



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Gabriel Demetrio Domingues

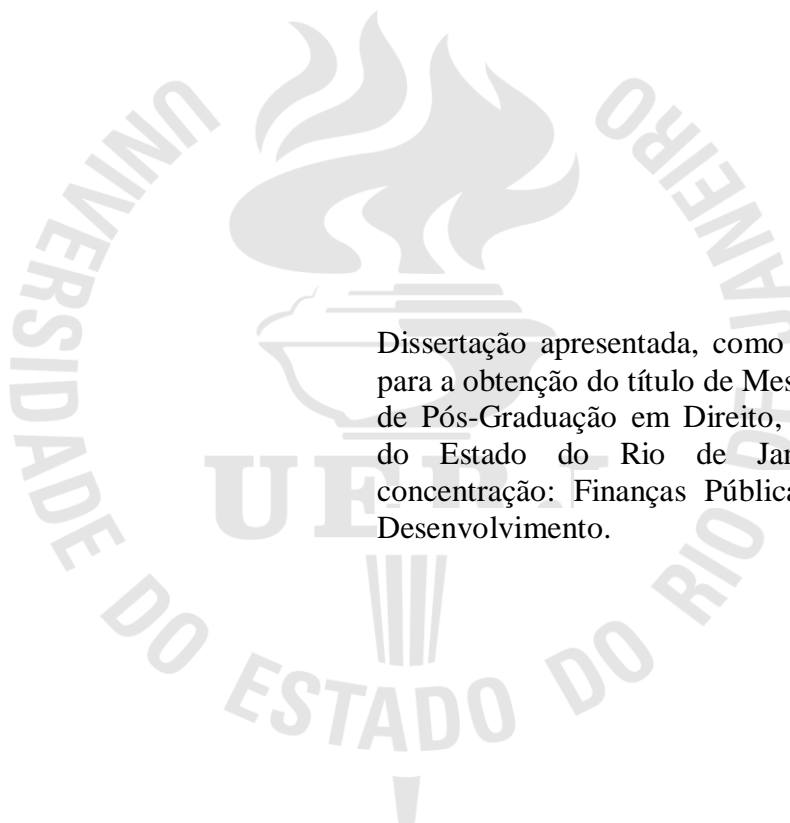
Uma contribuição à teoria das contribuições

Rio de Janeiro

2013

Gabriel Demetrio Domingues

Uma contribuição à teoria das contribuições



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva

Coorientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2013

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

D671 Domingues, Gabriel Demetrio.

Uma contribuição à teoria das contribuições / Gabriel Demetrio
Domingues. – 2013.
96 f.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva.
Coorientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Tributos - Teses. 2. Direito tributário – Teses. 3. Impostos – Teses. I.
Silva, Sérgio André Gomes da. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gabriel Demetrio Domingues

Uma contribuição à teoria das contribuições

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Sérgio André Rocha Gomes da Silva (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Coorientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Aurélio Pitanga Seixas Filho
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2013

Terás então de ler doutra maneira, Como, Não serve a mesma para todos, cada un inventa a sua, a que lhe for própria, há quem leve a vida inteira a ler sem nunca ter conseguido ir mais além da leitura, ficam pegados à página, não percebem que as palavras são apenas pedras postas a atravessar a corrente de um rio, se estão ali é para que possamos chegar à outra margem, a outra margem é que importa, A não ser, A não ser, quê, A não ser que esses tais rios não tenham duas margens, mas muitas, que cada pessoa que lê seja, ela, a sua própria margem, e que seja sua, e apenas sua, a margem a que terá de chegar.

José Saramago

RESUMO

DOMINGUES, Gabriel Demetrio. **Uma contribuição à teoria das contribuições**. 2013. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

A insuficiente definição conceitual das contribuições, seja a nível constitucional, seja a nível do Código Tributário Nacional, tem possibilitado a instituição de contribuições especiais pela União Federal sem quase nenhum parâmetro de controle, exceto pelas exigências de afetação do produto da arrecadação a uma finalidade específica (social, econômica ou profissional) e de referibilidade dos benefícios ao grupo de contribuintes. Ocorre que o primeiro requisito (da afetação) é de difícil controle e tem sido pouco observado, enquanto que o segundo (da referibilidade) é um conceito ainda muito aberto e sujeito a uma interpretação elástica pelos tribunais, que tem reconhecido a sua existência mesmo nos casos em que a atuação estatal não se refere direta e imediatamente ao grupo de contribuintes. Isso, na prática, abriu à União Federal um campo de incidência quase ilimitado a explorar por meio da criação de contribuições que muitas vezes não passam de meros “impostos com destinação especial”, agravando os problemas de escalada da carga tributária, concentração das receitas tributárias na União Federal, crescente dependência de Estados e Municípios de transferências federais e perda da racionalidade do já precário Sistema Tributário Nacional. Em vista disso, o presente trabalho visa contribuir para o desenvolvimento da teoria das contribuições, identificando novos parâmetros jurídicos para a sua classificação, estruturação e controle. Por meio desses aportes teóricos, busca-se também conferir maior racionalidade e coerência ao Sistema Tributário Nacional, o que de maneira indireta também tende a contribuir para o desenvolvimento institucional do País.

Palavras-chave: Classificação dos Tributos. Espécies Tributárias. Contribuições. Solidariedade. Parafiscalidade. Vinculação de Receita. Tredestinação.

ABSTRACT

DOMINGUES, Gabriel Demetrio. **A contribution to the theory of contributions**. 2013. 96 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

The insufficient conceptual definition of contributions, both in the Constitution and in the National Tax Code, has enabled the establishment of special contributions by the Federal Government without almost any control parameter, except for the requirements of earmarking of the proceeds from the collection for a particular purpose (social, economic or professional) and linkage of the benefits to the group of taxpayers. However, the first requirement (earmarking) is very difficult to control and is rarely observed, while the second (linkage) is still a too open concept, subject to an elastic interpretation by the courts, which have recognized its existence even in cases where the state action does not directly refer to the group of taxpayers. This, in effect, opened to the Federal Government an almost unlimited field of taxation to explore through the creation of contributions that often are nothing more than simple "taxes with preestablished allocation", making even worse the problems of escalating tax burden, concentration of tax revenues on the Federal Government, growing dependence of states and municipalities on federal transfers and loss of rationality of the already precarious National Tax System. In view of this, the present work aims to contribute to the development of the theory of contributions, identifying new legal standards for its classification, structure and control. Through these theoretical inputs, it also seeks to bring greater rationality and coherence to the National Tax System, what indirectly also tends to promote the institucional development of the country.

Keywords: Tax Classification. Types of Tax. Contributions. Solidarity. Parallel Fiscal Budget. Earmarking of Revenues. Deviation of Earmarked Revenues.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	Delimitação dos problemas	7
1.2	Motivação para a pesquisa	9
1.3	Breve Histórico das Contribuições e Perspectivas para o Século XXI	13
1.4	A Evolução das Contribuições no Direito Brasileiro	20
1.5	A Problemática (Falta de) Definição das Contribuições na Constituição de 1988	24
1.6	A Legitimação das Contribuições a partir dos Valores da Solidariedade e da Responsabilidade	26
2	PROBLEMA I – CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NO ÂMBITO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E OUTRAS QUESTÕES CONEXAS	35
2.1	Classificação das contribuições: elementos ontológicos e justificação (“causa”) versus critérios de validação jurídica	36
2.2	Classificação ontológica baseada no critério da justificação (“causa”) das espécies tributárias	40
2.3	Classificação jurídica das espécies tributárias: uma visão geral do problema	45
2.4	Ainda por uma classificação jurídica tripartite	46
2.5	Estruturação conceitual das contribuições	55
2.6	Conclusão parcial	61
3	PROBLEMA II – AFETAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES, CONTROLE DA TRESPRESTAÇÃO E OUTRAS QUESTÕES CONEXAS	64
3.1	Sobre a suposta existência de uma exigência constitucional de afetação do produto da arrecadação das contribuições a finalidades específicas para sua validação	65
3.2	Natureza da exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições	67
3.2.1	<u>Afetação da receita das contribuições como mera norma de direito financeiro</u>	67
3.2.2	<u>Aplicação da receita na finalidade legal específica como fato gerador acessório das contribuições</u>	68

3.2.3	<u>Destinação do produto arrecadação como prescrição constante do consequente da regra matriz de incidência</u>	70
3.2.4	<u>Dever de aplicação do produto da arrecadação na finalidade específica como encargo legal do Poder Público</u>	71
3.3	Prazo para configuração da mora do Poder Público em relação ao cumprimento do encargo acessório ao crédito tributário relativo a contribuições	73
3.4	Consequências da mora do Poder Público	75
3.5	Consequências da tredestinação	75
3.6	Outras hipóteses de vício na destinação do produto da arrecadação por defeito na elaboração da lei	76
3.7	Desafetação de receita de contribuição por meio de Emenda Constitucional	77
3.8	Instrumentos processuais para controle da destinação das contribuições	78
3.9	Conclusões parciais	81
	CONCLUSÃO CONSOLIDADA DO TRABALHO	84
	REFERÊNCIAS	89
	ANEXO A – Classificação, legitimação e estrutura normativa das espécies tributárias	96

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação dos problemas

A teoria das contribuições, em que pese os enormes esforços acadêmicos despendidos e os grandes avanços dogmáticos alcançados, principalmente a partir da promulgação da Constituição de 1988, ainda se revela instigante e desafiadora.

Instigante porque apresenta uma série de problemas ainda não resolvidos ou cujas soluções oferecidas não se revelam plenamente satisfatórias. São exemplos dessa ordem de problemas:

- (i) o da classificação das contribuições no âmbito das espécies tributárias:
 - (i.a) a classificação das espécies tributárias deve se pautar apenas e tão-somente pelos critérios formais de validação constitucional dos tributos (regime jurídico) ou deve levar em consideração também os elementos ontológicos e causais (justificação) de cada espécie tributária?
 - (i.b) deve-se adotar como critério distintivo das contribuições apenas o elemento finalístico – representado pela afetação do produto da arrecadação a uma finalidade específica –, ou ainda o elemento fato gerador (hipótese normativa), caso se verifique que essa espécie tributária apresenta, realmente, um fato gerador próprio e autônomo em relação às demais?
 - (i.c) a identificação de um fato gerador específico, ainda que híbrido, para as contribuições – composto por uma atividade estatal específica relacionada a um grupo, conjugada com um fato de conteúdo econômico revelador da capacidade contributiva de cada membro do grupo –, encontraria embasamento jurídico-constitucional?
 - (i.d) Em caso positivo, o reconhecimento desse fato gerador específico ensejaria alguma consequência prática ou jurídica relevante, como, por exemplo, no que diz respeito à aferição da referibilidade da atividade estatal em relação ao grupo de contribuintes ou, ainda, a um maior controle sobre a atividade de instituição de contribuições pela União, tendo em vista o pressuposto de uma repartição constitucional rígida das competências tributárias?

- (ii) o da afetação do produto da arrecadação:
 - (ii.a) a afetação do produto da arrecadação das contribuições é realmente exigida pela Constituição?
 - (ii.b) no caso de a afetação do produto da arrecadação se tratar de uma exigência constitucional para as contribuições, a tredestinação do produto da arrecadação, o contingenciamento das despesas e o excesso de arrecadação/sobra orçamentária, de forma reiterada e ininterrupta, são fenômenos cujas consequências jurídicas se esgotam na disciplina do Direito Financeiro ou também repercutem sobre a relação jurídico-tributária?
 - (ii.c) No caso de a resposta a esta última indagação ser positiva, quais seriam essas consequências jurídicas no âmbito do Direito Tributário e quais seriam os instrumentos jurídico-processuais para garantir a sua efetividade?

Sem prejuízo do enfrentamento de outras questões conexas que se revelem importantes para a proposição de direcionamentos para esses dois problemas principais (do critério de classificação, da afetação de receita e do equilíbrio federativo).

A teoria das contribuições se revela também desafiadora porque esses problemas, além de complexos, já vêm sendo debatidos na doutrina e na jurisprudência há muito tempo, o que acaba tornando a sustentação de novas teses ameaçada por alguns argumentos de autoridade e pela necessidade de, eventualmente, se voltar contra certos posicionamentos, doutrinários e/ou jurisprudenciais, ainda majoritários.

Acredita-se, no entanto, que a empreitada seja promissora e a recompensa proporcional ao desafio. Espera-se, por meio das conclusões desse trabalho, poder contribuir para o desenvolvimento da teoria das contribuições, identificando-se novos parâmetros jurídicos para a sua classificação, estruturação e controle.

Por meio desses aportes teóricos busca-se também conferir maior racionalidade e coerência ao Sistema Tributário Nacional, o que de maneira indireta também tende a contribuir para o desenvolvimento do País. É que se, por um lado, ainda nos parece difícil crer na existência de um “direito subjetivo ao desenvolvimento”, de conteúdo autônomo, e que não coincida com o espectro de outros direitos sociais e difusos relacionados ao desenvolvimento humano (direito à educação, à saúde, a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, a um mercado baseado na livre concorrência, a um Administração Pública eficiente e fiscalmente sustentável etc.), é evidente a íntima relação existente entre “Direito e Desenvolvimento”, ou

seja, do papel do direito objetivo e, especialmente, do Direito Tributário, na criação de um ambiente institucional mais propício ao desenvolvimento econômico e social.

1.2 Motivação para a pesquisa

Hoje, transcorridos mais de quarenta anos desde a promulgação do Código Tributário Nacional, há de se questionar se a situação do Direito Tributário no Brasil evoluiu.

No que concerne a Ciência do Direito Tributário, não há dúvidas de que esta encontra-se hoje em estágio muito mais avançado do que há quarenta anos atrás. Por outro lado, no que diz respeito à prática legislativa e a racionalidade do Sistema Tributário Nacional, especialmente no que concerne à repartição de competências, parece-nos que as críticas de Aliomar Baleeiro sobre o panorama do Direito Tributário no Brasil antes da codificação ainda são dignas de reflexão:

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.

Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de Direito Público, apossando-se sem partilha de tributos da competência concorrente (artigo 21 da Constituição de 1946) e operando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos que lhes são vedados, quando não ultrapassando limitações rígidas do Texto Supremo (BALEEIRO, 2003, p. 11, grifo nosso).

Se, por um lado, é verdadeiro que após a promulgação do Código Tributário Nacional se obteve um grande progresso no sentido de uma maior uniformidade no âmbito das normas gerais de Direito Tributário emitidas pelos diversos entes federativos, por outro, no que concerne às violações à repartição constitucional de competências, verifica-se que, se antes estas ocorriam principalmente por meio da distorção do conceito de taxa (que veio a ser definido com exatidão somente após a promulgação do CTN e da Constituição de 1967), hoje estas continuam a ocorrer, embora sob a roupagem das contribuições, sendo perpetradas pela União que tem se aproveitado da insuficiente definição conceitual desses últimos tributos.

Com efeito, a insuficiente definição conceitual das contribuições, seja a nível constitucional, seja a nível do CTN, tem possibilitado a criação pela União de contribuições especiais sem quase nenhum parâmetro de controle, exceto pelas exigências de afetação do produto da arrecadação a uma finalidade específica (social, econômica ou profissional) e de

referibilidade, sendo este último um conceito ainda bastante nebuloso e de interpretação elástica pelos tribunais.

Isso, na prática, abriu à União um campo de incidência quase ilimitado a explorar por meio da criação de contribuições que muitas vezes não passam de meros “impostos com destinação especial”, porém sem ter que se submeter à regras rígidas de repartição constitucional de competências (incluive da competência residual – art. 154, I, CF/88) ou, quiçá, à necessidade de repartir o produto da sua arrecadação com os demais entes federativos (arts. 157 a 159, CF/88).

Assim, embora o estudo do Direito Tributário, impulsionado pela codificação, tenha se expandido de maneira notável, a realidade do Direito Tributário, após a promulgação da Constituição de 1988, ainda permanece bastante desoladora, tendo em vista a indevida proliferação de contribuições e a sua repercussão na agravação dos problemas de (i) escalada da carga tributária¹, (ii) concentração das receitas tributárias na União Federal², (iii) crescente dependência de Estados e Municípios de transferências federais para exercer suas competências constitucionalmente atribuídas e (iv) perda da racionalidade e da coerência do já precário Sistema Tributário Nacional.

Em suma, após a promulgação do CTN e o advento da Constituição de 1988, o problema já não é mais o da subversão da repartição constitucional de rendas por meio da distorção do conceito de taxa pelos diversos entes federativos, mas sim o da falta de uma conceituação e de parâmetros de controle adequados para as contribuições, o que tem permitido abusos por parte da União.

