., Tércio Sampaio. “Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito” *in* Solidariedade Social e Tributação, Ed. Dialética, pág. 219

Em qualquer uma das hipóteses anteriores, ao vislumbrar a inexistência de aplicação integral dos recursos à finalidade que lhe deu ensejo, entendemos que ao contribuinte deve ser conferido o direito à repetição do indébito por descumprimento do aspecto destinação das contribuições especiais.

Esse também é o posicionamento de Horvath (2009, p. 133), ao afirmar que, constituindo o tributo em bem público, ao povo deve pertencer o produto da arrecadação. Dessa forma, com base no princípio republicano, o autor sustenta quanto às contribuições especiais que “a autorização popular (o *consentimento*) é condicionada a que elas tenham as suas respectivas destinações constitucionalmente previstas”.

Este autor conclui afirmando que

quando se trata de contribuições, a competência só existe para cumprir a finalidade e se for cumprida esta finalidade; a finalidade, por sua vez, pressupõe a destinação; se não há destinação, deixa de existir a competência; inexistindo a competência, não se pode ser obrigado a pagar; em se pagando, deve haver repetição do indébito. (HORVATH, 2009, p. 134)

Em que pese o entendimento anterior, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União – DRU –, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 566.007 (Brasil, 2014), negando ao contribuinte o direito de restituição dos valores desviados com autorização constitucional. Referido Recurso Extraordinário apresentou a seguinte ementa:

DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas.

2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou

ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança.

4. Negado provimento ao recurso extraordinário.

Nesse Recurso Extraordinário, sustentou a Relatora, Ministra Carmen Lúcia

Se a inconstitucionalidade fosse da desvinculação, a única consequência cabível seria o retorno à situação anterior, ou seja, a observância da vinculação originariamente estabelecida pela Constituição da República.

Não é possível concluir que da eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais decorreria a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese em que se autorizaria a repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.⁶³

No mesmo sentido manifestado pelo Supremo Tribunal Federal está o posicionamento de Carvalho (2010, p. 276), para quem

Não é possível haver a repetição do indébito com fulcro na destinação dada à receita do tributo, uma vez que a tese do ressarcimento ao contribuinte em razão da não aplicação da arrecadação às finalidades previamente estabelecidas não encontra abrigo no ordenamento pátrio.

Por todo o exposto no presente trabalho, há de ser repellido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto ao direito de repetição do indébito tributário na hipótese de descumprimento do aspecto destinação das contribuições especiais.

A existência da finalidade associada à destinação dos recursos é que caracteriza constitucionalmente a espécie. Dessa forma, caso a exação não apresente um desses pressupostos de validade, falecerá competência à União Federal para a cobrança do tributo, devendo-se atribuir ao contribuinte o direito à repetição do indébito tributário.

No mesmo sentido manifesta-se Derzi (1999, p. 69), ao afirmar que:

⁶³ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 566.007/RS. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Brasília, DF, 13/11/2014.

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente 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.

Esse também é o entendimento de Spagnol (2002, p. 103) e Barreto (2011, p. 203).

O direito à repetição do indébito tributário na hipótese de violação do aspecto destinação das contribuições especiais foi defendida no Supremo Tribunal Federal pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 183.906. Conforme o eminente Ministro:

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).⁶⁴

No mesmo sentido foi o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.556:

Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.⁶⁵

Dessa forma, à verificação do descumprimento do aspecto destinação das contribuições especiais deverá se seguir o reconhecimento da inconstitucionalidade da exação e, por consequência, haverá o direito à repetição do indébito pelo contribuinte quando o tributo já houver sido pago.

Problemático poderia se apresentar a possibilidade de repetição do indébito tributário das contribuições especiais quanto verificada a aplicação parcial dos

⁶⁴ RE 183.906/SP

⁶⁵ ADI 2.556

recursos arrecadados na finalidade que ensejou a cobrança. Em outras palavras, poder-se-ia questionar a repetição do indébito tributário quando houver desvio parcial do produto da arrecadação das contribuições especiais.

Entende-se que verificada a existência de desvio parcial do produto da arrecadação das contribuições especiais deve acarretar no reconhecido de inconstitucionalidade parcial da norma instituidora da exação. Esta inconstitucionalidade apresenta-se na definição da alíquota aplicável acarretando na redução da mesma e restituição as contribuintes no valor proporcional àquele que não foi aplicado.

