

# EM BUSCA DO TEMPO PERDIDO: AS CONTRIBUIÇÕES E SUA PECULIAR CONDIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*In search of lost time: the contributions and its unique condition in Brazilian Tax Law*

Daniel Giotti de Paula

Procurador da Fazenda Nacional.

Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

Diretor-Regional do Centro de Altos Estudos Jurídicos da PGFN.

Pós-graduado em Direito Empresarial e Econômico pela UFJF.

Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Natureza jurídica e regime jurídico; 2 Da definição clássica dos tributos e das especificidades das contribuições: um inventário de posições doutrinárias sob a navalha de Ockham e ótica da filosofia da linguagem; 3 Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade : uma leitura constitucional e crítica dos aspectos da tributação no Estado Democrático de Direito e na Sociedade de Risco; 4 Recuperando o tempo perdido: focando no regime jurídico, não na essência; Referências bibliográficas.

**RESUMO** - É indubitável que as contribuições especiais são tributos, de acordo com a Constituição brasileira. Não obstante, ser aceita sua peculiar condição, juristas e juízes, influenciados pelos nominalismo e formalismo jurídico tradicional desconectados do atual desenvolvimento do pensamento jurídico atual, tentam enquadrar a exação ao regime jurídico-tributário, esquecendo-se que o controle de juridicidade dela deve ser diferente dos demais tributos. É necessário, também, estabelecer critérios próprios para se controlar a criação das contribuições, enfatizando seu propósito finalístico, o que leva à mudança da jurisprudência sobre a matéria assentada pelo STF.

**PALAVRAS-CHAVE** - Contribuições. Controle de Juridicidade. Propósito Finalístico. Jurisprudência. Formalismo Jurídico.

**ABSTRACT** - It is undoubtful that the special contributions are taxes, at all, according to the Brazilian constitution. Although, it is accepted its unique condition, jurists and judges, influenced by a nominalism and a traditional legal formalism, disconnected from the actual development of jurisprudence's thought, try to fix the contribution inside the tax's statue model, forgiving that the control over it should be different from others taxes. It's also necessary to fix standards unique for controlling the setting up of contributions, focusing on its finalistic purpose, which leads up to the changing the case law on this subject by STF.

**KEYWORDS** - Contributions. Control Order. Finalistic Purpose. Case Law. Legal Formalism.

## INTRODUÇÃO

A contribuição é uma figura cujo estudo tem suscitado perplexidades entre os juristas. Discute-se sobre sua natureza jurídica, havendo quem a identifique como uma figura anômala, não tributária, e quem a considere tributo, o que gera outra indagação: saber se é imposto, taxa ou uma exação autônoma.

Muito embora se reconheça a científicidade daqueles que pugnam por uma natureza não especial da contribuição, numa tentativa de remetê-la ao regime jurídico do imposto ou taxa, conforme se demonstrará, com apoio no entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e no perfil constitucional dela, parte da doutrina perde a oportunidade de demonstrar a verdadeira questão ainda por decidir, que é o controle finalístico do tributo. Por isso, sugere-se uma tentativa de recuperar o *tempo perdido*, assentando-se a legitimidade *apriorística* da contribuição, que precisa de um segundo teste de razoabilidade/proportionalidade, na verificação de sua juridicidade em um caso concreto.

É que a doutrina tradicional, ao tratar da matéria, muitas vezes ignora o contexto normativo em que a contribuição vem prevista, esquecendo que seu regime jurídico não é o mesmo daquele estabelecido para outros tributos. Presos a uma visão formalista, tentam enquadrar a figura em uma visão dicotômica ou tricotômica do tributo.

Ainda há aqueles que se afastam desta visão, mas indiretamente adotando suas premissas de análise, verificando a contribuição a partir do modelo de impostos e taxas.

Outrossim, pouca valia tem analisar a contribuição a partir da doutrina estrangeira, sem se fazer a necessária contextualização, a fim de saber se as construções doutrinárias advindas deste estudo têm pertinência com o contexto normativo brasileiro.

É fato por demais realçado na doutrina pátria que o Direito Tributário brasileiro é peculiar por estar sistematizado com minúcias na Constituição Federal<sup>1</sup>. Nela estão definidas as regras de competência para instituição de tributo, os princípios jurídico-tributários, as limitações constitucionais ao poder de tributar, entre outras matérias que, em ordenamentos jurídicos outros, ou advêm implicitamente da Constituição por um esforço doutrinário e jurisprudencial ou estão consagrados apenas na legislação infraconstitucional.

Por outro lado, a contribuição, sendo ou não considerada como tributo, possui um regime jurídico próprio previsto no artigo 149, CF, não se podendo desconsiderar essa limitação no trato da matéria.

Ademais, o fundamento da contribuição, radica no fato de se pertencer a um grupo, do qual decorre logicamente um dever de solidariedade para custear intervenções estatais na área social, no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Percebe-se pela leitura do artigo 149, CF, um caráter instrumental das contribuições, realçando que devem atender a uma finalidade predeterminada.

Entretanto, dizer que o fundamento da contribuição radica em uma finalidade remete a um conceito jurídico indeterminado, cujos limites vão ser desvelados pelo intérprete, não estando aprioristicamente delineados num enunciado normativo.

Sendo a contribuição validada constitucionalidade pela finalidade, será a proporcionalidade um dos mecanismos jurídicos de controle da instituição ou majoração de contribuições, controle sem o qual a União receberia um “cheque em branco”<sup>2</sup> para se valer dessa competência tributária, o que conflitaria com a própria razão de ser de se delimitar uma regra de competência. O estudo não pode prescindir de uma visada constitucional, sobretudo por estarem as contribuições vinculadas à idéia de uma sociedade pós-moderna, ambivalente ou de risco<sup>3</sup>.

Objetiva-se, no presente artigo, tratar de peculiaridades das contribuições.

## 1 NATUREZA JURÍDICA E REGIME JURÍDICO

O positivismo jurídico deixou como legado a tentativa de se explicar qualquer instituto jurídico de forma categorial. Sabe-se que Hans Kelsen, influenciado pelo positivismo, formulou uma Ciência do Direito, uma

1 Por todos, ver JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998. Para o autor paranaense, “enquanto no estrangeiro, o sistema tributário é constituído em nível infraconstitucional, a Constituição brasileira abriga um minucioso e complexo conjunto de princípios e regras tributárias” (p. 216-217).

2 A expressão é de Marco Aurélio Greco, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 142.

3 Por todos, ver LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

*teoria pura*, erigindo a norma jurídica como objeto próprio de estudo, como forma de se separar da teoria jurídica tudo que fosse objeto de outras ciências como a Moral e a Sociologia<sup>4</sup>.

Da proposta inicial de seu positivismo metodológico, chegou-se adiante a uma postura radical, esposando que se a norma positiva é o objeto desta ciência, a natureza de determinado instituto (=a essência que o diferencia de qualquer outro instituto jurídico) seria definida pelo regime jurídico a ele aplicável.