A respeito da crítica de Aliomar Baleeiro apresentada acima, é interessante observar ainda que, naquela época que antecedeu a promulgação do CTN, predominava o entendimento de que as taxas que se distinguiam dos impostos pela afetação do produto da arrecadação a uma finalidade específica (geralmente um serviço público), não possuindo um

¹ Enquanto a carga tributária na década de 80 oscilou em torno de 23% a 24% do PIB (exceto no ano de 1986, ano do Plano Cruzado, em que atingiu cerca de 27%), em 1990, após a promulgação da Constituição de 1988, ela alcançou aproximadamente 29% do PIB (GIAMBIAGI, 2008, p. 252). Em 2009, a carga tributária bruta brasileira atingiu aproximadamente 33,6% do PIB, segundo dados da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (Dados disponíveis em: <www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/conjuntura/bancodeslides/CTB%202009%20Final.pdf>. Acesso em: 1 out. 2012).

² Segundo dados da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, em 2009, a arrecadação de tributos federais respondia por 70% da carga tributária total, ficando Estados e Municípios com 26% e 4%, respectivamente. Além disso, em termos de percentagem do PIB, de 1990 a 2009, a carga tributária federal aumentou de 19,4% para 23,4%, enquanto que a carga tributária estadual se manteve praticamente estática (8,5% em 1990 e 8,6% em 2009) e a municipal registrou pequena evolução (0,9% em 1990 e 1,5% em 2009). Dados disponíveis em: <www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/conjuntura/bancodeslides/CTB%202009%20Final.pdf>. Acesso em: 1 out. 2012.

fato gerador específico, o que permitia aos legisladores se valer de fatos geradores típicos de impostos, inclusive da competência de outros entes federativos³.

Essa insuficiente conceituação de taxas por meio da simples referencia à destinação do produto da sua arrecadação foi uma das principais responsáveis por permitir a ocorrência das diversas violações à repartição constitucional de competências, como as apontadas acima no comentário de Baleeiro.

Após a promulgação do CTN e sob a égide da Constituição de 1988, superado o problema da insuficiente conceituação das taxas, o problema da violação à repartição de competências volta a tona, desta vez devido a uma insuficiente definição conceitual das contribuições.

Atualmente, assim como nos primórdios das taxas, prevalece nos tribunais e na doutrina o entendimento de que as contribuições se distinguem dos impostos e das taxas pela afetação do produto da sua arrecadação a uma finalidade específica (social, econômica ou profissional), não possuindo um fato gerador específico, o que permitiria ao legislador federal se valer inclusive de fatos geradores típicos de impostos, inclusive da competência de outros entes federativos, para a sua instituição⁴.

Embora esse desenho jurídico das contribuições seja algo que causa desconforto à razão e representa clara ameaça ao equilíbrio federativo, ainda não existe uma corrente doutrinária alternativa⁵ com força suficiente para se opor a ideia de que contribuições

³ O inciso XIX, da Parte Segunda, do Anexo ao Decreto-lei nº 1.804/1938, o qual aprovou as normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios, a primeira definição positivada do conceito de taxa:

XIX - A designação de "imposto" fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; **'taxa', para os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos** (grifo nosso).

Tal conceito de taxa foi praticamente reproduzido no § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.416/1940, vindo a ser substancialmente alterado somente após a promulgação do CTN (Lei nº 5.172/1966), que deu os seus contornos atuais.

⁴ Exemplifica esse entendimento o comentário lançado por Mizabel Derzi em atualização à obra de Aliomar Baleeiro:

A Constituição de 1988, **pela primeira vez**, cria **tributos finalissimamente 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) (BALEIRO, 2003, p. 68, grifo nosso).

⁵ É bem verdade que Ricardo Lobo Torres, em posicionamento praticamente isolado, já defende há bastante tempo que contribuição especial é o tributo devido pela realização de obra ou serviço público indivisível em favor de determinado grupo social, que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. Com isso, o eminente professor niteroiense se distancia da corrente majoritária e propõe um critério de distinção ainda baseado no fato gerador (TORRES, 2003, p. 365). Sacha Calmon Navarro Coelho, em trabalho mais recente,

especiais se distinguíam dos demais tributos apenas e tão-somente pela afetação legal do produto da arrecadação a uma finalidade específica.

Para agravar a situação, a exigência de afetação legal do produto da arrecadação a uma finalidade específica, que hoje aparece como o principal limitador dessa fantástica competência tributária da União, além de ser de difícil controle (tendo em vista ser o dinheiro um bem fungível), vem sendo burlada de forma constante e reiterada pelo Poder Executivo Federal, com o complacência do Supremo Tribunal Federal que durante muito tempo recusou-se até a exercer controle sobre a peça orçamentária⁶.

O requisito da referibilidade, posto por muitos doutrinadores, também tem sido pouco prestigiado pela jurisprudência, que o tem afastado em prol do princípio da solidariedade, admitindo que contribuições interventivas e sociais gerais sejam cobradas mesmo daqueles que não sejam os beneficiários diretos ou causadores da atuação estatal a ser custeada pelo tributo.

Com isso, assiste-se ao agigantamento das receitas da União e a penúria dos demais entes federativos. A União, por meio das contribuições de diversas nomenclaturas e espécies, passou a concorrer sobre as mesmas bases imponíveis dos demais entes federativos, sem ter que dividir o produto de sua arrecadação, subvertendo toda a racionalidade do Sistema Tributário Nacional e o equilíbrio federativo nele baseado, conforme denuncia Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A teoria do finalismo é o fim da racionalidade do sistema tributário. Não faz sentido a Constituição proibir a afetação de impostos a órgão, fundo, programa ou despesa (art. 167, IV) e submeter a severas limitações o exercício da competência residual para criar impostos e contribuições novas [art. 154, I], além dos discriminados na Constituição, preservando assim o sistema de repartição das competências tributárias impositivas das pessoas políticas e, ao mesmo tempo, a doutrina e jurisprudência admitirem, à margem do sistema constitucional, a criação a la diable, de milhares de contribuições ‘interventivas’ e sociais em sentido lato (fora do art. 195 da CF) para os mais variados fins e que são, pela análise de seus fatos geradores, verdadeiros impostos instituídos por leis ordinárias. Urge que a inteligência doutrinária e a prudência dos jurízes ponham fim nessa patologia tributária que assola o Brasil⁷

também reconhece a necessidade de se identificar as contribuições pelo critério da vinculação do fato gerador (hipótese de incidência) a uma atividade estatal específica, não sendo suficiente para a sua caracterização a mera afetação do produto da arrecadação (COELHO, 2007, p. 69-70).

⁶ Durante muitos anos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o Poder Judiciário não poderia se pronunciar sobre o orçamento, por ser uma lei de meios que corresponde à alocação de dotações para determinadas despesas, como tal seria uma lei de efeito concreto e um ato político de governo, ficando a matéria, portanto, reservada à alçada do Legislativo e do Executivo. Essa jurisprudência foi parcialmente alterada apenas em 2003, no julgamento da ADI-2.925, em que o STF passou a admitir o exame em abstrato da constitucionalidade da peça orçamentária.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 38-39. (grifo nosso)

É nesse contexto, em função dos problemas acima destacados (falta de critério jurídico idôneo – que não a mera afetação de receitas – para distinguir as contribuições de impostos; dissolução do requisito da referibilidade; ausência de remédios jurídicos adequados para combater a tredestinação e adestinação de receitas de contribuições; e ameaça ao equilíbrio federativo) e tendo em vista a ausência de soluções doutrinárias satisfatórias, capazes de fornecer um norte seguro para que a jurisprudência possa se posicionar de forma coerente com a preservação da racionalidade do sistema constitucional tributário e com a rigidez da sua repartição de competências, é que nos lançamos a dissertar sobre o tema.

1.3 Breve Histórico das Contribuições e Perspectivas para o Século XXI

O nascimento das contribuições especiais costuma ser associado ao fenômeno da parafiscalidade. Conforme elucida Andrei Pitlen Velloso, o prefixo “para” designa algo que está junto, ao lado de algo. Pressupõe que se trate de algo diverso, mas análogo ou acessório. Assim, etimologicamente, parafiscalidade seria algo que estaria a margem da fiscalidade, denotando um sistema de imposição paralelo ao sistema fiscal⁸.

E, com efeito, durante o século XX, no Estado Social, a “teoria da parafiscalidade”, justificou a criação de diversas contribuições especiais destinadas a custear atividades de intervenção na ordem econômica e social, sem, no entanto, submetê-las aos regimes de legalidade estrita e de rígido controle orçamentário típicos dos demais tributos.

Advirta-se que no Brasil, embora após o advento da CF/88 não haja mais dúvidas de que as contribuições estão sujeitas ao regime jurídico-tributário nos termos do art. 149, muitos autores ainda empregam a denominação “contribuições parafiscais” para designar todas as contribuições que não sejam de melhoria, o que é objeto de crítica na doutrina estrangeira⁹.

É de se notar, no entanto, que a imposição fiscal visando o custeio de atividades específicas que, embora de interesse público, beneficiam particularmente um determinado

⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 21.

⁹ Nesse sentido, observa Sérgio Vasquez: “Entre a doutrina brasileira, a noção dos tributos parafiscais sempre andou cruzada com a das contribuições e isto não apenas no domínio da segurança social. É muito incerta, porém, a forma como se articulam as duas categorias (...)” (VASQUES, 2008, p. 125).

grupo, não é algo novo e nem foi uma decorrência do grande desenvolvimento da parafiscalidade durante o século XX no Estado Social¹⁰.

Com efeito, desde o advento do Estado Liberal no século XIX, a ciência financeira já classificava sob o rótulo de “contribuições especiais” os tributos exigidos em virtude do benefício especial que resulta para o indivíduo diante da realização de uma obra pública ou em virtude do desgaste especial que ele causa a essa mesma obra¹¹.

O século XIX foi época de grandes investimentos em infraestrutura (estradas de ferro, portos, canais, vias de iluminação, saneamento de grandes cidades etc.), não parecendo adequado, na época, que todos os cidadãos fossem obrigados ao custeio de algumas obras destinadas à satisfação do interesse de determinado grupo de pessoas, vindo, assim, as contribuições especiais a preencher uma lacuna não apenas de custeio, mas também de justiça tributária¹².

São exemplos de exações dessa natureza, a *Fluchtliniengesetz*, prevista na lei prussiana de estradas de 1875, pela qual se obrigava os proprietários dos terrenos confinantes com vias públicas ao pagamento de um tributo especial sempre que estas fossem pavimentadas, drenadas ou iluminadas¹³.

Na França, desde 1807, havia lei disciplinando a *contribution de plus value par action directe*, devida por todos os proprietários cujos imóveis se beneficiassem de quaisquer obras públicas¹⁴.

Em Portugal, o Regulamento de Serviços Hidráulicos de 1892 previa as *contribuições de repartição* destinadas a custear obras de infraestrutura de melhoramento, conservação ou aproveitamento de águas de uso comum, sendo devidas pelos proprietários de terrenos marginais e demais proprietários beneficiados¹⁵.

¹⁰ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 32, e IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 249.

¹¹ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 112, e FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 33.

¹² FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 37.

¹³ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 113.

¹⁴ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 113.

¹⁵ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 115.

No Estado Liberal, a figura das contribuições especiais era definida especialmente em função das obras públicas, mesclando a ausência de possibilidade de fruição individual das atividades custeadas com a sua receita, aspecto próprio dos impostos, com a vinculação direta do seu pagamento à prestação de determinada atividade estatal, característica própria das taxas¹⁶.

Não obstante, as contribuições de melhoria decorrente de obras públicas eram, como ainda são hoje, uma categoria muito estreita, incapaz de captar todas as possibilidades das imposições tributárias a meio caminho entre taxas e impostos, destinadas a custear atividades públicas específicas, porém não individualmente divisíveis.

No século XX, com o advento do Estado Social Intervencionista, surgiu a teoria da parafiscalidade. A expressão *parafiscal* popularizou-se a partir do célebre “Inventário Schuman”, elaborado pelo governo francês em 1946, sob a coordenação do Ministro R. Schuman, que agrupou todos os encargos públicos franceses existentes à época em capítulos, tendo reservado um para a denominada “*parafiscalité*”, sem no entanto oferecer adequada sistematização¹⁷.

O Inventário Schuman levantou e classificou os encargos assumidos por entidades autônomas e depositárias de poder tributário, por delegação do Estado, como parafiscais. A palavra parafiscalidade nasceu, assim, para designar a arrecadação de tributo por órgão ou entidade paraestatal autônomas, cujo produto, por isso mesmo, não figurava na peça orçamentária única do Estado, mas era dado integrante do orçamento do órgão arrecadador, sendo contabilizado, portanto, em documento paralelo ou “paraorçamentário”¹⁸.

A partir da mescla da teoria da parafiscalidade com a figura das contribuições, surge uma categoria especial de gravames compulsórios dotados das seguintes características: (i) arrecadação e administração por meio de entidades autônomas descentralizadas, diferentes da Administração Tributária do Estado; (ii) afetação do produto da arrecadação às referidas entidades autônomas constituídas com a finalidade de instrumentalizar ações de intervenção

¹⁶ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 37, e VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 112.

¹⁷ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 66-68.

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Prefácio à obra de FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. xvii.

do Estado na ordem econômica ou social; e (iii) exclusão dos recursos por elas arrecadados do orçamento financeiro do Estado¹⁹.

Seguindo a tendência do Estado Social de exacerbar as funções do Executivo e dotá-lo de instrumentos mais ágeis de intervenção, as contribuições parafiscais foram colocadas à margem regime tributário tradicional, não se submetendo aos princípios da legalidade tributária, o que possibilitou a sua criação por meio de decreto, e nem se sujeitando aos princípios orçamentários da unidade e da universalidade, o que justificou a sua exclusão do orçamento²⁰.

Tratou-se a parafiscalidade, desta feita, de um expediente utilizado pelo Estado Social intervencionista para excluir do âmbito do princípio da legalidade exações compulsórias cujas hipóteses de incidência se amoldavam, em sua maior parte, às espécies tributárias já existentes²¹.

A parafiscalidade também possibilitou ao Estado Social contornar os clamores populares e as barreiras psico-sociológicas que normalmente se levantam contra a imposição, direta e aberta, por meio de impostos. Por meio da parafiscalidade foi possível ao Estado impor uma sujeição tributária disfarçada aos olhos do contribuinte, sob as mais diversas denominações, inclusive de “contribuições”, mas suscetível de propiciar ao Estado os recursos necessários para cobrir as despesas do intervencionismo que este se propunha a empreender, em busca das mais diversas finalidades públicas²².

O estrago causado pela Segunda Guerra Mundial sobre as economias e sociedades européias e a necessidade de intervenção do Estado para a sua reestruturação também contribuíram para justificar o uso das contribuições parafiscais como um instrumento de arrecadação mais ágil e flexível, capaz de pronta geração de recursos por meio de decreto e

¹⁹ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 2004. p. 250-251; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 584; FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 57, 90 e 92.

²⁰ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 2004. p. 251; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 586-587; FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 39.

²¹ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 2004. p. 251; FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 42.

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. Prefácio à obra de FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. xvii.

aplicação descentralizada por meio de entidades autônomas criadas para alcançar seus objetivos²³.

As contribuições parafiscais foram, assim, um produto da época em que nasceram, expressão de um Estado Social Intervencionista, cujas atribuições não se limitam mais às funções tradicionais do Estado (segurança interna e externa, justiça, infraestrutura, educação básica), mas se expandem sobre a economia, a cultura, a saúde, a previdência e assistência sociais, e em que o Executivo prepondera sobre o Legislativo, intervindo diretamente ou por meio de entidades autônomas, constituídas para execução de determinadas políticas públicas ou coordenação de certos setores econômicos²⁴.

No final do século XX, o Estado Social entra em crise financeira, em decorrência do agigantamento de suas atribuições e da impossibilidade de gerar recursos suficientes para arcar com despesas cada vez maiores, relacionadas às prestações econômicas e sociais exigidas pela coletividade e ao imenso aparelho burocrático gerado pela lógica do intervencionismo estatal²⁵.

Com a queda do muro de Berlim que marca a derrocada do socialismo real e o início do processo de globalização, o próprio intervencionismo estatal cai em descrença, sendo substituído em diversos países por políticas neoliberais de privatização e retirada da intervenção Estado sobre diversos setores²⁶.

Com isso, a partir do final do século XX, a teoria da parafiscalidade entra em declínio na maioria dos países, sendo as contribuições de regulação econômica e fomento em sua maior parte gradualmente suprimidas ou absorvidas por impostos, e as de índole social reconduzidas ao regime tradicional do Direito Tributário²⁷.