Tome-se a título ilustrativo o ocorrido com Contribuição para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel. Foram gastos nas finalidades indicadas no artigo 1º da Lei n.º 10.052/2000 apenas 0,002% (dois centésimos por cento) do produto da arrecadação.

A alíquota estipulada no artigo 4º, inciso III, da Lei n.º 10.052/2000 é de 0,5% (meio ponto percentual) incidente sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Considerando o percentual do produto arrecadado nas finalidades que ensejaram a cobrança da exação, sob a ótica da tese ora proposta, acarretaria no reconhecimento de inconstitucionalidade de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos) da alíquota.

CONCLUSÃO

Ao buscar resposta acerca da existência de limites à instituição de contribuições especiais e ao desvio do produto da sua arrecadação no paradigma do Estado Democrático de Direito, buscou-se garantir a perfeita aplicação dos recursos arrecadados por via das contribuições especiais uma vez que é a sua finalidade o permissivo de cobrança.

Tal preocupação decorreu da constatação de verdadeiro desrespeito pela União Federal quanto aos pressupostos constitucionais para a instituição das contribuições especiais.

Deixando de observar as finalidades discriminadas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições especiais têm sido instituídas visando exclusivamente o incremento das receitas da União Federal.

Em busca da melhor resposta à questão formulada, baseou-se a tese em três premissas: a adoção do positivismo jurídico em sua vertente exclusivista; a preponderância da segurança jurídica tributária; e a estruturação normativa do sistema jurídico estabelecida por H.L.A.Hart.

A adoção do *hard positivism* é imperativa, haja vista a impossibilidade de abertura interpretativa na definição da hipótese de incidência tributária. O fato gerador tributário deve ser definido através de conceitos fechados e determinados.

Decorrência lógica da opção pelo positivismo jurídico exclusivista foi o estabelecimento da segurança jurídica tributária como premissa da presente tese.

A relação entre o Estado e o contribuinte deve se orientar pela boa-fé obtida no respeito à segurança jurídica por meio da certeza do direito, da estabilidade do sistema e a confiança legítima.

A violação dos aspectos finalidade e/ou destinação das contribuições especiais configura violação à certeza do direito e à confiança legítima.

A terceira premissa estabelecida foi a opção pela estrutura normativa de Hart, dividindo as normas jurídicas em primárias e secundárias.

Dentro desta estrutura o artigo 149 da Constituição Federal deve ser classificado como uma norma de modificação ao estabelecer os requisitos a serem observados no momento da instituição das contribuições especiais.

No momento da aplicação das normas relativas às contribuições especiais, o artigo 149 da Constituição Federal deverá ser reputado como uma norma de

reconhecimento, haja vista consistir no fundamento de validade para todas as exações da espécie.

Fundamentando-se nessas premissas, a busca pela solução dos problemas levou a uma releitura dos estudos já desenvolvidos quanto à estrutura da norma tributária.

Verificada a insuficiência dos estudos desenvolvidos para o objetivo da tese, foi proposta uma nova estrutura à norma tributária mediante a inserção do aspecto finalidade no seu antecedente e do aspecto destinação no seu consequente.

Entendeu-se que três são as acepções para a compreensão da finalidade das contribuições especiais: a) condicionante constitucional de validade da exação tributária; b) condicionante de instituição e destinação legal do produto da arrecadação; c) destinação efetiva e vinculação dos recursos à finalidade que deu suporte à sua instituição e cobrança.

A primeira perspectiva consiste na observância do mandamento contínuo no *caput* do artigo 149, permissivo a instituição das contribuições especiais, e que deve consistir em uma efetiva atuação da União Federal nas áreas social, interventiva ou no interesse de categoria profissional ou econômica.

Sob a segunda perspectiva a finalidade das contribuições especiais deve ser entendida como o objetivo almejado com uma determinada contribuição especial e consiste no aspecto finalidade que deverá integrar o antecedente da norma tributária.

Já a finalidade como destinação efetiva e vinculação dos recursos à finalidade que deu suporte à instituição e cobrança da contribuição especial em espécie enseja o aspecto destinação integrante do consequente da norma tributária.

A inobservância das finalidades constitucionalmente estabelecidas para as contribuições especiais deve acarretar a invalidade da norma instituidora do tributo cobrado.

O aspecto destinação visa impedir o desvio do produto da arrecadação das contribuições especiais, pondo fim ao processo de cada vez maior promiscuidade que se desenvolveu ao longo da década de noventa entre os impostos e as contribuições especiais.