Esse método esquemático de ver a realidade jurídica, que deita raízes no racionalismo positivista<sup>5</sup> e na causalidade<sup>6</sup>, faz com que o jurista volte-se sempre ao “passado”, àquilo que já foi previamente estudado, definido e estruturado, objetivando-se colocar sob uma determinada categoria jurídica qualquer instituto novo que lhe surja como objeto de estudo.

A partir dessa constatação, Marco Aurélio Greco afirma que

Esta obsessão pela busca da natureza das coisas (ou da natureza jurídica dos institutos e categorias do Direito) é um dos ingredientes que complicam o estudo das contribuições, pois diante da dificuldade de compreender seu perfil e funcionamento, parte da doutrina procurou reconduzir as contribuições às categorias conhecidas e às essências que foram ”descobertas” no passado (é o que se vê, por exemplo, na tentativa de inserir, a qualquer custo, as contribuições na classificação que divide os tributos em vinculados e não-vinculados)<sup>7</sup>

4 KELSEN, Hans. *A teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 79.

5 Vide GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 15-18. O autor paulista explica que a grande mudança nos últimos 500 anos foi a possibilidade dada ao homem de medir a realidade. Estruturou-se entre 1250 e 1600 uma nova visão de mundo, que partia de duas idéias básicas: medir a realidade e visualizar esta mensuração. Tal visão representou a superação da antiga postura do homem perante o mundo, que se apoava em formulações eminentemente religiosas e práticas, procurando encontrar-se a explicação para qualquer evento nas Sagradas Escrituras. Mensurar a realidade e visualizar a mensuração significaram o aporte de uma nova forma de conhecimento “científico”, dito objetivo, puro, lógico, neutro, o que acabou influenciando o próprio Direito.

6 A teoria da causalidade surgiu desse processo objetivador e quantificador do racionalismo, que se desenvolveu entre 1250 e 1600. Passou-se a ver o mundo sob a ótica causalista, de modo que “tudo tem uma relação necessária com algo: tudo acontece em função de um determinado evento anterior; e, dado esse evento anterior, inexoravelmente, dar-se-á a sua consequência” (GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 20). No mundo, já estariam postas as causas e as consequências, de modo que o “futuro seria apenas feito pelas consequências das respectivas causas” (Idem, p. 21). Isso também se passa no Direito, mormente no Direito Tributário, pois “quando se diz que o fato gerador é evento legalmente previsto que, ocorrido, determina o nascimento da obrigação tributária, trata-se de nítida aplicação de uma visão causal de mundo, em que dados determinados fatos, e em que olhando para o passado, vale dizer, vendo uma relação estaticamente definida, dar-se-á uma determina consequência, inexoravelmente” (Idem, p. 23).

7 Idem, p. 17-18.

Afastando-se dessa premissa, Marco Aurélio Greco diz que, em verdade, natureza jurídica e regime jurídico devem ser diferenciados, pois não é correto confundir o instituto com o próprio regime aplicável. Assim, a essência da figura, o “ser imposto”, não significa que haja um único regime jurídico aplicável a quaisquer dessas espécies tributárias<sup>8</sup>. O regime jurídico nada mais é que a feição formal à qual determinado instituto jurídico se submete<sup>9</sup>, não sendo a denominação que define uma entidade do mundo do direito<sup>10</sup>.

Ademais, deve-se ter em mente que, embora haja quem se preocupe ainda em determinar a natureza jurídica da contribuição, a discussão perde sentido ao se constatar que o artigo 149 da Constituição Federal dispõe sobre o regime jurídico que se aplica ao instituto. Diz a segunda parte do dispositivo que as contribuições observarão às regras estabelecidas nos “art. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º”. Será a partir dessa moldura normativa, cotejando com outros princípios e regras constitucionais, que se constrói jurisprudencialmente o regime jurídico aplicado às contribuições.

Infere-se, portanto, que algumas regras próprias do regime tributário se aplicam às contribuições, de modo que essas figuras se submetem a um regime parcialmente tributário por mandamento constitucional, podendo-se concluir, finalmente, que o regime aplicado às contribuições, embora semelhante, é diverso do regime tributário. Ademais, isso corroboraria a tese de que as contribuições não possuem natureza tributária, o que para Marco Aurélio Greco, no entanto, não é questão essencial<sup>11</sup>.

É curioso que esse entendimento, de certa forma, acaba por valorizar a norma jurídica como determinante do regime jurídico de certo instituto, o que de resto coaduna-se com a preocupação do positivismo jurídico em se cingir a discussão jurídico-formal ao que está positivado. É certo, frise-se uma vez mais, que se abandona o radicalismo de uma proposta que atrela necessariamente natureza jurídica a regime jurídico, que desconhece o papel criativo da jurisprudência, dado pela própria dinamicidade das relações humanas. Além disso, conclui-se que se valoriza o texto constitucional, pois se segue o nele está consagrado, ou seja, aplica-se o regime jurídico previsto no artigo 149, CF às contribuições.

<sup>8</sup> Idem., p. 72.

<sup>9</sup> Idem, p. 73.

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – perfil constitucional – inexigibilidade da contribuição para o Incra – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, p. 94, nov. 2009. Na esteira do que afirma Marco Aurélio Greco, porém, não se pode concordar com a concepção de Carraza de que, na verdade, contribuições poderão ser impostos ou taxas, conforme as hipóteses de incidência e base de cálculo utilizados, pois a validação da contribuição atende ao prisma da finalidade.

<sup>11</sup> GRECO, op. cit., p. 74. Ao longo da obra, o autor pontua, em favor a sua tese, que o artigo 145, CF, não traz as contribuições como espécies do gênero “tributo” (Idem, p. 80).

Feitas essas considerações, faz-se necessário analisar, ainda que sucintamente, peculiaridades existentes nas contribuições, que as afastariam da definição clássica de tributos.

## 2 DA DEFINIÇÃO CLÁSSICA DOS TRIBUTOS E DAS ESPECIFICIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES: UM INVENTÁRIO DE POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOB A NAVALHA DE OCKHAM<sup>12</sup> E ÓTICA DA FILOSOFIA DA LINGUAGEM

Como restou assentado, a discussão sobre a natureza jurídica das contribuições, não obstante importante, não é primordial para se definir o regime jurídico a que se submetem. Todavia, muitos juristas têm se debruçado sobre o tema, a maioria deles optando por considerá-las como tributos.

Tomando por base o regime constitucional anterior, Alfredo Augusto Becker consignou que:

A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples *impostos* com destinação determinada e, noutros verdadeiras, *taxas*<sup>13</sup>.

Geraldo Ataliba, analisando as contribuições previdenciárias [hoje, espécies de contribuições sociais] no sistema constitucional de 1967, examinou-as a partir da perspectiva da parafiscalidade, considerando-as como figura tributária *sui generis*<sup>14</sup>.

Já analisando as contribuições sob o sistema tributário forjado pela Constituição Federal de 1988, Ricardo Lobo Torres assevera que “a contribuição é um *tertium genus* de tributo, que se situa a meio passo entre imposto e taxa”<sup>15</sup>.