Paralelamente à crise do Estado Social, observa-se no mesmo período que, com o desenvolvimento econômico e tecnológico, os riscos e ameaças de diversas naturezas (ecológico, epidêmico, nuclear, financeiro, terrorista etc.)²⁸ ao bem-estar e à segurança das

²³ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 42-44.

²⁴ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 119.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 9.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 9.

²⁷ Nesse sentido vide FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 84, 90, 92 e 98, citando os exemplos de França, Itália e Argentina.

²⁸ É o que Antony Giddens chama de “risco fabricado”:

pessoas multiplicam-se e tornam-se cada vez mais palpáveis, sendo na maioria das vezes gerados ou ampliados pela própria ação humana, em um cenário que convencionou-se denominar de “sociedade de riscos”²⁹.

Nesse novo cenário de escassez de recursos financeiros e multiplicidades de riscos sociais, verifica-se, ainda, o fenômeno da “ambivalência”, na medida em que passa-se a identificar no âmbito da sociedade uma série de interesses e demandas sociais legítimos, porém concorrentes entre si, os quais impõe ao Estado, muitas das vezes, fazer escolhas trágicas, já que o atendimento da demanda de um grupo pode importar na insuficiência de recursos para atender uma demanda também legítima de outro grupo³⁰.

Assim, no século XXI, o Estado passa a ter que, através de suas ações e políticas públicas, redistribuir não apenas benefícios, mas também os males sociais³¹, por meio da análise de custo-benefício e da ponderação de interesses, fazendo necessário o surgimento de uma nova relação entre o Estado e a sociedade, baseada no pluralismo político³² e na transparência fiscal³³, e entre os poderes públicos, no qual se destaca a judicialização das políticas públicas³⁴, inclusive fiscais, posto que a sociedade de riscos, com escassez de

Nossa época não é mais perigosa – nem mais arriscada – que as de gerações precedentes, mas o equilíbrio de riscos e perigos se alterou. Vivemos num mundo em que perigos criados por nós mesmos são tão ameaçadores, ou mais, quanto os que vêm de fora. Alguns são genuinamente catastróficos, como o risco ecológico global, a proliferação nuclear ou a derrocada da economia mundial (GIDDENS, 2005, p. 43-44).

²⁹ BECK, Ulrich. **Risk society: towards a new modernity**. Londres: Sage Publications, 1992.

³⁰ Sobre o tema, vide AMARAL, Gustavo. **Direito escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010; GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos cursos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton & Company, 1999.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2. p. 177; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 44-45.

³² Vide RAWLS, John. **Political Liberalism**. Nova York: Columbia University, 2005; e HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

³³ Conforme Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência fiscal aponta no sentido de que

a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielísivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção (TORRES, 2005, p. 243-244).

³⁴ Sobre judicialização da política, confira-se BARROSO, Luís Roberto. **O Novo Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte: Forum, 2012, onde se lê:

recursos públicos e ambivalência de interesses sociais, é necessariamente uma sociedade litigiosa³⁵.

No âmbito da sociedade de riscos, com escassez de recursos públicos e ambivalência de interesses sociais, uma solução possível para a satisfação das necessidades e mitigação dos riscos sociais parece ser a promoção do valor da *solidariedade de grupo*, por meio de instituições jurídicas que sejam capazes de estruturar, induzir e garantir a cooperação entre os membros de cada grupo social.

É nessa ordem de instituições promotoras da *solidariedade de grupo* que parece se enquadrar a figura das contribuições no século XXI, devendo esta, no entanto, ser aprimorada em relação as experiências observadas nos períodos anteriores.

No Estado Liberal (séc. XIX), as contribuições de melhoria refletiam um Poder Público que atuava diretamente para atender necessidades de grupos específicos, mas limitava essa modalidade de intervenção à construção de infraestruturas materiais (vias públicas, iluminação, saneamento etc.). Ocorre que a figura da contribuição de melhoria, enquanto espécie tributária, possui um alcance muito limitado quando definida somente em função de obras públicas. A sua estrutura conceitual somente se mostrará verdadeiramente útil para século XXI quando tomada como ponto de partida para a construção de uma categoria mais vasta de tributo³⁶, cobrado não apenas em função de obras públicas, mas também da prestação de outras atividades estatais específicas, porém não divisíveis, relacionadas a certos grupos.

No Estado Social (séc. XX) as chamadas “contribuições parafiscais” espelhavam um Poder Público intervencionista, que teve as suas tarefas expandidas, passando a atuar na busca dos mais diversos fins econômicos e sociais. Embora a parafiscalidade tenha servido como mero pretexto para a fuga da legalidade, e algumas das contribuições com base nela instituídas pudessem perfeitamente ser reconduzidas às categorias de imposto ou taxa, fato é que outras possuíam, realmente, a característica singular de serem exigidas em função da

Judicialização [das relações sociais] significa que questões relevantes do ponto de vista político, social ou moral estão sendo decididas, em caráter final, pelo Poder Judiciário. Tratase, como intuitivo, de uma transferência de poder para as instituições judiciais, em detrimento das instâncias políticas tradicionais, que são o Legislativo e o Executivo. (...) Fruto da conjugação de circunstâncias diversas, o fenômeno é mundial (...) (BARROSO, 2012, p. 241 e 244).

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2. p. 180.

³⁶ NUSDEO, Fábio. Contribuição de melhoria revisitada: uma revisão e uma proposta. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2. p. 683-685.

prestação de uma atividade estatal específica e não divisível relacionada a um grupo, à semelhança das contribuições de melhoria, herdadas do Estado Liberal.

No Estado Democrático de Direito (séc. XXI), a figura das contribuições tende a evoluir a partir do conceito original de contribuição de melhoria, mas expandido-se para alcançar também outras atividades estatais indivisíveis relacionais a grupos, sendo cobrada exclusivamente dos membros do grupo beneficiário ou causador da atuação estatal a ser custeada, ainda que o benefício ou custo não possa ser individualizado para cada um deles, e limitando-se o valor total da sua arrecadação ao custo total da atividade, por meio da afetação da receita ao custeio da atividade específica.

Vislumbra-se em uma figura tributária assim estruturada, uma possível solução para os problemas da escassez de recursos públicos e ambivalência de interesses sociais no Estado Democrático de Direito, já que por meio das contribuições busca-se onerar com a tributação apenas e tão-somente os membros do grupo demandante ou causador da atuação estatal específica, aliviando-se os demais membros da sociedade de terem de suportar um indevido aumento em suas respectivas cargas tributárias³⁷.

1.4 A Evolução das Contribuições no Direito Brasileiro

No Brasil, as contribuições foram pela primeira vez previstas a nível constitucional na Carta de 1934. Esta autorizava a instituição de contribuição de melhoria “*quando provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas*” (art. 124) e também previa, no rol de direitos sociais do trabalhador, a instituição de previdência “*mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado*” (art. 121, § 1º, h)³⁸.

A Constituição de 1937, a seu turno, fez alusão apenas a “*uma contribuição módica e mensal para a caixa escolar*”, exigida a partir da matrícula daqueles que não pudessem alegar

³⁷ Conforme observa Ricardo Lodi Ribeiro

com a repartição de *bads e goods* pelos cidadãos, os benefícios sociais que determinado grupo auferir com a atuação estatal, bem como a prevenção dos *ruscos* por ele causados, não devem ser atribuídos ao conjunto da sociedade, que suporta o pagamento de impostos. Mas ao próprio grupo que demanda intervenção governamental (RIBEIRO, 2010, p. 114).

³⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo**: fundamentos, financiamento e regulação. Niterói: Impetus, 2011. p. 252; e PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 19.

escassez de recursos (art. 130), e às contribuições sindicais, a serem cobradas pelos sindicatos devidamente reconhecidos pelo Estado (art. 138)³⁹.

Na Constituição de 1946, foram previstas novamente no texto constitucional a contribuição de melhoria “*quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas*” (art. 30, I) e a contribuição para a previdência dos trabalhadores (art. 157, XVI), em termos análogos aos que constavam da Carta de 1934⁴⁰.

A Emenda Constitucional nº 18/1965, que promoveu a reestruturação do Sistema Tributário, previu ser ele composto por “impostos, taxas e contribuições de melhoria” (art. 1º). As contribuições especiais ou parafiscais não foram previstas na EC nº 18/1965, tratamento esse que também foi seguido pela Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), sendo tal abstenção justificada pela Comissão elaboradora do projeto de CTN como uma suposta posição de “neutralidade” adotada em relação ao tema⁴¹.

Inclusive, devido à grande incerteza instaurada, menos de um mês após a promulgação do CTN, foi editado o Dec.-lei nº 27/1966, o qual deu nova redação ao art. 217 declarando estar mantida a cobrança de diversas outras contribuições já existentes, diferentes da de melhoria, dentre elas o então denominado “imposto sindical”, as contribuições de empregados e empregadores para a Previdência Social, as contribuições para o “Sistema S” (SESI, SESC, SENAC, SENAI etc.), a contribuição para o FGTS, entre outras.

Apesar da dubiedade do legislador, o Supremo Tribunal Federal, julgando caso relativo à contribuição para o FUNRURAL⁴², ainda sob a égide da EC nº 18/1965, adotou a posição de que as demais contribuições diferentes das de melhoria, previstas no art. 217 do CTN, teriam natureza tributária.

A Constituição de 1967, a primeira a dedicar um capítulo específico ao “Sistema Tributário”, reiterou o disposto na EC nº 18/1965, estabelecendo ser este composto por “*impostos, taxas e contribuições de melhoria*” (art. 18). Não obstante, no título destinado à “Ordem Econômica e Social”, para atender à intervenção no domínio econômico, autorizou expressamente a União a instituir “*contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer*” (art. 157, § 9º).

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo**: fundamentos, financiamento e regulação. Niterói: Impetus, 2011. p. 252; e PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 20.

⁴¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 91 e 119.

⁴² RE 86.595, Rel. Min. Xavier Albuquerque, DJ 30.06.1978.

Na linha das Cartas de 1934 e 1946, a Constituição de 1967 também previu as *contribuições previdenciárias* ao tratar do direito dos trabalhadores (art. 158, XVI). Por fim, previu expressamente a nível constitucional as contribuições profissionais e sindicais, delegando às respectivas entidades competência para “*arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas*” (art. 159, *caput* e § 1º)⁴³.

Assim, as contribuições especiais, diferentes da melhoria, embora previstas na Constituição de 1967, não foram inseridas no capítulo do Sistema Tributário, o que manteve acesa a controvérsia acerca da sua natureza tributária, ou não, e do regime jurídico a estas aplicável.

A Constituição de 1969 inovou ao deslocar a disciplina das contribuições especiais para dentro do capítulo específico do “Sistema Tributário” (Capítulo V), atribuindo à União competência para instituir contribuições “*tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais*” (art. 21, § 2º, I). Ficava, assim, reconhecida a natureza tributária das contribuições de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e de interesses das categorias profissionais.

Sem embargo, foi mantida também a referência às três espécies tributárias tradicionais – impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 18, *caput* e incs. I e II). Além disso, a despeito da referência às contribuições especiais dentro do capítulo do Sistema Tributário, foram mantidos os dispositivos específicos correspondentes às contribuições de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e profissionais (arts. 163, parágrafo único, 165, XVI, e 166, § 1º, da CF/1969, respectivamente)⁴⁴. Houve, ainda, expressa alusão à contribuição do salário-educação (art. 178).

Com a Emenda Constitucional nº 08/1977, foi alterada a redação do art. 21, § 2º, I, retirando-se a referência às contribuições previdenciárias do capítulo do Sistema Tributário, e inserido o inciso X no art. 43, que tratava da competência legislativa do Congresso Nacional, pretendendo-se, com isso, dissociar as contribuições previdenciárias do inciso I, que se referia aos tributos em geral⁴⁵. A mudança teve como objetivo preservar o prazo decadencial de 30

⁴³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo**: fundamentos, financiamento e regulação. Niterói: Impetus, 2011. p. 253; e PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 20.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 20.

⁴⁵ Conforme esclarece Simone Lemos Fernandes:

anos das contribuições previdenciárias, as quais, acaso não afastada a natureza tributária, deveriam sujeitar-se ao prazo de 5 anos previsto no CTN⁴⁶.

Com a superveniência da EC nº 08/1977, o Supremo Tribunal se rendeu ao argumento topográfico e passou a entender que as contribuições previdenciárias teriam, a partir daí, deixado de ser tributos. Ainda, de acordo com a jurisprudência do STF, as referidas contribuições teriam possuído natureza tributária apenas no curto período compreendido entre a promulgação do Dec.-lei nº 27/1966 (que alterou a redação do art. 217 do CTN) e a edição da EC nº 08/1977⁴⁷.

A Constituição de 1988 manteve a previsão das figuras tributárias tradicionais – imposto, taxa e contribuição de melhoria – (art. 145), e não apenas reincluiu as contribuições previdenciárias no capítulo específico do Sistema Tributário Nacional, como também submeteu todas as contribuições especiais, em grande parte⁴⁸, ao regime jurídico tributário (art. 149).

Dessa forma, seja por força do argumento topográfico, seja em virtude do reconhecimento expresso, entende-se que sob a égide da Constituição de 1988 as contribuições possuem inegável natureza tributária⁴⁹.

Além disso, a Constituição de 1988 definiu minuciosamente as competências para instituição das contribuições para a seguridade social, estabelecendo as materialidades que poderiam ser tributadas e autorizando que outras contribuições fossem criadas, desde que observado o regime da competência residual (art. 195). Autorizou expressamente os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuição devida por seus servidores, para financiar sistema de previdência em seu favor (art. 149, § 1º), bem como a continuidade da

A Emenda n. 8 proporcionou a troca da expressão “contribuições de interesse da previdência social” (que figurava, topograficamente, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional), para “contribuições destinadas a atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social”, dando a entender que parte daquelas primeiras teria perdido a natureza tributária, mais especificamente aquelas exigidas dos trabalhadores e empregadores (FERNANDES, 2005, p. 163-164).

⁴⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 254; e FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 162-164.

⁴⁷ RE 110.833-9, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 17.10.1986, entre outros.

⁴⁸ O art. 149 da CF/1988 determina expressamente que se aplicam as contribuições as normas gerais em matéria tributária e os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (arts. 146, III, e 150, I e III, respectivamente, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, todos da CF/1988).

⁴⁹ RE 146.733-SP, Min. Rel. Moreira Alves, DJ 06.11.1992, RE 138.284-CE, Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992, entre outros

cobrança de contribuições federais específicas já existentes, a saber, ao salário-educação (art. 212, § 5º), ao PIS/PASEP (art. 239) e ao “Sistema S” (art. 240).

Por fim, por meio da EC nº 39/2002 autorizou-se os Municípios e o Distrito Federal a instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada a sua cobrança “*na fatura de consumo de energia elétrica*” (art. 149-A, *caput* e parágrafo único). Objetivou-se, com isso, superar a inconstitucionalidade em que originalmente incorreram aqueles mesmos entes ao se valerem da figura da taxa para tentar custear esse serviço de natureza nitidamente indivisível.

Conforme se depreende da exposição acima, em que pese o período inicial de incerteza, a natureza tributária das contribuições parece atualmente bem assentada com a Constituição de 1988 (ressalvadas algumas exações compulsórias exóticas – tais como o seguro obrigatório DPVAT e a contribuição para o FGTS –, cuja natureza tributária, embora já tenha sido afastada pelo tribunais pátrios, ainda se discute na doutrina).

1.5 A Problemática (Falta de) Definição das Contribuições na Constituição de 1988

Apesar do inegável mérito de ter promovido o reconhecimento da natureza tributária das contribuições (art. 149), a partir de uma análise mais aprofundada, é possível verificar que a sistematização do regramento das contribuições levada a efeito pela Constituição de 1988 ainda deixa dúvidas e apresenta inconsistências em diversos pontos.

Diferentemente do que ocorre em relação às figuras tributárias tradicionais (impostos, taxas e contribuições de melhoria), a estrutura conceitual das contribuições não foi definida pela Constituição de 1988 ou quiçá pelo CTN.

Segue-se daí uma construção doutrinária e jurisprudencial que sustenta serem as contribuições definidas pelo critério finalístico de validação, isto é, pela afetação do produto da sua arrecadação a uma finalidade constitucionalmente prevista, de caráter social, econômico ou profissional⁵⁰, a despeito de a própria CF/1988 não trazer expressamente tal exigência, diferentemente do que o faz em relação ao empréstimo compulsório (art. 148, parágrafo único).