Ao não ser atendida a finalidade para a qual foi cobrada a contribuição especial há de se garantir ao Contribuinte o direito de não ser constrangido ao seu pagamento.

Em respeito ao Estado Democrático de Direito, somente poderá ser considerada válida uma contribuição especial que apresente uma adequação entre o meio escolhido e a consecução dos objetivos constitucionalmente previstos.

Da mesma forma, com vistas à plena observância do sistema constitucional tributário é necessário que sejam respeitadas as características constitucionais de cada espécie tributária.

A inserção de ambos os aspectos na estrutura da norma tributária acarreta uma nova classificação das espécies tributárias deve basear-se na adoção de três distintos critérios: a) a análise do aspecto material da hipótese de incidência; b) a finalidade para a qual foi instituído o tributo; e c) a possibilidade de restituição do tributo.

A adoção destes critérios determina o reconhecimento da existência de cinco espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro: os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Estas dividem-se em contribuições sociais, interventivas e corporativas. A denominada contribuição de iluminação pública, prevista no artigo 149-A da Constituição Federal apresenta-se incompatível com teoria proposta. Entendemos que a mesma persiste caracterizada como uma taxa inconstitucional.

Os aspectos finalidade e destinação possuem uma relação de causa e efeito, sendo a finalidade condição de validade da norma instituidora de uma contribuição especial perante o Sistema Tributário brasileiro, enquanto a destinação estabelece a obrigatoriedade de destinação dos recursos arrecadados à finalidade apresentada no antecedente da norma jurídica tributária.

Em decorrência, há de se superar a posição da doutrina que estabelece a extinção da relação jurídica entre o Estado e o Contribuinte, inaugurada com a realização do fato gerador tributário, juntamente com o pagamento do tributo, consistindo o em instrumento para garantir a efetiva destinação dos recursos arrecadados com a cobrança das contribuições especiais.

Três são as hipóteses de descumprimento do aspecto destinação: a) por via constitucional; b) por via infraconstitucional; c) por via fática. Todas as hipóteses devem ser reputadas incompatíveis com a Constituição Federal.

A Desvinculação de Receitas de União criou verdadeiro ornitorrinco tributário no Direito brasileiro ao possibilitar a existência de contribuições especiais sujeitas parcialmente ao regime tributário dos impostos.

A inobservância do aspecto destinação é causa permissiva à imputação de crime de responsabilidade pelo Presidente da República.

Reconhecendo-se a violação da destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais deve-se seguir o reconhecimento da inconstitucionalidade da exação por falta de competência para a sua cobrança.

Em decorrência, há de se conferir ao contribuinte o direito à repetição do indébito tributário quando verificada tal violação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto R. Pacto Federativo. Disponível em: <<http://portalibre.fgv.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A7C82C54ADE6252014D054DF504610C>>. Acesso em 30 jul. 2015.

ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições sociais**: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 15ª tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Participação na 9ª Assembleia In: **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975, p. 383-402.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ÁVILA, Humberto. “Contribuições na Constituição Federal de 1988” In: **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 308-327.

ÁVILA, Humberto. “Limites à tributação com base na solidariedade social” In: **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998. Atualizado pela Prof.^a. Misabel de Abreu Machado Derzi.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2015. Atualizado pela Prof.^a. Misabel de Abreu Machado Derzi.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, 16ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 2006. Atualizado pelo Prof. Dejalma de Campos.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**, 3ª Ed., São Paulo, Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**, 2ª Ed., São Paulo, Lejus, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier latin, 2011

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto. "A participação das sociedades cooperativas no custeio da seguridade social – Aspectos tributários". In: **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 354-403

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**; Tradução Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. **Análise do resultado da arrecadação**.

Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 121428 / RJ. Segunda Turma. Relator Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 01/06/2004. DJ 16/08/2004, p. 156.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.105/DF. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 18/08/2004, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o Acórdão Ministro Cezar Peluso. DJ 18/02/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556 MC. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 09/10/2002, Relator Ministro Moreira Alves. DJ 08/08/2003, *Lex*: EMENT, vol. 02118-02, pág. 00266

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2556. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13/06/2012, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJe 20/09/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 86.595/BA. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 27/06/1978, Relator Ministro Xavier de Albuquerque. *Lex*: RTJ, vol. 87, págs. 271 e segs.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 95.398/SP. Tribunal Pleno. Brasília, DF, 25/05/1983, Relator Ministro Soares Muñoz, DJ 05/08/1983. *Lex*: RTJ, vol. 12-02, pág. 677