12 No Wikipédia NAVALHA DE OCCAM. In: WIKIPÉDIA, a encyclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2012. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Navalha\\_de\\_Occam&oldid=30431130](http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Navalha_de_Occam&oldid=30431130)>. Acesso em: 20 jun. 2012., extrai-se que “a Navalha de Occam ou Navalha de Ockham é um princípio lógico atribuído ao lógico e frade franciscano inglês William de Ockham (século XIV). O princípio afirma que a explicação para qualquer fenômeno deve assumir apenas as premissas estritamente necessárias à explicação do fenômeno e eliminar todas as que não causariam qualquer diferença aparente nas previsões da hipótese ou teoria”. Devo a apresentação deste princípio, reduzido pela Teoria da Ciência contemporânea, a ideia de que se deve optar primeiramente pela explicação mais simples das coisas, a um dos maiores constitucionalistas deste país, o Professor Willis Santiago Guerra Filho. Na virada fenomenológica de sua obra, nos últimos anos, ressalto sua preocupação “em não multiplicar desnecessariamente os termos, sem que haja entes diversos a serem nomeados por eles”, quando ele tenta voltar às origens do que seria o princípio da proporcionalidade. Por todas, veja seu “*Por uma Teoria Fundamental da Constituição: enfoque fenomenológico*”. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/131006d.pdf>>. Acesso em: 04.09.2011, p. 11”.

13 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 385.

14 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 137.

15 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 364.

Roque Antonio Carrazza, adotando raciocínio rechaçado por Marco Aurélio Greco, pugna pela natureza tributária das contribuições, ao argumento de que o art. 149, CF, quando manda que se aplique a elas os “arts. 146, III, e 150, I e III”, não deixa dúvidas de que devem tais figuras observar o regime jurídico tributário<sup>16</sup>. Adiante, ao que parece seguindo construção doutrinária de Alfredo Augusto Becker, diz que elas “podem revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”<sup>17</sup>.

Essa revisão da literatura jurídica nacional, longe de ser exaustiva, apenas revela a tendência em se considerar a contribuição como figura tributária, tese que ao final parece ter recebido a chancela do próprio Supremo Tribunal Federal<sup>18</sup>, muito embora o professor Marco Aurélio Greco tenha colocado em dúvida essa afirmação, inicialmente<sup>19</sup>.

Após concluírem pela natureza tributária da contribuição, os doutrinadores, em geral, esforçam-se por adequar a exação às classificações existentes dos tributos, o que acaba por gerar problemas, dadas as especificidades constitucionais das contribuições, como adiante se demonstrará.

Assim, tem-se a classificação proposta por Geraldo Ataliba que, partindo do critério de identificação do fato gerador, separa o tributo entre os vinculados e os não vinculados a uma atividade estatal, colocando a contribuição na espécie dos “tributos não vinculados”<sup>20</sup>.

Ricardo Lobo Torres esforça-se em apresentar semelhanças e diferenças entre as contribuições e outras espécies tributárias, no intuito de marcar o fato de a contribuição ser um *tertium genus*. Assim, a contribuição

16 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 494.

17 CARRAZA, 2001, p. 495.

18 Ver STF, DJU 26 jun. 1994, RE 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves. Afirma o relator, peremptoriamente, que “a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 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”.

19 Merece observação a crítica acurada que faz, asseverando que a definição da natureza jurídica seria uma preocupação da doutrina, ao contrário da jurisprudência que se preocupa com a composição de conflito de interesses e com assegurar a unidade do ordenamento jurídico (GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 76). É curioso, porém, que o Direito Tributário tem peculiaridades, pois o próprio conceito de tributo está estampado em diplomas legais (artigo 3º, CTN; artigo 9º, Lei Federal n. 4320), assim como a tentativa de identificar quais são as espécies tributárias (artigo 5º, CTN; artigos 145, 148, 149 e 149-A, CF). De qualquer sorte, o STF definiu que as contribuições previstas no artigo 149, CF, são tributos, primeiro no voto do Min. Carlos Velloso, durante o julgamento da ADI n. 447, relatada pelo Min. Octávio Callot, posição encampada expressamente no RE n. 146.733-9 e reafirmada em julgado recente (STF, Pleno, RE n. 573.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, DJe 22.05.2009).

20 GRECO, op. cit., p. 91.

Aproxima-se do imposto porque os respectivos fatos geradores aperfeiçoam-se tão-logo ocorre a situação descrita em lei, independentemente de qualquer manifestação de vontade do contribuinte; mas dele se extrema porque o imposto não é contraprestacional nem se subordina ao princípio do custo/benefício, mas ao da capacidade contributiva. Assemelha-se à taxa porque ambas são remuneratórias de serviço público, refletem uma divisibilidade da vantagem do contribuinte e se subordinam aos princípios do custo/benefício; dela se afasta, todavia, porque a taxa remunera a prestação de serviço público específico e divisível, enquanto a contribuição corresponde à atividade indivisível da Administração.<sup>21</sup>

Há ainda aqueles que, conforme Roque Antonio Carrazza, simplesmente dizem que a contribuição pode revestir a forma de imposto ou taxa, o que não dá conta da especificidade da contribuição, a qual, segundo texto constitucional (art. 149, CF), serve de instrumento de atuação nas áreas sociais, de intervenção do domínio econômico e ao interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Não se desconhece, porém, engenhosidade no trabalho de alguns doutrinadores. Sacha Calmon Navarro Côelho coloca que “as contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos)”<sup>22</sup>.

A questão é que Sacha Calmon, assim como vários dos autores citados, pressupõe uma visão formalista, que desaguou em “uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco”<sup>23</sup>. Soa como se o Estado, sempre passível de adotar uma postura conflituosa em face dos cidadãos, pudesse ser controlado pela lei em sentido formal.

Além dessa visão formalista do Direito que, conforme se verá, não resiste às novas concepções – sejam elas denominadas de pós-positivistas, não-positivistas ou neoconstitucionalistas e que dominam o Direito contemporâneo -, esses autores se perdem em concepções tradicionais da realidade jurídica: o nominalismo e o essencialismo.

Aqui, lembre-se de que tal debate ganhou fôlego na obra de Thomas Hobbes, para quem “o verdadeiro e falso são atributos da linguagem, e não

21 TORRES, op. cit., p. 364.

22 COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79.

23 GRECO, Marco Aurélio. A crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, Brasília, ano 1, n. 1, p. 11, jan./jun. 2011.

das coisas”<sup>24</sup> e que deu ensejo remotamente à filosofia da linguagem<sup>25</sup>, não mais se crendo na concepção tradicional e platônica de que a linguagem seja capaz de expressar a essência das coisas.

Simplifico bastante o argumento pelo espaço deste artigo. Usando da literatura, lembre-se aqui dos versos de William Shakesperare, cuja tradução é livre: “O que existe em um nome? / Isso a que chamo de rosa / se tivesse outro nome, deixaria de ser perfumada<sup>26</sup>. O nome não é a coisa, o objeto.

Embora pugna por se afastar do *nominalismo*<sup>27</sup>, buscando a realidade das coisas na ontologia, o formalismo jurídico ainda se prende aos nomes para tentar proteger o contribuinte do Estado-fiscal.