Por outro lado, segundo essa mesma posição, hoje quase soberana, o fato gerador das contribuições seria, a princípio, de livre escolha, podendo tomar por empréstimo a materialidade de taxa, de contribuição de melhoria ou de imposto, inclusive da competência

⁵⁰ Vide, por todos, GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 117 e ss.

de outros entes federativos – abrindo, assim, perigosa brecha para a subversão por parte da União do sistema constitucional de discriminação rígida de competências tributárias (especialmente daquelas relacionadas às materialidades típicas de impostos), o que de fato veio a ocorrer, como verdadeira tragédia anunciada.

Mesmo o requisito da referibilidade, que seria uma suposta decorrência do critério finalístico de validação, e que exigiria que a cobrança da contribuição fosse limitada ao universo de pessoas diretamente beneficiadas ou causadoras da atividade estatal específica a ser por ela custeada, apresenta inegáveis dificuldades.

A começar, não serve para explicar as contribuições relacionadas no capítulo da seguridade social (art. 195). Estas, embora adotem a denominação “contribuições”, são cobradas de toda a coletividade independentemente da pessoa do contribuinte ser ou não beneficiária/causadora da atuação estatal, bastando apenas que manifeste sua capacidade contributiva por meio da realização de qualquer uma das materialidades arroladas no art. 195. Por essa razão, chega-se a recusar a essas exações a natureza de contribuição, afirmando se tratarem de meros impostos afetados ou “com destinação especial”⁵¹.

O conceito de referibilidade tomado de empréstimo das taxas e aventado pela doutrina para limitar o universo de contribuintes sujeitos às contribuições do art. 149 também mostrou-se na prática de aplicação insegura e elástica pelos tribunais pátrios. Estes, talvez influenciados pela arquitetura peculiar das “contribuições” para a seguridade social previstas no art. 195, acabaram substituindo o conceito de referibilidade por uma espécie de solidariedade ampla, admitindo que essas exações fossem exigidas mesmo de pessoas que não possuem vinculação direta e imediata com a atividade estatal a ser custeada⁵².

Portanto, em que pese a CF/1988 ter espancado todas as dúvidas acerca do caráter tributário das contribuições, a estrutura dessa espécie tributária, conforme evidenciado acima, ainda carece de uma adequada sistematização, a fim de conferir-lhe racionalidade e coerência, bem como garantir um mínimo de segurança jurídica para os contribuintes e harmonia política entre os entes da federação.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4. p. 518.

⁵² Sobre caso da CIDE-Royalties, vide RE 492.353 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 15.03.2011. Sobre o caso da Contribuição para o INCRA, vide AgRg no Ag 1.313.116/GO, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 27.09.2010, citando diversos outros precedentes.

1.6 A Legitimação das Contribuições a partir dos Valores da Solidariedade e da Responsabilidade

Valores são razões, sentimentos e ideais considerados preciosos para a realização do ser humano enquanto pessoa e membro de uma coletividade.

Segundo Miguel Reale, os principais valores seriam o verdadeiro, o belo, o útil, o santo e o bem. Ainda, de acordo com o referido autor, o valor do bem, visto como valor social, é o que chamamos propriamente de justo, e o problema central da Filosofia do Direito é o do valor do justo⁵³.

O valor do justo desempenha a função de valor subordinante de toda a constelação de valores do Direito⁵⁴. Os valores da liberdade e da igualdade, da segurança e da equidade, da responsabilidade e da solidariedade, dentre outros, estão todos subordinados ao valor do justo, uma vez que a justiça não é senão a expressão unitária e integrante de todos os valores da convivência humana, e representa, por sua vez, o pressuposto de toda a ordem jurídica⁵⁵.

O valor da solidariedade, enquanto valor subordinado ao justo, desempenha a importante função de legitimação do ordenamento jurídico. A definição de legitimação muito se aproxima do conceito de justificação⁵⁶ na medida em que “justificar” significa o ato ou efeito de “tornar justo”. Nesse sentido, legitimar ou justificar algo significa buscar fora do próprio objeto, no caso, fora do próprio ordenamento jurídico, razões que o legitimem ou justifiquem, isto é, que o tornem justo⁵⁷.

A solidariedade, enquanto valor, serve como paradigma externo de legitimação do ordenamento jurídico, remetendo aos ideais de beneficiência ou caridade (“solidariedade altruísta”) e colaboração ou cooperação social (“solidariedade mutualista”), a serem efetivados tanto por meio da comunhão espontânea de bens e esforços em prol de interesses comuns (“solidariedade espontânea”) ou, ainda, pela redistribuição de bens e direitos pelo Estado segundo um critério de justiça distributiva (“solidariedade forçada”)⁵⁸.

⁵³ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 31, 211-214 e 236.

⁵⁴ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 209 e ss.

⁵⁵ REALE, Miguel. **Introdução à filosofia do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 209 e ss.

⁵⁶ Em sentido aproximado, Karl Larenz, afirmando que “em sentido normativo, o significado de ‘legitimação’ é idêntico ao de ‘justificação’”. (LARENZ, 2005, p. 276).

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 470; 473-474.

⁵⁸ Segundo o Dicionário Analógico da Língua Portuguesa, o vocábulo solidariedade pode se relacionar com as ideias de humanidade, cooperação, filantropia, benevolência, virtude moral, dentre outras (AZEVEDO, 2010,

Quanto mais o ordenamento jurídico se aproximar da concretização do valor da solidariedade, por meio da adoção de princípios, regras e atos materiais que reconheçam, promovam e preservem os seus ideais, mais justo e legítimo ele será considerado.

A solidariedade pode ser classificada como “altruísta” ou “mutualista”. A “solidariedade altruísta” corresponde à ação benevolente direcionada aos outros independente da expectativa de qualquer contraprestação presente ou futura. A “solidariedade mutualista”, por sua vez, corresponde à ação direcionada à cooperação ou auxílio recíproco em situações de risco ou adversidade coletivas, em que aquele que concede o auxílio também já é ou espera ser auxiliado pelos demais.

Quanto à natureza do vínculo, a solidariedade pode ser “espontânea” ou “forçada”. A “solidariedade espontânea” ou “de grupo” fica caracterizada quando há comunhão de bens e esforços em função de valores, interesses ou objetivos compartilhados, sendo, por isso, também chamada de “*solidariedade dos antigos*”. A “solidariedade forçada” ou “de Estado”, por outro lado, fica caracterizada quando há a redistribuição de bens e direitos forçada por normas emitidas pelo Poder Público segundo um critério de justiça distributiva, sendo, por isso, também denominada “*solidariedade dos modernos*”⁵⁹.

As diversas modalidades de solidariedade são, inclusive, passíveis de combinação entre si. A “solidariedade forçada” pelo Estado (“*solidariedade dos modernos*”), pode se concretizar tanto na forma “altruísta” (por exemplo, a redistribuição da receita de impostos por meio de programas assistenciais de renda mínima, como o “bolsa família”) como na forma “mutualista” (por exemplo, a obrigatoriedade de vinculação dos servidores aos regimes de previdência próprios mantidos pelos próprios servidores e pelos respectivos entes públicos).

A “solidariedade espontânea” (“*solidariedade dos antigos*”) pode ser fomentada pelo ordenamento jurídico tanto na forma “altruísta” (por exemplo, o incentivo a doações a entidades assistenciais sem fins lucrativos por meio de dedução do valor da doação da base de cálculo do imposto de renda do doador), como na forma “mutualista” (p.ex. incentivo a constituição e adesão a entidades fechadas de previdência complementar por meio da atribuição de regime de tributação favorecido).

p. 735).

⁵⁹ Sobre os diversos significados de solidariedade vide, ainda, IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 9 e ss.; GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 142-152; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 113-114; e MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de derechos fundamentales: teoría general**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995. p. 263-275.

Todavia, enquanto mero valor, a solidariedade permanece como elemento externo ao ordenamento, que se presta a sua legitimação/justificação, mas ainda carece de eficácia jurídica. Somente quando o valor da solidariedade é reconhecido e integrado ao ordenamento jurídico, na forma de princípios implícitos ou explícitos, e desdobrado em subsequentes regras, é que o mesmo adquire eficácia jurídica.

O valor da solidariedade em nosso ordenamento jurídico tributário penetra sob a forma do princípio da capacidade contributiva, o qual informa a instituição e a cobrança dos impostos, exigindo que adotem como fato gerador um fato de conteúdo econômico relacionado à manifestação de riqueza do contribuinte (art. 145, § 1º, CF/88), desvinculado de qualquer atividade estatal específica (art. 16, CTN), sendo a sua receita destinada ao custeio das atividades gerais do Estado, vedada sua vinculação a órgão, fundo ou despesa específica (art. 167, IV, CF/88)⁶⁰.

A ideia de tributo como dever fundamental necessário à manutenção do Estado e ao custeio dos serviços públicos, e cobrado de acordo com a capacidade de contribuir de cada cidadão, remonta à Revolução Francesa, tendo sido positivada no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, nos seguintes termos: “Art. 13. Para a manutenção do poder público e das despesas de administração, uma contribuição comum é indispensável; ela deve ser igualmente repartida entre os cidadãos na proporção de sua capacidade”⁶¹.

Com isso, o tributo deixou de ser fundado na soberania e na sujeição dos súditos, para ser considerado dever fundamental expressão da solidariedade entre os cidadãos, ainda que forçada pelo Estado (“solidariedade dos modernos”), a ser cobrado para o custeio dos serviços públicos de que todos se beneficiam, na medida da capacidade contributiva de cada um⁶².

⁶⁰ O princípio da capacidade contributiva também atua excepcionalmente sobre tributos vinculados, impedindo a cobrança de taxas relacionadas a serviços essenciais para o exercício de direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente no caso de hipossuficientes. São exemplos dessa aplicação: a vedação à cobrança de taxas que impeçam o exercício do direito de petição para a defesa de direitos ou o acesso à justiça e o registro civil para os hipossuficientes (art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI, CF/88); a vedação à cobrança de taxas ou quaisquer outros encargos por atividades estatais relacionadas à garantia do direito social à saúde (art. 196) e à educação básica (arts. 206, IV; e 208, I e § 1º); o princípio da continuidade do serviço público, que impede a interrupção da prestação de serviços públicos essenciais, mesmo diante da falta de adimplência da taxa pelo usuário (art. 175, parágrafo único, II e IV). Nesse sentido, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4. p. 410-415; e SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Taxa**: doutrina, prática e jurisprudência. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 73.

⁶¹ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 49; TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um princípio estrutural da solidariedade?* In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-199.

⁶² Aqui vale abrir um parêntese para recordar que a ideia de tributo como dever de solidariedade social fundado na exclusivamente capacidade contributiva, se levada ao extremo e não conjugada com a exigência de

Assim é que, na fase de positivação do ordenamento jurídico tributário, o valor da solidariedade é reconhecido e incorporado principalmente por meio do princípio da capacidade contributiva, o qual no Brasil encontra previsão expressa no texto constitucional (art. 145, § 1º).

Apesar de o princípio da capacidade contributiva possuir fundamento constitucional (arts. 145, § 1º, 153, 155 e 156, CF/88), a ideia de que a cobrança compulsória de impostos seria justificada pelo valor da solidariedade social ainda é desafiada por argumentos libertários, os quais sustentam que a solidariedade seria apenas um dever moral e que, por isso, para ser considerada como verdadeira solidariedade deveria ser sempre espontânea (à la “solidariedade dos antigos”) e jamais forçada.

De acordo com esse pensamento, a partir do momento em que a solidariedade passasse a ser obrigatória, deixaria de ser solidariedade para se tornar mera coerção⁶³. Nesse sentido, justificar com base no valor da solidariedade a ação do Estado custeada por meio da cobrança forçada impostos dos contribuintes, sob pena de execução fiscal, seria um verdadeiro eufemismo⁶⁴.

No entanto, em situações que envolvem o fornecimento do que a doutrina econômica chama de “bens públicos”⁶⁵ (ou seja, bens e serviços públicos coletivos cujos benefícios não podem ser excluídos daqueles que não contribuíram para a sua provisão, como, por exemplo, segurança e iluminação pública, controle da poluição atmosférica, administração pública, sistema judiciário etc.) para uma coletividade ampla de indivíduos atomizados e desconhecidos entre si, a solidariedade forçada assume grande importância.

Nessa situação, que corresponde à realidade da maioria das sociedades contemporâneas, a solidariedade forçada por meio da cobrança de tributos democraticamente instituídos se apresenta como uma forma legítima de coordenar o interesse latente de cooperação que existe entre os indivíduos, desejosos de obter os benefícios dos bens e

benefício em sentido *amplo*, pode conduzir à falsa ideia de que o tributo seria uma prestação unilateral e, com isso, ao enfraquecimento do dever do Estado de prestar serviços públicos adequados e de qualidade aos cidadãos-contribuintes (FERNANDES, 2005, p. 50; FILIPPO, 2012).

⁶³ HAYEK, Friedrich A. **O caminho da servidão**. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990. p. 109 e ss; MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 44 e ss.

⁶⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 15.

⁶⁵ Sobre o conceito econômico de bens públicos vide: MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus, 1980. p. 7 e 41-46; e STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999. p. 128-133.

serviços públicos, e ao mesmo tempo destimular a ação de aproveitadores (*free-riders*) que poderiam frustrar o ânimo de cooperação dos indivíduos honestos.

Na teoria econômica, bens públicos são todos os bens e serviços que apresentam a característica da não-excludibilidade dos beneficiários, isto é, não podem ser fornecidos a ninguém a menos que sejam fornecidos a todos indistintamente, razão pela qual não é possível excluir sua da fruição aqueles que deixam de contribuir para a sua provisão – por exemplo, controle do tráfego aéreo, defesa externa etc⁶⁶. Os bens públicos, por não se sujeitarem ao princípio da exclusão, não podem ser submetidos à remuneração pelo sistema de preços de mercado, sendo exatamente essa característica (“não-exclusão”) que os distingue dos “bens privados”⁶⁷.

Ainda, segundo a teoria econômica, quanto mais público for um bem, isto é, quanto mais aberto for à utilização geral independentemente de contraprestação, menor será a propensão dos indivíduos de voluntariamente contribuir para o seu financiamento. É que as pessoas, em uma perspectiva racional puramente individual, tendem a optar por não contribuir para o financiamento do bem público, pois observam que, mesmo sem contribuir, poderão usufruir das vantagens das contribuições dos demais para o fornecimento do mesmo bem⁶⁸. São os denominados *free-riders* (“caronas”) ou, simplesmente, aproveitadores.

Essa situação de incerteza tende a abalar a confiança dos indivíduos uns nos outros, que mesmo quando inicialmente dispostos a colaborar para o fornecimento do bem público, tendem a deixar de fazê-lo por receio de que os demais também não o façam⁶⁹. Afinal, conforme sintetizou o filósofo Otfried Höffe, “somente é racional para um indivíduo ser honesto caso ele não precise ter medo de ser o único honesto e, portanto, de se apresentar como o bobo”⁷⁰. Com isso, o fornecimento do bem público tende a ser subfinanciado, quando não completamente inviabilizado⁷¹.

⁶⁶ MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 62.

⁶⁷ MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. São Paulo: Campus, 1980. p. 7 e 43; e STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999. p. 128 e 132.

⁶⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo**: fundamentos, financiamento e regulação. Niterói: Impetus, 2011. p. 23.

⁶⁹ RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge: Harvard University, 1999. p. 236-237.

⁷⁰ *Apud* TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias. In: SCHOERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1. p. 366.

⁷¹ MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. São Paulo: Campus, 1980. p. 43; e STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999. p. 129.

Essa situação de subfinanciamento gerada pelo comportamento aproveitador (*free-rider*) tende a se agravar ainda mais em comunidades muito grandes, com indivíduos atomizados e desconhecidos entre si, que não partilham sentimentos de pertencimento ou afinidade, e em que o controle social recíproco entre os membros do grupo fica por demais enfraquecido⁷².

Nesse contexto, no pressuposto de que o bem público seja do interesse de todos e que o Poder Público seja democraticamente eleito, a solução usualmente adotada para viabilizar a cooperação entre os indivíduos envolve um certo grau de coerção, por meio da instituição de uma exação compulsória (tributo) visando o custeio do bem público, garantida por um sistema de sanções e penalidades, de modo a fazer com que cada um contribua com a sua parte e evitar que alguns poucos venham a locupletar-se em detrimento de muitos⁷³.

Por meio da tributação coercitiva, democraticamente instituída, e desde que respeitado os limites mínimos de intributabilidade (capacidade contributiva, não-confisco e mínimo existencial), é possível ao Estado coordenar a colaboração entre os indivíduos para a provisão de bens públicos, ainda que sob forma de uma “solidariedade forçada”.