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 138.284/CE. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 01/07/1992. DJ 28/08/1992. *Lex*: RTJ, vol. 143-01, pág. 313

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 146.733-9/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29/06/1992. DJ 06/11/92. *Lex*: RTJ, vol. 1683-3, págs. 384-422

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 183.906-6/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 18/09/1997. DJ 30/04/1998. *Lex*: RTJ, vol. 167-01, pág. 287.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 233.332-6/RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 10/03/1999. DJ 14/05/1999, pág. 24.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 361.829/RJ. Segunda Turma. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 13/12/2005. DJ 24/02/2006. *Lex*: LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, págs. 240-257

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 537.610/RS. Segunda Turma. Relator Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 01/12/2009. DJ-e n.º 237, data 18/12/2009. RT, vol. 99, n.º 894, 2010, págs. 104/105.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 566.007/RS. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Brasília, DF, 13/11/2014. DJ-e n.º 28, data 11/02/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 573.675-0/SC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewansowski. Brasília, DF, 25/03/2009. RDDT n.º 167, págs. 144/157.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 603.624 RG/SC. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 21/10/2010. DJ-e n.º 224, data 23/11/2010.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed.: São Paulo: Saraiva, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Participação na 9ª Assembleia In: **Interpretação no direito tributário**, São Paulo: Saraiva, Educ, 1975, p. 383-402.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 18ª ed.: Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. Contribuições especiais e sua destinação. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**, 1ª ed., Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções**. São Paulo, Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 4ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias – as contribuições especiais – a importância da base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 156, p. 95-108

COSTA, Alexandre Freitas. **Contribuições de Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico**. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2005.

CLARK, Giovani. **Política Econômica e Estado**. Scientia Luris (UEL), v. 11, p. 73-84, 2007

CLARK, Giovani. A ADI 1950: o Voto Aula em Direito Econômico. In: COSTA, José Augusto Fontoura; ANDRADE, José Maria Arruda de; MATSUO, Mery Hansen. (Org.). **Direito: Teoria e Experiência**. Estudos em Homenagem a Eros Roberto Grau - Tomo I. 1 ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2013, v. 1, p. 429-451.

CLARK, Giovani. “A ditadura pós-moderna” In: SOUZA, Washington Peluso Albino de & CLARK, Giovani. **Questões polêmicas de direito econômico**. São Paulo: LTr, 2008, p. 27/34.

CLARK, Giovani. “O fetiche das leis” in SOUZA, Washington Peluso Albino de & CLARK, Giovani. **Questões polêmicas de direito econômico**. São Paulo: LTr, 2008, p. 47-54.

CLARK, Giovani. “Os aumentos abusivos das tarifas dos serviços públicos privatizados” In: SOUZA, Washington Peluso Albino de & CLARK, Giovani. **Questões polêmicas de direito econômico**. São Paulo: LTr, 2008, págs. 67-82.

CLARK, Giovani & OLIVEIRA, Fabiano Gomes de. “Política econômica para o desenvolvimento na Constituição de 1988” In: SOUZA, Washington Peluso Albino de & CLARK, Giovani. **Direito econômico e a ação econômica estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, págs. 47-63.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**, n.45.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. "Direito Tributário, Direito Penal e Tipo". 2ª ed., São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização à obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, de BALEEIRO, Aliomar, 1999.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de Atualização à obra Direito Tributário Brasileiro, de BALEEIRO, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário”. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. **Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 627-650.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “A causa final e a regra matriz das contribuições”. In: **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 635-670

DERZI, Misabel de Abreu Machado. “O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva” In: **Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2014, p. 637-659.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo jurídico**: uma introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process fo Law”**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed., Salvador: *JusPodium*, 2015.

FERNANDES, Simone dos Santos Lemos. **Teoria da parafiscalidade brasileira**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, p. 127-133.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1973.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Da ideia à defesa**: monografias e teses jurídicas. 2ª ed., Belo Horizonte: Mandamentos, 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social” In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAU, Eros. “Conceitos indeterminados” In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. **Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 119-124.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra de. (Organizadores). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. “Solidariedade Social e Tributação” In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 104, p. 122-140

GRECO, Marco Aurélio & PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito**. São Paulo: Dialética, 2002.