A lógica é a seguinte: tributo é um conceito legal constitucionalizado. O Estado tenta colocar o epíteto de tributo para receitas quaisquer compulsórias e, com isso, invadir o patrimônio alheio, a partir da lógica de superioridade do interesse público sobre o privado, que orienta a compulsoriedade do tributo<sup>28</sup>. Não é dar nome de tributo que transforma uma prestação compulsória em tributo.

Daí que se tente desqualificar uma realidade jurídica como tributo para evitar a tributação. Se não é o nome que confere realidade às coisas, uma postura ontológica se mostraria alvissareira.

O contexto constitucional indica espécies tributárias além de impostos e taxas. Daí que o argumento se sofistique, porque existindo algumas espécies tributárias, o importante é saber quais de fato são – e a doutrina tradicional tenta resumir as a impostos e taxas – para tingir de inválida alguma exação. Senão de inválida, o que se tenta é desqualificar a existência de uma espécie além das duas, para reenquadrá-la, via esforço doutrinário e jurisprudencial, a um regime jurídico que não o próprio.

Não seria um nominalismo às avessas?

O debate que ainda persegue parte da doutrina tributária é erigir as teorias dicotômica e tricotômica como fontes suprapositivas na definição da natureza jurídica das exações. Por mais científica que sejam essas teorias – não entro na questão intricada sobre os limites da doutrina em relação ao direito positivado<sup>29</sup> –, a verdade é que não se admite erigi-las a vigas-

24 HOBBES, Thomas. *Leriatã*. Org. por Richard Tuck. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 34.

25 NIGRO, Rachel. A virada lingüística-pragmática e o pós-positivismo. In: *Direito, Estado e Sociedade*, n. 34, jan./jun. 2009, pp. 178-179.

26 No original: “What’s in a name? / that which we call a rose / By any other name / would smell as sweet”. Ver SHAKESPEARE, William. *Romeo and Juliet*. Disponível em: <<http://www.e-text.org/text/Shakespeare%20William%20Romeo%20and%20Juliet.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2011, p. 16.

27 CÔELHO, op. cit., 2005, p. 78.

28 Por todos, LOPES, Mauro Rocha. *Curso de Direito Tributário*. Niterói: Impetus, 2007.

29 Exemplo emblemático se deu no voto-vista do Min. Eros Grau, dado na Reclamação n. 4335/06, em que fixou que o STF, como guardião da Constituição, não deve, necessariamente, seguir os caminhos apontados pela doutrina, de modo que essa, relutantemente ou não, seguirá o que foi decidido pelo

mestras do Sistema Tributário, a ponto de invalidarem as próprias opções constituintes feitas quanto às exações tributárias.

Parece que os doutrinadores tentam se alicerçar nessas teorias, da mesma forma como os jusnaturalistas oitocentistas fizeram ao propor que a razão humana estaria acima do direito positivo. E muitos dos teóricos que se alicerçam nas teorias dicotômica e tricotômica se afirmam positivistas, adotando postura *formalista* que não se coaduna com o jusnaturalismo.

Ricardo Lobo Torres afirma, contrariamente a essa postura essencialista, que “a natureza jurídica de um tributo não é algo independente da Constituição positiva, que possa sobrepor num mundo das essências, impondo-se obrigatoriamente ao contribuinte”, muito embora, depois, considere que “se a Constituição resolveu categorizar como tributo algo que não tem natureza de tributo, é claro que a categorização constitucional tem que ser respeitada pelo intérprete”<sup>30</sup>.

Seja como for, o apego ao *essencialismo* ainda é sentido na doutrina e na jurisprudência. Veja o raciocínio de Sacha Calmon: “a *quantidade nominal de espécies tributárias* é predeterminada pela teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal (ato, serviço, obra ou benefício), pouco importando o *nomen juris*, a denominação dada ao tributo pelo legislador (que jamais é um perito em Direito”<sup>31</sup>. Discorda-se do professor, pois a quantidade nominal de espécies tributárias advém dos contornos normativos, o que não impossibilita, é claro, excessos, com tentativas de se transformar uma exação que seria inválida em válida apenas pelo *nomen juris* que lhe dão.

Analizando as contribuições do artigo 149, CF, ele chega a denominá-las de impostos com finalidades específicas. No entanto, aponta contradição entre o artigo 170, CF, e a existência de contribuições de intervenção de domínio econômico<sup>32</sup>. Não procede o argumento, quanto mais numa tentativa de desqualificar a exação, porque o Direito Constitucional se assenta, segundo parcela expressiva da doutrina, na idéia de que não existem normas originariamente inconstitucionais, tese já chancelada pelo STF.

---

STF:”Sucedo que estamos aqui não para caminhar seguindo os passos da doutrina, mas para produzir o direito e reproduzir o ordenamento. Ela nos acompanhará, a doutrina. Prontamente ou com alguma relutância. Mas sempre nos acompanhará, se nos mantivermos fiéis ao compromisso de que se nutre a nossa legitimidade, o compromisso de guardarmos a Constituição. O discurso da doutrina (= discurso sobre o direito) é caudatório do nosso discurso. Ele nos seguirá; não o inverso”. Uma crítica a essa postura voluntariista do Judiciário pode ser colhida em Lênio STRECK (O que é isto – decidido conforme minha consciência?. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010).

30 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. IV – Os Tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 470.

31 COELHO, op. cit., p. 476

32 op. cit., p. 481.

Mesmo entre aqueles teóricos que admitem a possibilidade de se afastar uma norma originariamente inconstitucional o fazem da perspectiva da existência de um ordenamento jurídico injusto: aquele explicitamente injusto em que haja normas como “a República X é soberana, federal e injusta”; ou possua normas cuja injustiça atinja uma medida insuportável<sup>33</sup>.

Sem entrar na delicada questão de ser jusnaturalista ou não a teoria de Robert Alexy, que cunhou a idéia de o Direito conter uma pretensão de correção, a verdade é que Sacha Calmon apresentou mera contradição aparente, em geral resolvida pela idéia ou princípio da unidade da interpretação<sup>34</sup>. Não bastasse isso, a Teoria de Direito Tributário da doutrina clássica se assenta em premissas formalistas, no reconhecimento de um caráter protetivo da juridicidade.

Sob essa segunda crítica, não procede ainda colocar que as contribuições corporativas são “odiosas e antiquadas, nasceram com o facismo e os governos autoritários ou intervencionistas do entreguerras (1920 e 1940)<sup>35</sup>, pois isso implica a adoção de premissas nominalistas, como se a origem da exação a desnaturasse para sempre.

Daí que, passando a doutrina tradicional pela navalha de *Ockham*, as premissas nominalistas não importam na definição do caráter tributário ou não das contribuições e, mais ainda, em saber se elas são impostos com destinação específica, taxas ou uma figura *sui generis*.

Não se defende aqui que o *nominalismo* deva ser substituído por um *essencialismo* jurídico, que coloque a juridicidade de uma exação tributária conforme se crie simples previsão para um ente político instituí-la. De um ponto de vista democrático, deve-se ter deferência pelas opções do legislador constituinte, controlando-se a juridicidade de uma exação a partir de outros critérios, que não somente pela existência de uma lei em sentido formal ou estrito.