Com isso, o argumento libertário que recusa a possibilidade de solidariedade forçada perde sustentação, pois a necessidade de coordenar a cooperação entre indivíduos isolados justifica o uso da tributação como forma de garantir a solidariedade latente que já existe entre eles, baseada no interesse comum na provisão dos bens públicos.

Existem bens públicos dos mais diversos tipos e alcances. A característica da não excludibilidade dos benefícios pode decorrer tanto da natureza indivisível do bem público (por exemplo, a iluminação pública, contenções de encostas, ar atmosférico de boa qualidade etc.) como do regime jurídico a ele aplicável, quando impede a sua apropriação por particulares (por exemplo, os bens de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças – art. 99, I, CC/2002) ou obriga a sua disponibilização universal e gratuita pelo Estado (por exemplo, os serviços públicos de saúde e educação – arts. 196 e 206, IV, CF/1988).

No que tange ao alcance dos benefícios gerados pelos bens públicos, no caso clássico, estes podem se estender a toda população de um país (p.ex. defesa contra invasão externa),

⁷² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 24-25; RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge: Harvard University, 1999. p. 236-238.

⁷³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011. p. 24-25; RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge: Harvard University, 1999. p. 236-238; MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 62.

mas também podem se limitar a uma região do território (p.ex. combate a uma doença endêmica em determinada área, tal como a febre amarela na Amazônia) ou, ainda, ficarem restritos a uma certa comunidade (p.ex. a iluminação pública de um pequeno bairro residencial)⁷⁴.

O reconhecimento da existência de bens públicos de alcance limitado, cujos benefícios ficam restritos a (ou atingem com maior intensidade) um determinado grupo ou território, foi o ponto de partida para que a ciência das finanças do final do século XIX concebesse uma terceira espécie tributária, a meio caminho entre os impostos e as taxas, a que chamou de *contribuição por benefícios especiais* ou *de melhoria*.

Conforme visto acima, as contribuições de melhoria eram exigidas no Estado Liberal (séc. XIX) em virtude do benefício especial resultante de uma obra pública. Posteriormente, com o advento do Estado Social (séc. XX), “contribuições parafiscais” passaram a ser exigidas em função do desempenho de outras atividades específicas no interesse de categorias econômicas ou de grupos sociais.

Em comum, tanto as contribuições de melhoria, como as contribuições parafiscais, mesclavam a vinculação direta da sua incidência à prestação de uma atividade estatal específica (característica típica das taxas), com a impossibilidade de individualização⁷⁵ dos benefícios dessa atividade (característica típica dos impostos).

A justificativa para a adoção das contribuições como modalidade de custeio nesses casos era a de que, mesmo à luz do valor da solidariedade social, não parecia adequado que todos os cidadãos fossem obrigados, por meio de impostos, a concorrer para o custeio de certos bens ou serviços públicos específicos destinados à satisfação das necessidades de determinados grupos de pessoas não-hipossuficientes. Dessa forma, as contribuições especiais vieram a preencher uma importante lacuna não apenas de custeio, mas também de justiça tributária⁷⁶.

Note-se, no entanto, que no que tange à sua legitimação ou justificação, a cobrança das contribuições se apoia tanto no valor da responsabilidade (típico das taxas) como no valor da solidariedade (típico dos impostos).

⁷⁴ MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. São Paulo: Campus, 1980. p. 48; RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge: Harvard University, 1999. p. 235.

⁷⁵ A impossibilidade de individuação dos benefícios, como dito acima, pode ser tanto “de fato”, decorrente da natureza do bem público, como “de Direito”, resultante do regime jurídico a ele aplicável que venha a impedir a exclusão de qualquer beneficiário mediante cobrança individual pelo uso.

⁷⁶ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 37.

O valor da responsabilidade, como é intuitivo, liga-se ao ideal de se imputar a determinada pessoa ou grupo as consequências do seu comportamento livre e consciente⁷⁷.

Por isso, o valor da responsabilidade, aplicado à tributação, corresponde ao ideal de se imputar os custos da atividade estatal específica à pessoa ou grupo que dela se beneficia ou lhe dá causa, estando presente em todos os tributos vinculados (taxas e contribuições), os quais exigem uma relação de equivalência entre o custo da atividade estatal específica e o montante cobrado do sujeito passivo.

Já o valor da solidariedade social aplicado à tributação, conforme visto acima, corresponde ao ideal de se repartir o custeio das atividades gerais do Estado entre os membros da coletividade de acordo com o critério da capacidade contributiva (“solidariedade dos modernos”).

Da conjugação do valor da solidariedade com o valor da responsabilidade, exsurge o valor da *solidariedade de grupo*, o qual determina a repartição solidária dos custos da atividade estatal específica entre os membros do grupo beneficiado ou que lhe dá causa, vedada a cobrança de pessoas estranhas ao grupo.

A solidariedade de grupo é o valor que justifica a tributação coercitiva pelo Estado para coordenação do agir cooperativo de um determinado grupo de pessoas, unido por vínculos de interesse, localidade ou características que o torna destinatário de certos bens ou serviços públicos específicos⁷⁸. Não legitima, todavia, a imposição de contribuição sobre indivíduos externos, não integrantes do grupo beneficiário ou causador da atividade estatal específica.

Em decorrência dos valores da solidariedade e da responsabilidade, na fase de positivação das contribuições, estas serão informadas, simultaneamente, pelos princípios da capacidade contributiva, típico dos impostos, e da razoável equivalência (também denominado custo/benefício), típico das taxas.

Assim, na fase de estruturação da regra de tributação, o princípio da razoável equivalência (ou custo/benefício), concretizador do valor da responsabilidade, determinará a eleição de, como primeiro núcleo do fato gerador, uma atividade estatal específica, direta e imediatamente referida ao grupo obrigado e, como corolário lógico, a necessidade de

⁷⁷ Sobre o tema, vide o verbete “responsabilidade” em ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 1009; e FERRATER MORA, José. **Dicionário de filosofia: Q-Z**. São Paulo: Loyola, 2004. t. 4. p. 2522.

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2. p. 584-586; RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições para-fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, mar. 2010. p. 119.

manutenção de uma razoável equivalência entre o custo total da atividade específica e o valor global arrecadado pela contribuição⁷⁹, por meio da afetação de sua receita àquela atividade.

Por outro lado, ainda na fase de estruturação da regra de tributação, o princípio da capacidade contributiva, concretizador do valor da solidariedade, determinará a eleição de, como segundo núcleo do fato gerador, um fato de conteúdo econômico revelador da capacidade contributiva de cada pessoa integrante do grupo. A repartição do custo do bem ou serviço pelo critério da capacidade contributiva, e não do custo-benefício individual, se justifica em virtude da impossibilidade de mensuração individual dos custos ou benefícios decorrentes da atividade estatal específica a ser custeada pela contribuição, restando como único critério elegível para a sua graduação individual o da capacidade contributiva.

⁷⁹ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 562.

2 PROBLEMA I – CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NO ÂMBITO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E OUTRAS QUESTÕES CONEXAS

O presente capítulo tem por objetivo enfrentar o problema da classificação das contribuições no âmbito das espécies tributárias e outros problemas conexos.

Para tanto, propõe-se caracterizar as contribuições como espécie tributária autônoma, legitimada pelo valores da *responsabilidade* e da *solidariedade*, fundamentada nos princípios da *equivalência* e da *capacidade contributiva*, estruturada a partir de uma “hipótese normativa”⁸⁰ autônoma, vinculada à prestação de uma atividade estatal específica relacionada a um grupo e a uma situação individual reveladora da capacidade contributiva de cada membro do grupo, e que tem como finalidade a repartição solidária dos custos daquela atividade estatal entre os membros daquele grupo, sendo o produto da sua arrecadação a ela destinado e por ela limitado.

Trata-se, enfim, de uma proposta doutrinária que busca reconstruir a teoria das contribuições a partir de uma solução de compromisso entre os valores da responsabilidade e da solidariedade, e como instrumento de justiça na repartição dos custos das diversas atividades do Estado Democrático de Direito entre os diferentes grupos de contribuintes, dentro do contexto de uma sociedade de riscos, que é marcada pela ambivalência dos interesses e pela necessidade de ponderação entre eles⁸¹.

⁸⁰ A expressão “hipótese normativa” é empregada aqui em sentido aproximado ao de “hipótese de incidência”, a qual, na clássica lição de Geraldo Ataliba, corresponde à “*descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato*” que, se e quando ocorrido concretamente, dá origem à obrigação tributária (ATALIBA, 1991, p. 49). Esta, por sua vez, não se confunde com o termo “fato gerador”, o qual será utilizado aqui para designar, exclusivamente, as manifestações em concreto do pressuposto normativo, ou seja, o fato jurídico tributário propriamente dito, chamado por Dino Jarach de “fato imponível”. Segundo esse autor, “*a característica fundamental do fato imponível consiste, pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação*”. A esse respeito deve-se dizer que a obrigação nasce da lei, quando se verifica o fato imponível. A lei não pode gerar a obrigação, sem a existência, na vida real, de fato imponível que possa se subsumir à definição legal (JARACH, 1971, p. 339; DERZI, 2004). A utilização da expressão “hipótese normativa” em detrimento de “hipótese de incidência” ou “fato gerador abstrato”, justifica-se pela adoção de uma concepção pós-positivista, a qual não se limita à técnica da subsunção, passando a encará-la como uma etapa necessária, mas não mais suficiente à incidência da norma. Entendemos a “hipótese” como um mero “pressuposto” e não como um dado sempre suficiente à incidência da norma, porquanto esta dependerá não só da verificação *in concreto* da sua hipótese, mas ainda do exame da adequação dos efeitos concretos por ela produzidos à sua própria finalidade abstrata (também denominada *ratio legis*, causa ou justificativa da norma), além da necessidade de ponderação com outras regras e/ou princípios em caso de eventual colisão, por meio dos postulados da proibição do excesso e da proporcionalidade em sentido estrito, conforme a moderna teoria da argumentação. Nesse sentido, confira-se ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013. p. 181-204.

⁸¹ No âmbito da sociedade de riscos, o Estado Social e Democrático de Direito se revela também como um “Estado de Ponderação”, no sentido de que deve legitimar suas escolhas políticas não apenas na democracia,

2.1 Classificação das contribuições: elementos ontológicos e justificação (“causa”) versus critérios de validação jurídica

A primeira questão que se coloca no presente estudo é a da própria definição do critério mais apropriado para a classificação dos tributos, considerando-se que, desde o advento da Constituição de 1988, a classificação baseada exclusivamente na hipótese normativa (fato gerador) vem perdendo adeptos, vindo a ser substituída pela classificação calcada nos chamados critérios de validação constitucional das espécies tributárias⁸².

É de se questionar, então: ainda seria útil envidar esforços para se obter a classificação dos tributos a partir das suas respectivas hipóteses normativas, ou mais conveniente seria abandonar essa discussão e partir diretamente para a identificação dos critérios de validação jurídica das espécies tributárias?

Pensamos que tratam-se de perspectivas diversas, sendo ambas ainda necessárias e úteis ao desenvolvimento do Direito Tributário.

Segundo a clássica lição de Genaro Carrió,

as classificações não são verdadeiras nem falsas, mas apenas úteis ou inúteis, estando suas vantagens e desvantagens mais reacionadas ao interesse que dirige quem as formula e à sua aptidão para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais fértil em consequências práticas⁸³.

Quando pensamos em uma classificação dos tributos, cremos que devemos pensar, inicialmente, nas características comuns que enlaçam as categorias essenciais de uma exação, abstraindo as peculiaridades e os aspectos acidentais que podem variar de ordenamento para ordenamento jurídico.

mas também na razoabilidade dos fins e proporcionalidade dos meios adotados. A sociedade de riscos exige, tanto na elaboração como no controle das políticas públicas pelo Estado, uma razoável ponderação entre ganhos e riscos, benefícios e prejuízos, para os diversos grupos da sociedade afetados cujos interesses na maioria das vezes se revelam contrapostos. Por isso, segundo Ricardo Lodi Torres, o Estado de Ponderação Fiscal “é a especial projeção do Estado Democrático de Direito que se abre para o permanente sopesamento entre os valores e os princípios da segurança e da justiça fiscal, assim no momento da aplicação que no da elaboração das regras jurídicas” (TORRES, 2009, p. 556), inclusive porque, conforme observa Ricardo Lodi Ribeiro, na sociedade de riscos “a atribuição de um direito subjetivo para alguns significa necessariamente o sacrifício de outros, sendo os direitos finitos e sempre ensejando custos financeiros” (RIBEIRO, 2008, p. 51).

⁸² RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições para-fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 174, mar. 2010. p. 110 e ss.

⁸³ Tradução livre, no original: “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía quien las formula, y su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables” (CARRIÓ, 2006, p. 99).

Essas características correspondem aos elementos ontológicos de cada espécie tributária conjugados com as suas respectivas justificações (também denominadas *ratio legis*, finalidades normativas ou “causa”⁸⁴), pois, conforme observa Luís Eduardo Schoueri, “*tributos da mesma espécie encontram a mesma justificação*”⁸⁵.

Essa classificação baseada em características situadas na base da teoria geral do Direito Tributário (quais sejam, os elementos ontológicos e a justificação de cada tributo), e que são válidas *a priori* independentemente dos aspectos concretos de cada ordenamento jurídico, consubstanciam uma espécie de “tradição” compartilhada pela doutrina do Direito Tributário em diferentes países.

Afinal, as diversas espécies tributárias não são “inventadas” pelo ordenamento jurídico, mas apenas reconhecidas por ele, ou não. De fato, a tributação como técnica é uma realidade que precede ao Direito, sendo as diversas espécies tributárias descobertas, desenvolvidas e testadas no laboratório da Economia e da Ciência das Finanças para somente, então, se for o caso, serem reconhecidas e positivadas pelo ordenamento jurídico. Nesta última etapa, de positivação, as espécies tributárias fornecidas pelas Ciências das Finanças poderão sofrer alguns ajustes, para melhor se adequar à realidade concreta e às peculiaridades do ordenamento jurídico de cada país.

Não se pretende, com isso, subordinar a natureza jurídica dos tributos a uma interpretação econômica ou a critérios extrajurídicos⁸⁶. Se é verdadeiro que a maioria das classificações doutrinárias das espécies tributárias tem a sua origem na Ciência das Finanças⁸⁷, fato é que essas classificações evoluíram e se tornaram independentes, passando a

⁸⁴ Não é o momento para se adentrar na discussão sobre o conceito jurídico de “causa” do tributo, bastando antecipar que, para fins do presente estudo, “causa” é entendida como a “justificativa” ou a “finalidade normativa” que embasa a exação, ou seja, a justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação tributária ou “função do tributo investigado” (SCHOUERI, 2011, p. 162-163), o que nada tem a ver com a interpretação do Direito com base em critérios econômicos e não jurídicos.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 166.

⁸⁶ Embora o reconhecimento de que a moderna ciência do direito tributário, assim como todas as ciências, assume a cada dia uma feição mais interdisciplinar, dialogando com as diversas ciências que lhe são próximas e que apresentam, cada qual à sua medida, também um certo “coeficiente de normatividade”, torne cada vez mais tormentoso isolar o campo de estudo do Direito Tributário dos chamados conhecimentos “extrajurídicos” (sobre a interdisciplinaridade no Direito Tributário, confira-se, por todos, TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1. p. 162 e ss., esp. 173) **É nesse sentido também que Edgar Morin chama a atenção para a necessidade de se adequar a ciência ao seu objeto de estudo, e não mais apenas o objeto de estudo à ciência** (MORIN, 2008, p. 33).

⁸⁷ Bernardo Ribeiro de Moraes, por exemplo, registra que Adam Smith, na sua obra clássica “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*”, de 1776, já apontava a diferença entre os tributos que recaíam sobre todos os indivíduos e outros que somente atingiam os usuários ou beneficiários de uma atividade pública, e mesmo sem propor uma denominação especial para essa última espécie tributária, o autor

identificar a natureza das espécies tributárias a partir da sua estrutura jurídica, sendo certo que essa estrutura não abrange somente a hipótese e o consequente normativos, mas também as finalidades e efeitos postos ou pressupostos pela própria norma jurídica (“justificação”), conforme preconiza a moderna teoria da interpretação⁸⁸.

Afinal, o fato de as finalidades da norma tributária se tratarem de elementos extratextuais, não os tornam automaticamente elementos extrajurídicos, cabendo ao aplicador não apenas a interpretação de “elementos linguísticos, como função gramatical e lógica dos vocábulos e estrutura sintática das disposições, mas também [de] elementos extratextuais pressupostos pelas normas, como fatos, atos, costumes, **finalidades e efeitos**”⁸⁹.

Em suma: o ponto de partida de uma classificação dos tributos, baseada na Teoria Geral do Direito Tributário, deve ser a identificação dos elementos ontológicos e da justificação de cada espécie tributária.