GROUDINE, Candance J. Authority: H.L.A. Hart and the Problem with Legal Positivism. **The Journal of Libertarian Studies**, vol. IV, n. 3 (Summer 1980), p. 273-288.

GOUSTIN, Miracy Barbosa de Souza & DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: Teoria e Prática**. 4ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HART, H.L.A. Positivism and the Separation of Law and Morals. **Harvard Law Review**, v. 71, n. 4, (Feb. 1958), p. 593-629, fev. 1958.

HART, H.L.A. Are there any natural rights?. **The Philosophical Review**, v. 64, n. 2 p. 175-191, abr. 1995.

HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

HORVATH, Estevão. Direito Financeiro *versus* Direito Tributário. Uma dicotomia desnecessária e contraproducente. In: **Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2014, p. 155-177.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições - uma interpretação possível da Emenda Constitucional nº 27. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 61, p. 43-48.

JARDIM, Eduardo Macial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KERSTENETZKY, Célia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

LAURENTIS, Thais de. **Repetição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.

LACEY, Nicola. H.L.A. **Hart's rule of law: the limits of philosophy in historical perspective**. : Quadremi fiorentini, 2007, p. 1203-1224.

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

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MANEIRA, Eduardo. **Base de Cálculo Presumida**. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A sucessão tributária do artigo 133 do Código Tributário Nacional não abrange cessão temporária de direito de uso de marca – inteligência do referido dispositivo. Disponível em: <www.gandramartins.adv.br/project/ives.../10/.../8436718065307p.doc>. Acesso em: 16 jul.2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 328-354.

McCORMICK, Neil. **H.L.A. Hart**. Tradução de Cláudia Santana Martins; Revisão técnica de Carlos Henrique Beviláqua. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições no sistema tributário. In: **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 355-365.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito**. Coimbra: Almedina, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Energia Elétrica – “Aplicação” Obrigatória de Recursos (Lei n. 9.991). In: **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 377-431.

PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 366-390.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PAYNE, Michael. **Hart's Concept of a Legal System.** : 18 Wm. & Mary L. Rev., 1976, p. 287-319.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributário**, vol. I. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1975.

PERRY, Stephen. **Hart on Social Rules and the Foundations of Law:** Liberating the Internal Point of View. Fordham Law Review, Vol. 75, Issue 3 (2006), Article 3, pp.1171-1209

PETRY, Rodrigo Caramori. O critério finalístico no controle de constitucionalidade das contribuições especiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 112, p 106-126.

PICCOLO, Carla Henriete Bevilacqua. **A moral e o conceito de direito em H.L.A. Hart.** São Paulo: USP/Faculdade de Direito, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições intervenção no domínio econômico.** São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As contribuições de intervenção no domínio econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 81, p. 75-79.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Significado e Importância da Vinculação das Receitas das Contribuições Especiais. In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, 8º Volume, São Paulo: Dialética, 2004, p. 356-368.

PINTO, Bruno Reis. A contribuição prevista na Lei Complementar n.º 110/2001 e sua revogação automática com o exaurimento de sua finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 227, p. 21-37.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PONTES, Helenílson Cunha. Notas sobre o Regime Jurídico-Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 6º Volume, São Paulo, Dialética: 2002.

POSNER, Richard A. **A problemática da teoria moral e jurídica;** tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012

POSNER, Richard A. **The problematics of moral and legal theory**. Harvard University Press, 2002.

RAZ, Joseph. **O conceito de Sistema jurídico**: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Sistema Tributário brasileiro. In: **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 301-318.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: Reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. **Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 98, p. 44-62.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Contribuições e vinculação de sua Receita. In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 28-44. v. 8.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional. In: **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. Participação na 9ª Assembleia. In: **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975, p. 383-402.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/contribuicoes-especiais/>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

SOUZA, Ricardo Conceição. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico. In: **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética: 2000.

SOUZA, Ricardo Conceição. Contribuições e Vinculação de sua Receita. In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**., 8º Volume, São Paulo: Dialética, 2004, p. 369-390.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Ricardo Conceição. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, São Paulo: Dialética, 2003, p. 494-523.

SOUZA, Washington Albino Peluso de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

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.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Os tributos como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico**. (Dissertação de Mestrado), Belo Horizonte, 1993.

STARR, William C. Law and morality in H.L.A. Hart's legal philosophy. Disponível em: <<http://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1941&context=mulr>>. Acesso em: 30 ago. 2015.

STRUCHINER, Noel. **Direito e Linguagem**: uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.