Na atual quadra do constitucionalismo contemporâneo, ampliou-se o horizonte do Direito, que não mais se contenta com o *formalismo* de regras jurídicas, expressamente previstas, trazendo para a cena os *princípios jurídicos* como fonte autorizada do direito e a *proporcionalidade* como um critério de controle da produção e aplicação jurídicas<sup>36</sup>.

Não é mais o tempo de fiar na legalidade como garantidora da legitimidade da tributação, devendo a doutrina e a jurisprudência buscar o

33 ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 2004. p. 41-47.

34 Por todos, ver BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. p. 302.

35 COËLHO, op. cit., 0. 481.

36 No ponto da constitucionalização do Direito, já é um clássico o trabalho de Luís Roberto BARROSO (Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional do Brasil. In: SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 203-249).

*tempo perdido*, pois o controle das contribuições, figura *sui generis* na ótica da tributação brasileira, exige análises menos formalistas.

A verdade é que mais do se prender à essência e aos nomes das categorias jurídicas, tentando encontrar sua natureza e daí descobrir o regime jurídico aplicável, com a Nova Hermenêutica, tornou-se imperiosa a análise dos contextos. É necessário analisar as exações tributárias existentes a partir da moldura jurídica existente, sem ficar preso a premissas nominalistas e formalistas.

Perceba-se, portanto, que nas análises das contribuições não podem ser ignoradas características fundamentais das contribuições, tais como seu caráter instrumental, a busca de finalidades e o dever de solidariedade que fundamenta o tributo.

Para dar conta das especificidades das contribuições, devem-se estudar dois fenômenos correlatos: a fiscalidade e a parafiscalidade, relacionadas à própria razão de ser do Estado e ao cumprimento dos designios da sociedade.

### 3 FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE<sup>37</sup>: UMA LEITURA CONSTITUCIONAL E CRÍTICA DOS ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E NA SOCIEDADE DE RISCO

Por muito tempo, colocaram-se a fiscalidade e a extrafiscalidade como dois fenômenos diversos, quase antagônicos. O primeiro era visto como uma das formas de ingresso prioritário de recursos para os cofres estatais<sup>38</sup>; o segundo, como uma forma de forçar um determinado comportamento de um contribuinte via tributação, que não seria naturalmente esperado.

Merece relevo, no entanto, que a doutrina tradicional, vendo como tributos apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, juntava a análise sobre fiscalidade e extrafiscalidade aos impostos, havidos como tributos por excelência.

Daí que, pensando sobretudo nos impostos, e marginalmente nas taxas e contribuições de melhoria, afirmava-se que qualquer tributo teria efeito extrafiscal<sup>39</sup>. Embora fosse uma advertência doutrinária, parece que a jurisprudência pátria, presa a um formalismo exarcebado, não avançava

<sup>37</sup> Esse capítulo, com novas referências bibliográficas e algumas mudanças de estilo, traz as mesmas reflexões que empreendi no capítulo 5 do meu “A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos” (In: *Revista Dialética do Direito Tributário*, 153, São Paulo: Dialética, 2008. p. 13-28).

<sup>38</sup> OLIVEIRA, José Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 131, , p. 46, ago. 2006.

<sup>39</sup> Nas precisas palavras de Geraldo Ataliba (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 151), “ainda que inconscientemente, o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre

no sentido de aferir até que ponto esse efeito inerente aos tributos poderia macular ou não a juridicidade de uma exação tributária.

Seja como for, partindo-se de uma análise dogmática tradicional, tem-se que extrafiscalidade seria um fenômeno que incide sobre certos tributos, os quais, além de terem nítida função fiscal [adquirir receita para custear despesas públicas], possuem função outra, que pode ser indutora ou inibidora de comportamentos.

Tome-se como um exemplo eloquente dessa função de induzir comportamentos o caso da progressividade do IPTU, que se relaciona à implementação de uma política pública constitucionalizada.

Assim, o artigo 182, § 2º, IV, CF ao prever a progressividade do IPTU, no caso de não edificação, subutilização ou não utilização de imóvel em área urbana, está cometendo a essa figura tributária, que em geral serviria única e exclusivamente para obter receita para o Município, uma função outra, qual seja, promover a função social da propriedade.

O mesmo se dá com o imposto de importação e de exportação, cujas funções seriam a de proteger a indústria nacional e a de implementar determinadas políticas econômicas pelo Poder Executivo, respectivamente<sup>40</sup>. Explica-se que justamente dessa função extrafiscal advém a mitigação do princípio da legalidade para os dois impostos, podendo o Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos dentro dos lindes legais (art. 153, § 1º, CF).

Assim, uma análise constitucionalmente adequada da tributação indica que qualquer classificação quanto à fiscalidade ou à extrafiscalidade deve partir do efeito principal, não exclusivo, que o tributo gera.

Ademais, a extrafiscalidade, como um projeto constitucional voltado a fins, pode mitigar o regime geral tributário, já que os objetivos constitucionais perquiridos podem se sobressair a direitos tradicionalmente considerados como protetores dos contribuintes.

Afirmar, portanto, que os impostos e as taxas são tributos fiscais não desnatura a possibilidade econômica de que tenham efeitos extrafiscais. Têm-se os impostos e as taxas como tributos por excelência, visto que os efeitos esperados da tributação sejam, respectivamente, custear as despesas gerais ou de um serviço específico.

Esses tributos têm seu *habitat* natural em um Estado de Direito (Estado-garantidor), adequado ao liberalismo econômico, em que somente se tomará da propriedade privada o necessário para custear outros bens vitais da sociedade, como a prestação de serviços públicos, a manutenção de uma burocracia mínima, a polícia interna e a defesa nacional.

---

a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo possível imaginá-lo sem ele.”

40 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 303 e 308.

Parte-se, dessa feita, de uma divisão entre Estado e sociedade, como se o povo devesse ser protegido do alvedrio estatal. No que tange aos tributos, criou-se um mecanismo de controle atrelado à legalidade, de modo que o tributo só poderia ser cobrado se estivesse previamente previsto em lei (princípio da legalidade), o que significaria que a sociedade estava aprovando aquela cobrança para custear as despesas que reputava essenciais<sup>41</sup>.

Os estudos primeiros de Direito Tributário analisaram esse fenômeno presos a uma visão causalista e determinista, buscando explicá-lo a partir do modelo esquemático causa-conseqüência. Assim, esboçou-se a idéia de fato gerador, como uma causa que gerasse o dever de pagar tributo. Pensando-se no imposto, a mais típica espécie de tributo, forjou-se que o fato gerador (a “causa”) deveria ser algum evento que denotasse aptidão econômica do contribuinte (a “capacidade contributiva”)<sup>42</sup>.

O mesmo raciocínio se deu para a taxa cuja causa era o custeio de um serviço específico e para a contribuição de melhoria que só tinha razão de ser se determinada obra pública gerasse benefício para a propriedade de um determinado contribuinte.

Foram havidas as duas espécies como tributárias, vinculadas também a um controle de legalidade, com a mesma significação de aprovação pelos representantes da sociedade<sup>43</sup>.

Daí que pensar em extrafiscalidade gerasse perplexidades, pois aquele mínimo de proteção ao contribuinte era afastado em prol de outros objetivos buscados via tributação.