Nada impede porém que, em uma segunda etapa, os resultados dessa classificação inicial, baseada na identificação dos elementos ontológicos e justificações das espécies tributárias, sejam cotejados com os aspectos concretos do ordenamento jurídico de interesse, para, com base neles, serem efetuados os necessários ajustes e correções na classificação original, a fim de fazê-la espelhar, com mais fidelidade, as características e peculiaridades jurídicas daquele ordenamento específico.

Um breve relato histórico talvez ajude a compreender melhor este ponto. Como é cediço, deve-se a Achille Donato Giannini a identificação da hipótese normativa (fato gerador) como critério jurídico de distinção das espécies tributárias. Com base nesse critério, o autor italiano propôs uma das primeiras classificações jurídicas das espécies tributárias, rompendo com as classificações tradicionais que se baseavam em critérios da Ciência das Finanças⁹⁰.

inglês foi inegavelmente um dos precursores da distinção entre impostos e taxas (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 7-8).

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013. p. 189 e 203.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013. p. 203. (grifo nosso)

⁹⁰

El impuesto y la tasa tienen, por tanto, la misma estructura jurídica; ambos dan origen a una obligación ex lege, la cual surge tan pronto como se produce el presupuesto de hecho del que la ley la hace depender, y tiene por objeto la prestación de una suma de dinero en la cuantía inderogablemente fijada por la propia ley. El elemento diferenciador de ambas especies de tributos lo proporciona la naturaleza del presupuesto, a saber: el impuesto se conecta con una situación de hecho que si forma el objeto de la imposición es porque se considera que constituye una manifestación directa o indirecta de una cierta capacidad contributiva, es decir, una situación que se refiere exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de

É importante notar que a classificação tripartite⁹¹ de Giannini, embora baseada em critérios jurídicos, não se apoiava na legislação tributária de sua época, mas era antes uma crítica ao legislador italiano que, segundo o próprio autor, ainda utilizava de maneira promíscua os termos “imposto”, “taxa” e “tributo”⁹².

O exemplo da classificação doutrinária das espécies tributárias proposta por Giannini ilustra bem a importância daquela primeira etapa do processo de classificação das espécies tributárias com base em elementos ontológicos e nas respectivas justificações, bem como a relevância do juízo de valor e da consideração de *lege ferenda* para o desenvolvimento do Direito Tributário.

Caso o eminente jurista italiano houvesse “saltado” a primeira etapa do processo de classificação, e se limitado a analisar a legislação tributária italiana apenas como se apresentava à época, com base nos critérios de validação então vigentes, estaria fadado a reproduzir acriticamente os equívocos do passado⁹³.

Por outro lado, é bem verdade que os critérios de validação jurídica das espécies tributárias variam de ordenamento para ordenamento e podem interferir – uns mais, outros menos – na definição da natureza jurídica dos tributos, conforme o seu grau de relevância para fins de identificação do regime jurídico de cada espécie tributária.

Esses critérios podem abranger exigências jurídicas de diversas ordens, desde a estrutura jurídica dos tributos (por exemplo, ser, ou não, não-cumulativo; reproduzir, ou não, materialidade previamente definida pela constituição ou por uma lei especial), passando pela forma pela qual o tributo é instituído (por exemplo, necessidade, ou não, de lei complementar), pela destinação do produto da arrecadação (por exemplo, ser a sua receita afetada, ou não, a uma finalidade específica; ser restituível, ou não, em determinado prazo), até a presença de determinadas circunstâncias fáticas no momento da instituição do tributo (por exemplo, a circunstância de haver uma calamidade pública, guerra externa ou sua

actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público; el presupuesto de la tasa consiste, en cambio, en una situación de hecho que determina o necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado (GIANNINI, 1957, p. 52).

⁹¹ Giannini classificava as espécies tributárias como impostos, taxas e tributos especiais, sendo estes últimos por vezes também denominados “contribuições especiais” (GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 7. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 46 e ss.).

⁹² GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 7. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 44.

⁹³ No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres, chamando a atenção para a necessidade da consideração de *lege ferenda* para a Ciência do Direito Tributário, entendida especialmente como uma reflexão sobre a ordem fiscal justa e o sistema racional (TORRES, 2009, p. 169).

iminência, necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional etc.)⁹⁴.

A classificação doutrinária das espécies tributárias, matéria de Teoria Geral do Direito Tributário, pode conviver com os critérios de validação jurídica das espécies tributárias apurados em cada ordenamento específico, salvo quando o próprio ordenamento jurídico, por meio de uma disposição expressa ou implícita, derrogar aquela classificação, hipótese na qual a disposição deste último prevalecerá.

2.2 Classificação ontológica baseada no critério da justificação (“causa”) das espécies tributárias

Conforme leciona Luís Eduardo Schoeri, entende-se modernamente que a “causa” corresponde à justificação do tributo, à sua função ou, mais precisamente, à *“justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação”*. Nesse sentido:

A causa, longe ser buscada enquanto fundamento de validade da relação jurídica, passa a ter sua utilidade na medida em que sirva para explicar a função que a norma há de desempenhar. (...) Confirma-se, daí, o que se disse acima acerca da identificação da causa com a justificação: investigar a causa de uma relação é indagar o que a justifica, i.e., qual a função buscada ao se regulamentar a matéria. **Se toda relação jurídica obrigacional encontra-se baseada numa causa, então também a relação tributária deve buscar seu elemento causal. Investigar a causa da obrigação tributária é perquirir sua justificação; o resultado de tal pesquisa permite captar a função do tributo investigado**⁹⁵.

⁹⁴ A distinção entre os critérios de identificação da natureza das espécies tributárias e de validação jurídica dos tributos não passou despercebida por Alfredo Augusto Becker, que em sua obra clássica, Teoria Geral do Direito Tributário, já apontava ensaiava uma distinção:

As circunstâncias abaixo enumeradas não exercem nenhuma influência sobre a NATUREZA JURÍDICA (atenção: não confundir com a validade-juridicidade – da regra jurídica) do imposto e nem sobre a taxa: a) a consistência material do imposto ou taxa; b) a destinação do imposto ou taxa; c) proporção e progressividade do imposto ou taxa em relação a respectiva base de cálculo; d) voluntariedade ou involuntariedade dos fatos que realizam a hipótese de incidência do imposto ou taxa; e) posição do sujeito passivo do imposto ou taxa em relação aos fatos que realizam a hipótese de incidência; f) posição do sujeito ativo do imposto ou taxa em relação aos fatos que realizam a hipótese de incidência; g) natureza real ou fictícia (ex.: por definição legal) do valor do serviço estatal ou coisa estatal que é a base de cálculo da taxa. **Embora as circunstâncias acima enumeradas nenhuma influência exerçam sobre a natureza jurídica do imposto ou sobre a da taxa, entretanto aquelas circunstâncias poderão ter influência decisiva sobre a validade (juridicidade) da regra jurídica que, ao criar o tributo, tiver violado regra jurídica (ex.: constitucional), cuja regra (preceito) seja precisamente uma daquelas supra referidas circunstâncias** (BECKER, 2002, p 380-381, grifo nosso).

Nesse sentido, veja-se ainda Marco Aurélio Greco, alertando que são problemas distintos a definição da natureza dos tributos e a identificação dos respectivos regimes jurídicos (GRECO, 2000, p. 69 e ss.).

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 162-163. (grifo nosso)

É de se notar que os termos justificação e “causa” são aqui empregados para designar a finalidade prática visada pela norma tributária, ou seja, a sua finalidade normativa ou *ratio legis*. Não se confunde com o chamado “aspecto finalístico” que é expressão normalmente utilizada para designar a exigência de vinculação das receitas de alguns tributos (notadamente das contribuições).

Pois bem, ao se investigar a “causa” ou “justificativa” do tributo enquanto gênero, a primeira finalidade encontrada é a fiscal, uma vez que, conforme observa José Souto Maior Borges, “a atividade financeira do Estado, nela incluída como parte integrante a atividade tributária, é **atividade orientada no sentido de obter os meios necessários para a suprir as necessidades públicas**”⁹⁶.

Assim, a justificativa ou finalidade principal dos tributos seria a sua **função fiscal**, ou seja, de servir como “um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas”⁹⁷.

A função fiscal, todavia, não pode ser vista de forma isolada, uma vez que ao se optar por uma determinada forma tributária de custeio em detrimento de outra, o tributo também estará exercendo também a importante função de promover a repartição do dever de custeio das despesas públicas (carga tributária) entre os membros da sociedade (contribuintes), o que chamamos aqui de **função distributiva** do tributo.

As funções fiscal e distributiva do tributo, portanto, andam juntas, como duas faces de uma mesma moeda, uma vez que a imposição de tributos para custear as despesas públicas sempre pressupõe uma escolha prévia sobre como repartí-las adotando algum critério de divisão, sendo reconhecidos como principais aqueles baseados nos valores da solidariedade (princípio da capacidade contributiva) e da responsabilidade (princípio da equivalência).

Por fim, não se pode olvidar que os tributos também podem apresentar uma terceira **função**, de índole *extrafiscal*, sempre que forem utilizados como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social, ou seja, quando instituídos com finalidade primordialmente regulatória, no sentido de estimular ou desestimular determinadas condutas por meio da tributação⁹⁸.

⁹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 27. (grifo nosso)

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 587.

⁹⁸ Alfredo Augusto Becker, grande entusiasta da função extrafiscal dos tributos, chegou a profetizar que chegaria um determinado momento em que a finalidade principal dos tributos não seria “a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de intervenção estatal no

Em resumo, pode-se afirmar que a finalidade típica do tributo é a finalidade fiscal, e que a finalidade distributiva se apresenta como contraface da finalidade fiscal. Os tributos também podem apresentar finalidade extrafiscal ou mista (fiscal e extrafiscal), caso em que outras finalidades extrínsecas, diferentes do custeio e da repartição, também poderão desempenhar papel relevante.

Partindo desses pressupostos, é possível avançar na investigação, a fim de se identificar a justificação ou “causa” de cada umas das espécies tributárias.

No que diz respeito aos **impostos**, especialmente quando instituídos com finalidade exclusiva ou primordialmente fiscal, a sua justificação será baseada na sua dupla função de (i) custear despesas públicas gerais (preferencialmente indivisíveis) e (ii) de repartir o custo das despesas públicas gerais entre os membros da sociedade de acordo com a sua respectiva capacidade contributiva.

Esse também é o entendimento de Luís Eduardo Schoeri, que assim se manifesta:

(...) existe uma justificativa (uma causa) para que se cobrem os impostos: a necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais. (...) **Ao se reconhecer a causa dos impostos nesses gastos coletivos, responde-se à pergunta: ‘por que cobrar impostos’? Estes ficam justificados, como visto, a partir das necessidades financeiras do Estado. É para isso que servem os impostos.** Entretanto, uma segunda pergunta surge: ‘por que cobrar impostos de determinados membros da coletividade e não de outros?’ A pergunta é natural. Afinal, se o Estado atenderá à necessidade de toda a coletividade, então é de se esperar que todos os seus membros participem. **Como, então, justificar a repartição dos encargos? Essa pergunta levou ao desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga dos impostos**⁹⁹

Já com relação às taxas, a sua justificativa também se baseia em uma dupla função fiscal e distributiva: (i) custear despesa pública específica e divisível, e (ii) repartir o custo da despesa pública específica e materialmente divisível entre os seus respectivos beneficiários ou causadores, de acordo com o custo individual equivalente aproximado.

Em sentido semelhante também se posiciona Luís Eduardo Schoeri:

Em ambos os casos [taxa de polícia e taxa de serviço público], tem-se que a taxa é paga porque alguém causou a despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal refere-se a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade suporte. Daí a racionalidade da taxa estar na equivalência. (...) o princípio que rege a taxa é o da provocação: provocado o custo, a lei entende realizado um fato de que deriva a obrigação de pagar. Este aspecto se torna importante porque aponta o sinalagma que existe tanto nas taxas de serviços como nas de poder de polícia; conquanto as últimas não tragam vantagens que o contribuinte perceba imediatamente, também

meio social e na economia privada” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 587). A profecia de Becker, no entanto, nunca se concretizou.

⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 189 e 191. (grifo nosso)

nela está a provocação de um custo. (...) Parece mais acertado entender que a justificação da taxa está na equivalência, não no benefício¹⁰⁰.

A justificação das taxas exige que a atividade a ser custeada seja “materialmente divisível”. Entende-se por materialmente divisível a prestação estatal *concreta e passível de fruição individual* (prestação *uti singuli*). A divisibilidade meramente econômica do custo da atividade estatal não legitima a exigência de taxa, uma vez que o custo de qualquer prestação estatal (seja ela materialmente divisível ou não) será sempre financeiramente divisível, já que o dinheiro (valor expresso em moeda) é um bem por natureza divisível. Assim, a divisibilidade que importa para possibilitar a cobrança da taxa é a divisibilidade material da atividade estatal, e não a mera divisibilidade financeira do seu custo. Em sentido semelhante, o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Divisível é o serviço público que pode ser prestado a indivíduos *uti singuli*. É o serviço que é suscetível de dividir-se em prestações individualmente utilizadas. Permite, assim, uma divisão de seu custo, determinando em que medida cada um dos usuários aproveita a atividade estatal. (...) O serviço público indivisível se caracteriza, ao contrário, por ser impossível a determinação da quantidade específica que cada cidadão da comunidade absorve o aludido serviço¹⁰¹.

Por fim, cabe indagar sobre a justificação das contribuições propriamente ditas, aqui inclusas as contribuições de melhoria, porém exclusas as contribuições que mais se assemelham a “impostos afetados”, por não apresentarem uma referibilidade direta à figura do contribuinte.

Neste caso, parece-nos que a justificação das contribuições está também apoiada em dois fundamentos, a saber: (i) custear despesa pública específica e (ii) repartir o custo da despesa pública específica e indivisível entre os membros do grupo beneficiário ou causador da despesa, de acordo com a sua respectiva capacidade contributiva.

É que, no caso das contribuições, não seria justo que toda a sociedade (por meio de impostos) suportasse o custo de atividade estatal que somente atinge parte dela. É verdadeiro que, de um modo geral, toda atividade pública deve ser exercida no interesse da coletividade, porém é inegável que determinadas atividades públicas podem ter como causadores ou beneficiários imediatos apenas alguns (por exemplo, obra pública que beneficia mais intensamente um certo grupo localizado nas suas imediações).

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 167-169.

¹⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 142.

Por outro lado, em se tratando de atividade específica indivisível, não sendo possível determinar a medida que cada indivíduo é responsável ou se aproveita da atividade estatal, torna-se impossível uma repartição com base na equivalência individual, restando apenas a divisão baseada na capacidade contributiva dos membros do grupo.

Ainda no âmbito da justificação das contribuições cabe observar que estas, assim como ocorre com os impostos, embora se destinem preferencialmente ao custeio de despesas públicas indivisíveis, nada impede que sejam utilizadas no custeio de atividades públicas específicas divisíveis, sempre que o legislador, em seu juízo de conveniência e oportunidade, entender prudente que determinadas despesas meritórias relacionadas a um grupo sejam custeadas e repartidas de maneira solidária, com base na riqueza de cada membro do grupo (capacidade contributiva), e não na parcela individual de despesa relativa a cada contribuinte (equivalência).

A tabela abaixo resume as conclusões dessa seção acerca da classificação ontológica das espécies tributárias (vide, ainda, o Anexo Único contendo a tabela completa):

Tabela 1 - Classificação ontológica das espécies tributárias

Classificação Ontológica das espécies tributárias	VALOR (Legitimação)	PRINCÍPIO (Fundamentação)	JUSTIFICAÇÃO (causa, função ou <i>ratio legis</i>)
Imposto	Solidariedade	Capacidade Contributiva	Custear despesas públicas gerais e Repartir o custo das despesas públicas gerais entre os membros da sociedade, de acordo com o critério da capacidade contributiva
Contribuição	Responsabilidade c/c Solidariedade	Equivalência c/c Capacidade Contributiva	Custear despesa pública específica e Repartir o custo da despesa pública específica entre os membros do grupo causador ou beneficiário, de acordo com o critério da capacidade contributiva
Taxa	Responsabilidade	Equivalência	Custear despesa pública específica e divisível e Repartir o custo da despesa pública específica e divisível entre os seus causadores ou beneficiários, de acordo com o critério da equivalência

Fonte: Elaboração própria.