Se a fiscalidade e a extrafiscalidade não são fenômenos novos quando se analisa a tributação, parece mais recente a idéia de parafiscalidade, que acompanhou o modelo de Estado surgido nos albores do século XX.

Não se tinha mais um Estado que apenas bloqueava expectativas arbitrárias de governantes, garantidor da autonomia privada, como se cada homem pudesse ser artífice de seu próprio destino, independentemente de suas origens. O Estado cresceu, passando a intervir nos campos econômico e social, tendo “função de legitimação das aspirações sociais” na pena de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>44</sup>. Assim,

A partir do reconhecimento de determinadas necessidades sociais, ou visando atingir certos resultados ou objetivos econômicos, o Estado passou a atuar positivamente nestes campos, criando entidades específicas, fora de sua estrutura básica, que ficariam responsáveis pelo exercício das atividades pertinentes. Por sua vez, estas estruturas necessitavam

41 GRECO, 2000, p. 53.

42 Ibidem p. 53.

43 Ibidem p. 55.

44 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Notas sobre as contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.). op. cit., p. 212.

de recursos financeiros para sobreviver. Estas começam a cobrar da coletividade certas quantias que se justificam em função das finalidades buscadas e que eram diretamente arrecadas por estas entidades que se encontravam ‘ao lado’ do Estado (as entidades ‘paraestatais’).<sup>45</sup>

Daí que tenha se originado, no estudo das Finanças Públicas, a idéia de parafiscalidade, indicando a necessidade de se arrecadar receitas paralelas ao orçamento para financiar as finalidades perseguidas pelas entidades paraestatais. O sentido comum de parafiscalidade, então, é a delegação da capacidade tributária ativa das pessoas políticas – detentoras de competência para instituir tributos – para outras entidades, que passam a ser consideradas como paraestatais.

Dessa forma, são dois fenômenos diferentes, e o próprio uso dos signos diversos “*para*” e “*extra*” implica que o primeiro se aplica a figuras que não teriam natureza propriamente tributária, pois seriam institutos próximos que existiriam ao lado (*para*) dos tributos; enquanto ao outro se submeteriam figuras tributárias especiais (alguns impostos, essencialmente), revelando situações particulares em que os tributos, além de função fiscal, servem a implementação de outros designios constitucionais.

Não se deve desconhecer, porém, que, com a promulgação da Constituição de 1988, seguida por uma efervescência da razoabilidade e proporcionalidade como novos parâmetros de aferição de juridicidade das normas, abandonou-se uma visão formalista, passando o Judiciário a atuar, ativamente, no controle de constitucionalidade da tributação.

Assim, certo de que muitas vezes existe uma consequência não-intencional na criação ou majoração de um tributo, admite-se um controle sobre os efeitos da tributação, não ficando preso a uma visão de que basta o fato gerador e a base de cálculo seguirem os padrões constitucionais para que o tributo seja legítimo. A questão dos efeitos extra-fiscais não intencionais vem sendo tratada sob o prisma da neutralidade concorrencial da tributação<sup>46</sup>, positivada na Constituição no art. 146-A, e que já foi invocada, *obiter dictum* ou como razões de decidir, em julgamentos feitos pelo STF<sup>47</sup>.

45 GRECO, op. cit., 2000, p.87.

46 Ver de minha autoria “A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos” (In: *Revista Dialética do Direito Tributário*, 153, São Paulo: Dialética p. 13-28).

47 Aplicação interessantíssima da neutralidade concorrencial da tributação se deu na Questão de Ordem em Mandado de Segurança nº 24.159-DF (STF, DJ 31.03.2003, Rel. Min. Ellen Gracie). Trata-se de caso, em que se apurou que determinada sociedade empresária impetrou ações com pedidos semelhantes em vários juízos federais, tendo sido o pedido acolhido em um aparentemente incompetente. Segundo se apurou nos autos, conforme delineado no voto da Min. Ellen Gracie, a contribuinte conseguiu acolhida em seu pedido para recolher PIS e COFINS nos moldes da legislação vigente antes da edição da LF nº 9.718 e MP nº 1991/2000, o que lhe garantiria “vantagem competitiva sobre as demais concorrentes do mesmo mercado correspondente a 20,17% sobre o preço final do produto”. Muito embora se trate de caso em que a neutralidade concorrencial foi utilizada para que o Tribunal conhecesse de mandado de segurança para deferir pedido de suspensão de segurança formulado junto à presidência de Tribunal

Se os parágrafos acima já demonstram que para o caso de tributos tradicionais há de se repensar os conceitos tradicionais formulados de parafiscalidade e extrafiscalidade, mais importante a releitura dos fenômenos para o caso das contribuições, tributos cuja aferição de juridicidade observa, além dos parâmetros tradicionais, aqueles atrelados à finalidade.

Ora, uma primeira advertência, melhor delimitada no tópico seguinte, é que não se pode falar propriamente em extrafiscalidade para as contribuições, pois ao contrário dos impostos, não é a arrecadação que se põe como parâmetro primordial para aferir o significado e a função da exigência<sup>48</sup>.

Por outro lado, não é sustentável, a partir do direito posto brasileiro, dizer que as contribuições sociais exigem, necessariamente, a existência de uma entidade paraestatal para arrecadar as receitas e que tenha orçamentos próprios. Tentar colocar no perfil das contribuições essa necessidade é sobrepor o regime jurídico delineado com um aspecto histórico, já que as contribuições, surgidas na Segunda Grande Guerra Mundial, eram associadas a entidades paraestatais<sup>49</sup>.

Não se desconhece, porém, que a própria Constituição pode prever uma entidade paraestatal para arrecadar contribuição ou mesmo vir essa previsão na legislação infraconstitucional.

O Supremo Tribunal Federal sufragou a tese, conforme se vislumbra no julgado abaixo:

Assim, o argumento de que a União, por si própria, não poderia arrecadar contribuição para a seguridade social, só teria sentido se efetivamente a Constituição tivesse criado a Seguridade Social com individualidade própria e autônoma. Aí sim, somente a entidade ou os entes específicos da Seguridade é que poderiam arrecadar as contribuições.<sup>50</sup>

No caso específico de contribuições de intervenção no domínio econômico, admite-se que possam ser cobradas por entidades parafiscais. Pense-se, por exemplo, em uma agência reguladora, à qual poderia ser direcionada a cobrança de contribuições para o cumprimento da própria

---

Regional Federal, demonstra uma mudança de perspectiva nas análises dos efeitos concorrenciais da tributação, seja aquela prevista ideal e genericamente por uma lei, seja aquela que se dá no mundo dos fatos, pela própria ação judicial que, deferindo pleitos de diminuição ou eliminação da tributação em setores de concorrência já reduzida (nos autos, apurou-se que haveria apenas treze refinarias de petróleo no Brasil), pode acabar por chancelar o aniquilamento das concorrentes.

48 GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: “GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 25).

49 ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. In: GRECO, 2001, p. 149.

50 STF, DJ 29 jun. 1992, RE nº 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves.

finalidade de intervenção no domínio econômico que a agência presta<sup>51</sup>. Entende-se como juridicamente viável a criação de uma contribuição, cujo objetivo seja a universalização de um serviço público, por exemplo.

No entanto, deve-se ter cuidado para não levar a possibilidade de criação de uma contribuição parafiscal como uma exigência ontológica da exação. Nessa linha de entendimento, o STF permitiu que uma contribuição de intervenção no domínio econômico continuasse a ser validamente cobrada, mesmo após seu regime jurídico ter sido alterado, com a extinção da entidade paraestatal que antes arrecadava, passando a ser cobrada apenas como “receita vinculada da União”, desde que respeitados os demais requisitos de juridicidade<sup>52</sup>.

Assim, partindo da própria jurisprudência do STF, tem-se que um critério constitucionalmente adequado indica que parafiscalidade e extrafiscalidade não integram, necessariamente, o perfil das contribuições<sup>53</sup>.

Esse perfil, repita-se, é traçado primordialmente e com superioridade, na Constituição.

Tomando-se o perfil delimitado da Constituição, então, não se admite a existência de um imposto parafiscal, ante a vedação de vinculação da receita a fundos, órgãos e despesas, salvo as ressalvas constitucionalizadas<sup>54</sup>.

É óbvio que não se confere legitimidade para que a União possa criar para cada despesa da União uma contribuição específica. A situação surreal levaria a um completo *non sense*, daí sendo certeira a preocupação

51 MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. *Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico*. Dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação da UFPR, sob orientação do Dr. José Roberto Vieira, Julho/2006, p. 170.

52 STF, DJ 08 set. 2000, RE nº 218.061-5/SP, Rel. Min. Carlos Velloso. Trata-se de discussão que chegou ao STF, referente à ATP, adicional de tarifa portuária cobrada em operações com mercadorias importadas ou exportadas, objeto de comércio na navegação de longo prazo, que foi extinta pela Lei nº 9.309/96. O regime jurídico delimitado, a partir de uma série de leis e decretos, previa inicialmente a arrecadação e gestão dos recursos pela Empresa de Portos do Brasil S.A.-Portobrás, que foi extinta pelo Decreto nº 27.266, de 27.04.1990. Entendeu-se que mesmo com a extinção e cobrança direta pela União a exação não teve maculada sua juridicidade. Para uma análise pormenorizada do tema, ver ALMEIDA JR., F.O. Op. cit., p. 149-150.

53 Por tudo o que foi dito, descabível é compreender todas as contribuições estampadas no artigo 149, C.F. como se parafiscais fossem, entendimento que já foi chancelado pelo STF: “as contribuições (...) 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 segurança social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de segurança social (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parágrafo 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)” (STF, DJ 28 ago. 1992, RE nº 138284-8-CE, Rel. Min. Carlos Velloso).

54 O artigo 167, em seu inciso IV, 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 arts. 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 arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, 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”.

da doutrina com a crescente utilização das contribuições especiais, ainda mais por não serem receitas repartíveis com os outros entes políticos<sup>55</sup>.

No entanto, as contribuições são figuras plenamente compatíveis com um Estado Constitucional de Direito e um modelo de sociedade ambivalente e marcada pelo risco.

As relações sociais estabelecidas até o advento da Sociedade de Risco basearam-se em um modelo causalista da realidade, em que a certeza imperava como guia certa do homem. Na modernidade tardia, porém, a produção social da riqueza gera como efeito reverso a produção social de riscos<sup>56</sup>. Riscos de toda ordem: naturais, sociais, econômicos, civilizatórios.

Este estado de coisas que advieio da própria ação humana gera tensão contínua, instaurando-se incertezas. Zygmunt Bauman identificou os tempos em que vivemos como *modernidade líquida*,

uma condição em que as organizações sociais (estruturas que limitam as escolhas individuais, instituições que asseguram a repetição de rotinas, padrões de comportamento aceitável) não podem mais manter sua forma por muito tempo (nem se espera que o façam), pois se decompõem e se dissolvem mais rápido que o tempo que leva para moldá-las e, uma vez reorganizadas, para que se estabeleçam<sup>57</sup>

Quando se pensa em tributos, tem-se que à modernidade se adequavam as figuras dos impostos e taxas, exações criadas para despesas previsíveis, em um ambiente de segurança. Como o Estado deverá, porém, custear os riscos? Parece que as contribuições se mostram mais adequadas nesse particular, já que possuem destinações específicas<sup>58</sup>.

Não por acaso a regra geral é de os impostos e as taxas respeitarem o princípio da anterioridade, enquanto as contribuições guardam respeito ao princípio da anterioridade mitigada (artigo 195, § 6º, CF).

Não bastasse isso, o modelo de Estado calcado em imposto pressupõe uma Administração centralizada, que presta os serviços públicos diretamente e os custeia dentro das receitas gerais. Do Executivo unitário passou-se por um movimento de descentralização administrativa,

55 Por todos, ver CÔELHO, op. cit., p. 480.

56 BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: 34, 2010. p. 23.

57 BAUMAN, Zygmunt. *Tempos líquidos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007. p. 7. Para ver como a idéia foi embrionariamente concebida pelo sociólogo ver Modernidade líquida. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

58 Sobre a tributação e a sociedade de risco, ver RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

até chegar à Administração Pública policêntrica<sup>59</sup>. Esse movimento gera a necessidade de conferir autonomia e independência para entes personalizados, não sendo, raro, a destinação de dotações orçamentárias específicas e próprias.

Destarte, fica claro que as contribuições especiais têm sua razão de ser no constitucionalismo contemporâneo e na Sociedade de Risco, não lhes podendo impingir uma faceta natural e primordialmente antidemocrática.

#### 4 RECUPERANDO O TEMPO PERDIDO: FOCANDO NO REGIME JURÍDICO, NÃO NA ESSÊNCIA

Recuperar o tempo perdido no debate sobre as contribuições implica colocar o foco sobre o regime jurídico dos tributos, e não simplesmente analisar a natureza de determinada exação a partir de uma essência, abstrata e idealmente concebida. A definição das categorias e institutos jurídicos é dinâmica, acompanhando o regime jurídico, fruto de trabalho legislativo e consolidação de precedentes judiciais.

Recuperar o tempo perdido sugere ainda a mudança de perspectiva no controle das exações tributárias. Laurence Tribe<sup>60</sup>, em sugestivo artigo, sugeriu que assim como a física moderna provou que o espaço é curvo, a teoria jurídica contemporânea demonstrou a curvatura do espaço constitucional. Explico: não é mais apenas o legislador que estabelece o espaço jurídico – o direito aplicável – mas todos os poderes públicos, graças à consagrada idéia de que os princípios são abertos<sup>61</sup>.

Não há espaço, portanto, para *nominalismo*, estando a essência das categorias e institutos jurídicos à disposição dos poderes instituídos, dialogando, controlados, inclusive, pela sociedade que também interpreta o direito. No caso dos tributos, tem-se que o perfil de cada um eles advêm da interpretação que se faz das normas constitucionais que os prevêm.

O caso da contribuição de custeio da iluminação pública é sintomático. Trata-se de tributo inserido pelo artigo 149-A, CF, e que surgiu após ter sido declarada inconstitucional a criação de taxas de iluminação pública pelos Municípios, a partir da ausência de possibilidade de determinação dos possíveis sujeitos passivos.