2.3 Classificação jurídica das espécies tributárias: uma visão geral do problema

Não é nosso objetivo aqui trazer todas as classificações doutrinárias possíveis das espécies tributárias, dicotômicas, tricotômicas, quadripartites e quinquipartites, nem indicar o respectivo gride de autores, ou quiçá as divergências internas existentes dentro de cada uma das correntes¹⁰².

A controvérsia principal atualmente reside entre dois grupos: (i) aqueles autores filiados à corrente tripartite que, apoiados nos arts. 4º e 5º do CTN, ainda vislumbram a hipótese de normativa (fato gerador) como único critério válido para a definição da natureza jurídica das espécies tributárias e (ii) os autores filiados à corrente quinquipartite¹⁰³ que, a partir do advento da Constituição de 1988, defendem uma releitura do art. 4º do CTN, sustentando que a natureza jurídica das espécies tributárias não seria mais definida exclusivamente pela sua hipótese normativa, mas sim pela combinação desta última com o exame da finalidade e da destinação legal do produto da arrecadação.

Assim, para o primeiro grupo, os tributos seriam ainda impostos, taxas ou contribuições de melhoria, sendo as chamadas contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios classificados como integrantes das categorias anteriores a depender da natureza da hipótese normativa adotada pelo legislador para a sua instituição.

Já para o segundo grupo, as espécies tributárias, a partir da Constituição de 1988, não seriam apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas também contribuições especiais e empréstimos compulsórios, considerando a destinação legal do produto da arrecadação como elemento relevante para se distinguir estas duas últimas figuras daquelas três primeiras.

Não nos filiamos a nenhuma das duas correntes.

Para nós, a divergência doutrinária é apenas aparente, pois encontram-se sob disputa classificações baseadas em dois enfoques distintos: o da natureza ontológica dos tributos baseada no critério da “justificação”, de um lado, e o da identificação dos critérios de validação constitucional das espécies tributárias, de outro. Ao não distinguí-los, essas duas correntes entram em choque.

¹⁰² A esse respeito, remetemos o autor para a excelente exposição de Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, mar. 2010. p. 110-112).

¹⁰³ Essa corrente é aparentemente reforçada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, nos precedentes RE n. 138.284 (aqui, ainda quadripartite) e RE 146.733 (quinquipartite), atribuiu relevância à destinação legal do produto da arrecadação para a validação jurídica da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, instituída pela Lei n. 7.689/88.

Passamos a analisar, a seguir, o problema da definição da natureza jurídica dos tributos com maior profundidade, tomando como ponto de partida a classificação das espécies tributárias baseada no critério da justificação, todavia, fazendo alusão aos critérios jurídicos de validação das espécies tributárias sempre que o próprio ordenamento jurídico brasileiro apresentar definições ou requisitos jurídicos específicos que imponham a correção ou o ajuste daquela classificação ontológica antes apresentada.

2.4 Ainda por uma classificação jurídica tripartite

É lugar comum na doutrina o entendimento de que impostos são tributos possuem hipótese de normativa não vinculada a uma atividade estatal específica, mas sim correspondente a um fato ou situação de fato reveladora da capacidade contributiva do contribuinte¹⁰⁴.

Por outro lado, as taxas são juridicamente definidas como tributos que possuem hipótese normativa vinculada a uma atividade estatal que, além de específica (determinada), seja divisível (isto é, que haja possibilidade de prestação na forma de uma utilidade ou de uma intervenção individual e, portanto, mensurável, para cada usuário-contribuinte – prestação *uti singuli*)¹⁰⁵.

A questão, todavia, se torna tormentosa quando passamos a perquirir sobre a possível existência de uma terceira espécie tributária, qualificada por uma hipótese normativa autônoma, de natureza distinta daquelas características dos impostos e das taxas.

Giannini, em sua obra clássica, já identificava uma terceira espécie tributária, ao lado de imposto e taxas, correspondente à categoria por ele denominada de “tributos especiais”, e

¹⁰⁴ No Brasil, esse critério também encontra-se positivado no art. 16 do CTN.

¹⁰⁵ Idem, vide os arts. 77 a 79 do CTN. A jurisprudência pátria tem flexibilizado o conceito de serviço divisível, ao admitir a cobrança de taxas independentemente da prestação efetiva do serviço, como por exemplo a taxa de publicidade cobrada pelo serviço de fiscalização em abstrato, a qual se sujeita todo e qualquer contribuinte integrante do grupo sujeito à fiscalização, independentemente de qualquer prestação fiscalizatória concreta individual, sendo inclusive impossível a mensuração individual do custo da atividade para cada contribuinte do grupo fiscalizado. Assim, promove-se a transformação da taxa numa verdadeira contribuição, pois exigida não em função da prestação de uma atividade específica relacionada à pessoa do contribuinte, mas sim pelo mero fato de o contribuinte pertencer a um grupo sujeito àquele poder de polícia abstrato, fundamentando-se assim numa prestação indivisível (exercício do poder de polícia em caráter genérico e abstrato sobre determinado grupo ou setor econômico). A mesma inconsistência se nota na taxa exigida para manutenção do serviço de combate a incêndios (chamada “taxa de incêndio”), já que a proteção contra incêndios é sempre coletiva e jamais individual (ao combater o incêndio em um determinado imóvel vizinho, protege-se todos os imóveis vizinhos). Veja-se que essa crítica não tem por objetivo negar que a taxa possa ser exigida em função de serviços prestados, porém não efetivamente utilizados pelo contribuinte, pois a taxa, sendo compulsória, não requer a efetiva utilização do serviço, mas apenas e tão-somente a efetiva prestação, *in concreto*, de um serviço divisível (*uti singuli*), relacionado à pessoa do contribuinte.

que teria como hipótese normativa (fato gerador) uma vantagem particular auferida pelo contribuinte ou um gasto maior por ele ocasionado em função da prestação de uma atividade estatal específica, mas não necessariamente divisível, pois poderia beneficiar também, de maneira menos intensa, outros indivíduos¹⁰⁶.

Na doutrina estrangeira, prevalece a denominação “contribuições especiais”¹⁰⁷ para designar esta categoria, todavia, as definições costumam ainda seguir, em linhas gerais, os mesmo traços apontados por Giannini.

Nesse sentido, por exemplo, Giuliani Fonrouge, na Argentina, definiu a contribuição especial como a prestação compulsória devida em razão de benefícios individuais ou de grupos sociais, derivados da realização de obras públicas ou de atividades especiais do Estado¹⁰⁸. Sem embargo, o próprio Fonrouge reconhece que a sua definição poderia parecer demasiadamente genérica para certa parte da doutrina, que, por isso, costumava limitar a categoria das contribuições especiais à figura da contribuição de melhoria, por entender que os demais gravames geralmente incluídos nesta categoria configurariam verdadeiros impostos¹⁰⁹.

Realmente, da definição apresentada por Giannini para as contribuições especiais, não se extraía a mesma segurança e precisão dos critérios por ele adotados para a diferenciação entre impostos e taxas.

No Brasil, essa insegurança conceitual (a fora o próprio fato de a Constituição de 1946, no art. 30, apenas se referir à contribuição de melhoria) foi um dos motivos que levou a Comissão Especial do Código Tributário Nacional a expurgar do Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa a disciplina genérica das contribuições, vindo substituí-la pelo regramento da contribuição de melhoria, que na realidade, na visão do autor do Anteprojeto, constituía apenas uma subespécie de contribuição, conforme ele próprio teve a oportunidade de relatar algumas décadas depois:

¹⁰⁶ Giannini apresentava como exemplo de “tributo especial” exigido em função de particular vantagem auferida pelo contribuinte a contribuição de melhoria, e como exemplo de tributo especial cobrado em razão de um maior gasto ocasionado pelo contribuinte a contribuição integradora pelo uso das estradas (“*contributo integrativo di utenza stradale*”). Esta última contribuição era devida por aqueles que, em função de sua atividade econômica, provocassem com o transito de veículos um desgaste excepcional das estradas conservadas pelo Poder Público (GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 7. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 48-50).

¹⁰⁷ Nesse sentido, vide FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 8. ed. Buenos Aires: Depalma, 2003. v. 1. p. 328.

¹⁰⁸ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 8. ed. Buenos Aires: Depalma, 2003. v. 1. p. 328.

¹⁰⁹ FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 8. ed. Buenos Aires: Depalma, 2003. v. 1. p. 328.

O art. 5.º enumera as espécies do gênero de tributos e diz que ‘os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria’.

É preciso explicar que este Código ainda está vinculado à Emenda n. 18, e a crítica que eu faço dirige-se não ao Código, que estava forçado a repetir a Emenda n. 18, que era a norma constitucional vigente, mas sim à própria Emenda, ao repetir, em matéria de contribuições, a qualificação de contribuição de melhoria, que entrou para a linguagem jurídica brasileira na Constituição de 34. Primeiro foi definido este instituto e daí, pelo fato de ninguém pôr em dúvida que o imposto e a taxa embora sejam espécies do gênero tributo, comportam subdivisão em tipos (imposto de renda, ICM, imposto territorial, taxa de melhoramento de portos, taxa de polícia, taxa disto, taxa daquilo), fixou-se a idéia de que a contribuição ao contrário, seria espécie. Só de melhoria. Mais nenhuma outra.

Devo dizer que nunca concordei com este entendimento, nem mesmo em face da Constituição de 34, e das que se seguiram, porque o fato dela qualificar contribuição como de melhoria, para mim, não significava que proibisse outras formas. Ela se referia a uma, mas não proibia outras.

(...)

Eu sempre sustentei, inclusive no meu projeto de 53, que a contribuição era gênero, tanto quanto o imposto e a taxa, e consignei isto num artigo, que foi violentamente criticado pela Comissão, que trabalhou sobre o meu anteprojeto. O artigo dizia, com toda simplicidade, o seguinte: ‘contribuições são todos os tributos, que não sejam impostos nem taxas’. A crítica, que veio, imediatamente, foi esta: mas, então, isto é a legalização de todas as ilegalidades, e eu respondi que a crítica me parecia não atentar para o fato de que um artigo destes não é tão simplório como parece. Ele diz ‘contribuições são todos os tributos, que não sejam impostos nem taxas’, de modo que ela teria que se qualificar como tributos. Então, não se trata, a priori, da legalização de qualquer abuso que o governo queira praticar.^{110,111}

É dizer, assim como Giannini, também Rubens Gomes de Sousa identificou a existência de uma terceira espécie tributária, que não se confundia com impostos nem taxas, a que ele chamou de contribuições, mas que ainda não conseguiria conceituar de maneira segura, recorrendo a um definição pela negativa que foi bastante criticada durante os trabalhos da Comissão Especial do CTN devido à sua vagueza e fragilidade.

Acompanhando o movimento do legislador tributário, a doutrina majoritária passou a enfocar como terceira espécie tributária apenas a contribuição de melhoria.

¹¹⁰ ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de. **Comentários ao código tributário nacional**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 45-46. (grifo nosso)

¹¹¹ Conforme se depreende do registro dos trabalhos da Comissão:

O art. 21 do Projeto levantou na Comissão o problema da conceituação das contribuições como uma terceira figura tributária genérica, paralelamente aos impostos e às taxas. Essa orientação, defendida pelo autor do Anteprojeto (Revista de Direito Administrativo 26/263) e consignada em seu art. 28, foi atacada pela sugestão 94, que afirmou não existirem, além da contribuição especificamente “de melhoria”, qualificativo sempre usado pela Constituição, outros tributos que não se enquadrem nos conceitos de impôsto ou de taxa. A comissão adotou esse ponto de vista em consonância com a sua orientação no tocante aos objetivos sociais ou econômicos do sistema tributário. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 119).

No entanto, alguns poucos autores, muito em função do problema da classificação das contribuições parafiscais¹¹², voltaram a enfrentar a questão sob uma perspectiva aproximada às ideias de Giannini.

Dentre esses, encontra-se Bernardo Ribeiro de Moraes, que identificava a hipótese normativa das contribuições como “a atividade estatal dirigida à coletividade que atinge, beneficiando, pessoas que pertençam a determinados grupos sociais, profissionais ou econômicos”.¹¹³ O fato gerador das contribuições especiais seria caracterizado, assim, por uma atividade estatal dirigida a um grupo social, que presumivelmente se beneficia dela e, portanto, todos os integrantes do grupo assumiriam a condição de contribuintes, ainda que não fossem individualmente beneficiados pela atividade estatal.

Em sentido semelhante, Ricardo Lobo Torres, definindo contribuição como

o tributo devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. (...) Indispensável é que seja prestada uti universi, isto é, que seja indivisível e que não leve em consideração o interesse ou a vontade do indivíduo. O outro elemento indispensável para a sua caracterização é a vantagem individual auferida pelo obrigado. Deve ser presente e imediata nas contribuições de melhoria, mas pode ser futura e aleatória nas demais contribuições¹¹⁴.

A definição de Ricardo Lobo Torres, parece-nos a mais adequada à conceituação da espécie contribuição apresentada até o presente momento e, ainda que não nos satisfaça inteiramente, fornece algumas pistas importantes para a nossa busca no sentido de uma definição mais precisa, útil e juridicamente viável dessa espécie tributária.

O primeiro elemento que se extrai da definição de Ricardo Lobo Torres sobre contribuições é o da vinculação do seu fato gerador (hipótese normativa) a uma atividade estatal específica em favor de determinado grupo, característica essa que as diferencia dos impostos, que são tributos não vinculados.

Esse primeiro elemento se compatibiliza com o figurino constitucional, na medida em que tanto o art. 145, III, que trata da contribuição de melhoria “*decorrente de obras públicas*”, quanto o art. 149, *caput*, que trata da competência da União para instituir contribuições sociais, econômicas ou profissionais “*como instrumento de sua atuação em suas respectivas*

¹¹² Recorde-se que, tendo em vista o silêncio da redação original do CTN, foi necessário a edição do Decreto-lei n. 27/1966, para que, por meio da inclusão do art. 217, se esclarecesse que as contribuições especiais continuariam a ser exigidas juntamente com os demais tributos previstos no CTN (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

¹¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. p. 646-647.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4. p. 467 e ss.

áreas”, vinculam a instituição de contribuições a prestação de uma atividade estatal específica, seja uma obra pública, seja uma intervenção no domínio social, econômico ou no interesse das categorias profissionais.

O segundo elemento apontado por Ricardo Lobo Torres é a indivisibilidade da atividade estatal e, com isso, nos parece que o referido autor busca identificar uma característica que diferencie as contribuições das taxas, que são tributos vinculados a uma atividade estatal específica e divisível.

No que concerne à contribuição de melhoria, de fato, a razão parece estar com Ricardo Lobo Torres, na medida em que a obra pública é, sem dúvida, uma prestação indivisível (*uti universi*) que beneficia com maior intensidade um certo grupo de contribuintes localizados no entorno da obra, não sendo possível excluir qualquer um dos membros do grupo da fruição dos benefícios¹¹⁵.

É interessante notar ainda que, na contribuição de melhoria, o caráter difuso e indivisível da prestação, que conduzem à impossibilidade de se medir o quanto cada indivíduo efetivamente se beneficia da obra pública, fazem com que a graduação deste tributo observe uma sistemática muito peculiar.

A exemplo das taxas, que também são tributos vinculados, o gravame da contribuição de melhoria observará o princípio da equivalência (também denominado “custo-benefício”) no que diz respeito ao custo global, ou seja, o total arrecadado pela contribuição de melhoria junto ao grupo beneficiado deverá ser razoavelmente equivalente ao custo total da obra pública (nos termos do art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria “*terá como limite global a despesa realizada*”).

Por outro lado, em função da indivisibilidade da prestação e da impossibilidade de se medir o quanto cada indivíduo efetivamente se beneficia da obra pública, torna-se necessário

¹¹⁵ No segmento da Economia que estuda as finanças públicas é bastante conhecida a chamada “teoria dos bens públicos”, que se refere aos bens que, em função de apresentar determinadas características especiais, não podem ser adequadamente providos pelo sistema de mercado (i.e., mediante o pagamento de preços determinados pela oferta e pela procura). Os bens públicos puros são aqueles que apresentam tanto a característica do consumo não-rival (o uso do bem por um indivíduo não reduz a utilidade nem impede o uso do mesmo bem pelas demais pessoas) como a da não-exclusão (não é possível excluir qualquer indivíduo da fruição dos benefícios do bem público), sendo exemplos dessa categoria de bens a defesa nacional, a iluminação pública etc. O atributo da não-exclusão está também relacionado ao problema do carona (*free rider problem*), que descreve a relutância dos indivíduos em contribuir voluntariamente para o custeio de bens públicos que lhes fornecem benefícios dos quais eles não podem de qualquer maneira ser excluídos (mesmo que não contribuam voluntariamente), sendo esta uma das principais razões para a exigência de pagamentos compulsórios por meio de tributos para que haja o custeio adequado destes bens. Sobre a teoria dos bens públicos e o problema do carona, confira-se: STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999. p. 128-131.

recorrer, para repartição do gravame entre os membros do grupo, a algum outro critério que não o da equivalência (ou custo-benefício) a nível individual.