Perceba-se que, antes da existência do artigo 149-A, CF, a invalidade da cobrança da taxa de iluminação pública (CIP) estava justamente por ela agredir uma característica própria do regime jurídico das taxas de serviço:

59 BINNEBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 239-299.

60 TRIBE, Laurence H. *The curvature of constitutional space: what lawyers can learn from modern physics*. *Harvard Law Review*, v. 103, n. 1, nov. 1989.

61 Ibidem p. 13.

ser o serviço remunerado por taxa *uti singuli*, ou seja, individualizado ou individualizável.

A iluminação pública, porém, não é um serviço universal, *uti universi*. Poderia ser o serviço custeado pelos impostos? Certamente sim, e, na observação do Ministro Marco Aurélio, ele assentou que as atividades essenciais do Estado devem ser carreadas com recursos advindos dos impostos<sup>62</sup>.

Ocorre que essa postura, carregada de *nominalismo*, como se atividade essencial fosse um conceito invariável e somente pudesse ser custeada por impostos, não encontra respaldo no direito positivo brasileiro. O próprio Ministro admite que colhe a premissa na “melhor doutrina”, citando apenas Kiyoshi Harada, para defender seu ponto de vista. No entanto, sabe-se que serviço público é noção, algo que varia no tempo e no espaço<sup>63</sup> e, em tempos de ambivalência e risco, a essencialidade passa a ser ainda mais cambiável.

Poder-se-á argumentar que isso seria um passaporte para que o Estado se valesse cada vez mais de sua voracidade tributária. É o que parece sugerir, no voto em apartado, o Ministro Marco Aurélio, afirmando, “em verdadeira profissão de fé”, que a criação de qualquer novo tributo no Brasil caracterizaria confisco.

Esse é um tema por ser analisado, mas que parte de uma premissa de que o Estado quer aniquilar a propriedade dos contribuintes, um argumento conseqüencialista que não pode ser reconduzido ao direito.

O tema está mal colocado, ainda, pelo fato de o Brasil apresentar uma Constituição altamente compromissória, com a previsão de direitos fundamentais gozáveis por toda a sociedade. Como custeá-los?<sup>64</sup> Obviamente por meio da tributação, ficando claro seu caráter redistributivo em uma sociedade com déficits de modernidade<sup>65</sup>.

No entanto, na formulação do perfil das espécies tributárias brasileiras, deve haver como limites gerais e específicos a proporcionalidade a razoabilidade nas suas instituições. Ninguém pode contribuir além de sua capacidade econômica – e aqui o STF anda bem ao colocar que a capacidade contributiva não é exclusivamente aplicável a impostos, apesar do texto constitucional, como o fez no julgamento mencionado sobre a

62 BRASIL, STF, RE n. 573.675-0, Pleno, Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, DJe 22.05.2009.

63 GRAU, Eros Roberto. *Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

64 Este é o grande drama do Direito Tributário contemporâneo. Ver HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos?* Trad. de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintuno, 2011.

65 Sobre o caráter redistributivo da tributação, ver RAWLS, John. *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press, 1996; *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

CIP e em outros<sup>66</sup> -, nem pode o Estado arrecadar mais do que o necessário para custear o seu funcionamento e os direitos fundamentais, adotando-se uma projeção de gastos determinada nas leis orçamentárias – e aqui o STF ainda vacila, pois não se analisa o efetivo uso dos tributos, após se transformarem em créditos orçamentários.

Para além do controle político e de uma dose de cidadania fiscal que falta, a juridicidade das contribuições anda *pari passu* com a observância de suas destinações e, mais que isso, saber se não haveria recursos estatais gerais disponíveis para já custear os, sem necessidade de se valer da contribuição especial. O problema é complexo e envolve estudos que aproximam Direito e Economia, mas será um tema na ordem do dia do Judiciário brasileiro.

Fica, portanto, fixado que o *nominalismo* não pode ser uma premissa na análise da legitimidade das exações tributárias, sobretudo das contribuições especiais, que têm razão de ser em um contexto de uma sociedade de risco e ambivalente, que tem levado à curvatura do espaço constitucional e a uma Administração policêntrica, com gastos crescentes e apartados para custear as demandas sociais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 2004.
- ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. Contribuição de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.
- \_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional do Brasil. In: SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- BAUMAN, Zygmunt. *Tempos líquidos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007. p. 7. Para ver como a idéia foi embrionariamente concebida pelo sociólogo ver *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: 34, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BINNEBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BRASIL, STF, Pleno, *ADI 453-DF*, Rel. Min. Gilmar Mendes, j.em 30.08.2006, DJ em 16.03.2007.

\_\_\_\_\_. STF, Pleno, MS 24.159-DF-QO, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ em 31.03.2003.

\_\_\_\_\_. STF, Pleno, RE nº 138284-8-CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ em 28.08.1992..

\_\_\_\_\_. STF, Pleno, RE 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves, DJU em 26.12.1994.

\_\_\_\_\_. STF, Pleno, RE nº 218.061-5/SP, Rel. Min, Carlos Velloso, DJ em 08.09.2000.

\_\_\_\_\_. STF, Pleno, RE 573.675, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 25.03.2009, DJe em 22.05.2009.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – perfil constitucional – inexigibilidade da contribuição para o Incra – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, nov. 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre as contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. Salvador: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. A crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, Brasília, ano 1, n. 1, jan./jun. de 2011

\_\_\_\_\_. *Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação*. In: “GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRAU, Eros Roberto. *Ordem Económica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Por uma Teoria Fundamental da Constituição: enfoque fenomenológico*. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/131006d.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2011.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Organização de Richard Tuck. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *El costos de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos?* . Tradução de Stella Mastrangello. Buenos Aires: Siglo Veintuno, 2011.

KELSEN, Hans. *A teoria pura do Direito*. Trad. por João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LOPES, Mauro Rocha. *Curso de Direito Tributário*. Niterói: Impetus, 2007.

OLIVEIRA, José Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadadas ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, ago. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NAVALHA DE OCCAM. In: WIKIPÉDIA, a encyclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2012. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Navalha\\_de\\_Occam&oldid=30431130](http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Navalha_de_Occam&oldid=30431130)>. Acesso em: 20 jun. 2012.

MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. *Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico*. Dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação da UFPR, sob orientação do Dr. José Roberto Vieira, Julho/2006.

NIGRO, Rachel. A virada lingüística-pragmática e o pós-positivismo. In: *Direito, Estado e Sociedade*, n. 34, jan./jun. 2009.

PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética do Direito Tributário*, n. 153, São Paulo: Dialética, 2008, p. 13-28.

RAWLS, John. *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press, 1996; *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SHAKESPEARE, William. *Romeo and Juliet*. Disponível em: <<http://www.e-text.org/text/Shakespeare%20William%20Romeo%20and%20Juliet.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2011.

STRECK, Lênio. *O que é isto – decidio conforme minha consciência?*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TRIBE, Laurence H. The curvature of constitutional space: what lawyers can learn from modern physics. In: *Harvard Law Review*, n. 1, v. 103, nov./1989.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. IV. *Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.