Esse critério de repartição do gravame da contribuição entre os membros do grupo, diante da impossibilidade de mensuração do benefício e alocação comutativa dos custos, deverá ser necessariamente o da capacidade contributiva, baseado no valor da solidariedade de grupo, por meio do qual cada um deverá contribuir para o custeio da obra pública que beneficia a todos os membros do grupo de acordo com a sua respectiva riqueza manifestada.

Não é por outra razão, assim, que tanto o CTN (art. 82, § 1º) como o Decreto-lei nº 195/67 (art. 3º), que regulamentam a contribuição de melhoria, elegem a valorização imobiliária – típico índice presuntivo de riqueza – como critério para repartição do custeio da obra entre os membros do grupo beneficiado.

Pode-se, então, a partir daí, identificar no fato gerador da contribuição de melhoria um duplo núcleo: (1) a prestação de uma atividade estatal específica e indivisível, consubstanciada em uma obra pública; e (2) a realização de um fato de conteúdo econômico, revelador da capacidade contributiva individual de cada membro do grupo, consubstanciado na valorização da propriedade imobiliária.

A partir daí, torna-se claro o sentido da afirmação de Ricardo Lobo Torres, de que “a contribuição é um *tertium genus* de tributo, que se situa a meio passo entre imposto e taxa”¹¹⁶.

É sem dúvida uma figura tributária híbrida, que conjuga o atributo da taxa, por ser vinculada à prestação de uma atividade estatal específica, e a característica do imposto, por também ter de recorrer a uma manifestação individual de capacidade contributiva para repartição dos custos da atividade entre os membros do grupo.

Constitui-se, assim, em uma forma de alocação de custos de atividades específicas que beneficiam com maior intensidade um determinado grupo de contribuintes, atendendo a um critério de justiça comutativa na relação entre o grupo e o restante da sociedade (já que desobriga os demais membros da sociedade a concorrer para o custeio da atividade estatal específica que é provocada ou beneficia mais intensamente o grupo), e a um critério de justiça distributiva na relação interna entre os membros do grupo (já que os membros do grupo dotados de maior capacidade contributiva concorrerão em maior extensão para o custeio do que aqueles dotados de menor capacidade contributiva, independentemente do quanto cada um deles é responsável por provocar ou se beneficia da atividade estatal específica).

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 365.

Todavia, saindo do universo das contribuições de melhoria, e adentrando no universo das contribuições especiais (sociais, econômicas e profissionais), não parece ser possível afirmar que a indivisibilidade será sempre, e sempre, um atributo indispensável da atividade estatal específica a ser custeada por meio da contribuição.

Em que pese existirem sim determinadas contribuições destinadas ao custeio de atividades indivisíveis (p.ex. as contribuições para custeio das atividades Conselhos Profissionais e da OAB, que abrangem uma série de atividades prestadas *uti universi* a todos os profissionais integrantes do grupo), em tese, nada impede que atividades específicas e divisíveis venham a ser custeadas por meio de contribuições.

Pois, veja-se, assim como é possível custear atividades específicas e divisíveis por meio da alocação orçamentária da receita de impostos (pense-se, p.ex., nos serviços de saúde e educação, que mesmo sendo divisíveis são custeados solidariamente por impostos), nada impede que serviços específicos, porém divisíveis, relacionados a um determinado grupo de contribuintes venham a ser custeados por meio de contribuição.

Isso ocorrerá, principalmente, quando a opção política for no sentido de buscar não excluir da âmbito atividade estatal nenhum beneficiário potencial, o que ocorreria caso fosse cobrada de cada indivíduo uma taxa em função do benefício auferido.

Quando se opta por custear uma atividade específica e divisível por meio de contribuição, em detrimento de taxa, busca-se, ao mesmo tempo, desobrigar os demais membros da sociedade do custeio de despesas que beneficiam mais intensamente um determinado grupo (justiça comutativa), e estabelecer uma forma de custeio solidário entre os membros do grupo, de maneira que aqueles dotados de maior capacidade contributiva participem em maior extensão do custeio, aliviando-se ou mesmo dispensando-se o gravame daqueles dotados de menor capacidade contributiva, independentemente do quanto cada membro do grupo efetivamente se beneficia da atividade (justiça distributiva).

A regra aqui é a de que a figura tributária que pode o mais (custear despesas indivisíveis), também pode o menos (custear despesas divisíveis). Impostos podem servir, por meio da alocação orçamentária de suas receitas, aos custeio das atividades estatais em geral, tanto indivisíveis (defesa nacional, iluminação pública, relações exteriores etc.) como divisíveis (educação, saúde, expedição de certidões e atos administrativos individuais etc.). O mesmo se diga em relação às contribuições, que são exações instituídas em função e para o custeio de uma atividade estatal específica relacionada a um grupo, seja ela divisível ou indivisível. Por outro lado, a instituição de taxas ficará sempre restrita a atividades estatais específicas e divisíveis, posto que, em se tratando de uma atividade indivisível, tornar-se-ia

impossível mensurar o custo/benefício individual auferido por cada contribuinte, inviabilizando, assim, a cobrança de taxa.

Por isso, divergimos do mestre Ricardo Lobo Torres quando este afirma que as contribuições estariam ligadas apenas às atividades indivisíveis da Administração¹¹⁷.

Também ousamos divergir do mestre, quando este afirma que as contribuições, diferentemente dos impostos, não seriam influenciadas pelo princípio da capacidade contributiva, mas apenas pelo princípio do custo-benefício (equivalência)¹¹⁸. Isso porque, a nosso ver, a manifestação de capacidade contributiva é elemento tão essencial na definição do fato gerador das contribuições quanto a sua vinculação a uma atividade estatal específica, dado ser aquela o único critério idôneo para a repartição do gravame entre os membros do grupo.

Por isso, no presente estudo, conceituaremos a contribuição como espécie tributária autônoma, porém híbrida, que apresenta uma hipótese normativa (fato gerador) formada por dois núcleos: (1) a prestação de uma atividade estatal específica, preferencialmente indivisível, relacionada a um grupo e (2) a ocorrência de um fato de conteúdo econômico, revelador da capacidade contributiva de pessoa integrante do grupo causador ou beneficiário imediato da atividade estatal específica.

Essa conceituação, a nosso entender, além de mais precisa, apresenta-se plenamente compatível com o ordenamento jurídico-constitucional, na medida em que: (i) a Constituição de 1988 não fixou expressamente um conceito de contribuição, limitando-se a enumerar as suas diversas subespécies (contribuição de melhoria, sociais, econômicas, profissionais e de iluminação pública); (ii) a par da contribuição de melhoria, em que a atividade estatal específica já está definida no próprio texto (qual seja, a realização de obra pública), a CF/88 no seu art. 149, *caput*, ao se referir à “atuação” nas áreas social, econômica e no interesse das categorias profissionais, parece ter reconhecido, ainda que implicitamente, a necessidade de uma atividade estatal para legitimar a exigência das contribuições; (iii) diferentemente do que ocorre no art. 148, parágrafo único, referente ao empréstimo compulsório, em que a CF expressamente exige a afetação do produto da arrecadação à sua finalidade instituidora, o art. 149 não traz essa exigência expressa, o que demonstra que a atual conceituação baseada

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 365.

¹¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 366.

exclusivamente na necessidade de afetação legal do produto da arrecadação possui fundo meramente doutrinário.

Outrossim, uma vez evidenciado que a suposta exigência de afetação legal do produto das arrecadação das contribuições não foi expressamente pela Constituição de 1988 (diferentemente do que ocorre em relação aos empréstimos compulsórios – art. 148, parágrafo único), surgem sérias dúvidas sobre a juridicidade da corrente doutrinária que sustenta, após o advento da Constituição de 1988, ser necessária uma releitura do inciso II art. 4º do CTN, a fim de se considerar a destinação legal do produto da arrecadação elemento relevante para a identificação das espécies tributárias.

É que, tal posicionamento doutrinário, além de não decorrer de uma exigência expressa da CF/1988, representa evidente retrocesso em face do progresso alcançado pela ciência normal¹¹⁹ do Direito Tributário até o advento do CTN, pois o inciso II do art. 4º, longe de ser mera peça de alegoria supérflua, sempre teve por finalidade principal garantir a higidez da repartição constitucional de competências tributárias, em face dos abusos e ataques sofridos por meio de malabarismo legislativos dos mais diversos entes tributantes até a década de 1960, de forma que o seu afastamento coloca novamente em risco a racionalidade e a coerência do Sistema Tributário Nacional, conforme a realidade de proliferação de contribuições após a CF/1988 já evidencou.

Na doutrina do Direito Tributário Internacional, a identificação do pressuposto de fato (fato gerador) dos tributos também se revela determinante para a definição de dupla tributação internacional e correspondente repartição das competências tributárias por meio de Tratados celebrados entre países para evitar a dupla tributação, o que reforça a relevância desse critério para efeito de prevenção e resolução de conflitos de competência tributária¹²⁰.

¹¹⁹ A expressão “ciência normal” é aqui empregada no sentido proposto por Thomas S. Kuhn, ou seja, de conjunto de conhecimentos basilares aceitos como válidos e dominantes em uma determinada área científica, e que compõe o fundamento para o desenvolvimento das posteriores pesquisas na mesma área. Nas palavras de Kuhn:

‘ciência normal’ significa a pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas. Essas realizações são reconhecidas durante algum tempo por alguma comunidade científica específica como proporcionando os fundamentos para a sua prática posterior. (...) Puderam fazer isso porque partilham duas características essenciais. Suas realizações foram suficientemente sem precedentes para atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os de outras formas de atividade científica similares. Simultaneamente, suas realizações eram suficiente abertas para deixar toda a espécie de problemas para serem resolvidos pelo grupo redefinido de praticantes da ciência (KUHN, 2011, p. 29-30).

¹²⁰ Nesse sentido, vide UCKMAR, Victor; et al. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 80-81; e XAVIER, Alberto. **Manual de direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 22-23.

Essas inconsistências verificadas na teoria finalista atualmente dominante, tanto a partir da análise jurídica (falta de previsão expressa do requisito da afetação do produto da arrecadação das contribuições no texto constitucional), como por meio da análise consequencialista (risco de subversão da repartição de competências constitucional por meio da instituição “impostos afetados” travestidos de contribuições), apontam para a exigência de ônus argumentativo maior da parte daqueles que pretendem afastar a juridicidade do inciso II do art. 4º do CTN, e, por outro lado, de um ônus argumentativo menor para aqueles que, mesmo após o advento da CF/1988, ainda pretendem defendê-lo.

2.5 Estruturação conceitual das contribuições

Conforme mencionado no tópico anterior, as contribuições são estruturadas a partir de uma hipótese normativa dotada de duplo núcleo.

A vinculação da hipótese normativa das contribuições à prestação de uma atividade ou atividades estatais específicas é algo que se impõe não apenas em função de critérios doutrinários, mas da própria Constituição de 1988, que erigiu no seu art. 149, as contribuições como instrumento da “atuação” da União nas áreas social, econômica e de interesse das categorias profissionais, tendo ainda no art. 146, III, feito alusão expressa a atividade estatal específica consubstanciada em uma obra pública.

O fato de a atividade estatal específica eventualmente ser prestada em momento posterior ao da cobrança da contribuição é problema que encontra resposta no instituto da “antecipação do fato gerador” da obrigação tributária (vulgarmente conhecido como “substituição tributária para frente”¹²¹). O instituto da antecipação do fato gerador da obrigação pode se fazer presente na estrutura de algumas contribuições (p.ex. a contribuição previdenciária devida pelos empregados segurados obrigatórios do INSS, cuja contraprestação estatal principal, relativa à aposentadoria, somente se verifica em momento futuro), sendo, porém, expressamente vedada a antecipação em outras (notoriamente no caso da contribuição de melhoria, por força do art. 9 do Decreto-lei n. 195/67, que condiciona a cobrança à conclusão da obra “na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados

¹²¹ A denominação “substituição tributária para frente” geralmente empregada como sinônimo de antecipação tributária é uma verdadeira impropriedade terminológica, haja vista que pode haver tanto a antecipação tributária sem substituição do contribuinte, como a substituição tributária sem antecipação do fato gerador. Isto é, tratam-se a antecipação e a substituição tributária de institutos jurídicos autônomos, que podem ser empregados pelo legislador em conjunto ou separadamente. Nesse sentido, confira-se: GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

imóveis”). Mesmo em caso de estruturação de uma contribuição por meio do instituto da antecipação do fato gerador, para a validação da exigência, sempre será exigido a posterior ocorrência do fato gerador presumido, consubstanciado no desempenho da atividade ou atividades estatais específicas que ensejaram a sua instituição.

O segundo núcleo do pressuposto normativo das contribuições, consubstanciado na eleição de um fato revelador da capacidade contributiva de uma pessoa integrante do grupo beneficiário ou causador da atividade estatal é quase uma decorrência lógica do primeiro núcleo (atividade estatal específica), senão vejamos.

Quando se opta por custear uma a atividade estatal específica, mesmo que divisível, por meio de contribuição, é da essência da opção de política tributária alocativa que não se pretenda aferir concretamente (mensurar) o benefício individual auferido (ou mesmo custo ocasionado) por cada membro integrante do grupo destinatário da atividade.

Na verdade, o benefício ou maior encargo ocasionado pelos membros do grupo se presume, podendo até não ocorrer em relação a algum ou alguns deles, sem que isso comprometa a exigência da contribuição.

O caráter não individualmente mensurável do serviço (seja em função da indivisibilidade da prestação, seja em função da opção política de não mensurá-lo individualmente) impede que as contribuições adotem aspectos quantitativos típicos de taxa.

Por esse motivo, faz-se necessário recorrer à solidariedade de grupo, por meio do princípio da capacidade contributiva, a fim de que, já que todos aqueles presumem-se beneficiários da atividade estatal específica, porque integrantes do mesmo grupo, porém não se pode (ou não se pretende) aferir o benefício auferido (ou custo ocasionado) por cada um individualmente, cada um deverá concorrer com os gastos solidariamente de acordo com a sua respectiva capacidade financeira.

Portanto, se por um lado a hipótese normativa da contribuição está ligado a uma atividade estatal específica relacionada a um grupo, o fato de essa atividade ser solidariamente custeada obriga o recurso a um segundo núcleo, o qual permita a repartição individual do encargo a ser atribuído à cada membro de acordo com a respectiva capacidade contributiva. Esse segundo núcleo corresponderá a um fato ou situação relativa ao contribuinte, reveladora de sua capacidade contributiva.

A figura da contribuição não se confundirá, no entanto, com a figura do imposto, na medida em que essa extração de receitas com base no critério da capacidade contributiva não é livre, mas sim limitada por um outro princípio, que aliás informa todos tributos vinculados

(inclusive as taxas), que é o da “equivalência”, segundo o qual o produto da sua arrecadação deve ser proporcional ao custo razoável da atividade estatal que fundamenta a sua cobrança.

Nas taxas, o princípio da razoável equivalência (por alguns também denominado de princípio do custo/benefício) se realiza *ex ante* e de maneira individual, a partir da verificação da proporcionalidade entre aquilo que se exige do contribuinte e a atividade estatal que lhe é prestada (taxa de serviço) ou é por ele provocada (taxa de polícia), o que somente é possível graças ao caráter divisível e individualmente mensurável da atuação.

Nas contribuições, no entanto, seja em função do caráter indivisível da atividade estatal a ser custeada, seja em função da opção política de se custear atividade divisível sem mensurar o custo/benefício individualmente causado/auferido por cada membro do grupo, o princípio da razoável equivalência só poderá ser realizado de maneira global e *ex post*, ou seja, limitando-se o valor total da arrecadação pelo custo global da atividade estatal indivisível dirigida ao grupo, como ocorre no caso das contribuições de melhoria, ou por meio da afetação prévia do produto da arrecadação ao custeio da atividade ou atividades para as quais a contribuição tenha sido especificamente instituída, fazendo com que, ao final do processo, todo o valor arrecadado seja efetivamente dispendido naquela atuação, ensejando uma equivalência entre a arrecadação e o custeio.

O problema, nesses casos, está ligado a maior ou menor determinação dos serviços, pois enquanto nas contribuições de melhoria o pressuposto de fato (“obra pública”) possui um maior grau de determinação, sendo inclusive previamente orçado, nas contribuições sociais, econômicas e profissionais essas atividades costumam ser definidas de maneira mais aberta pelo legislador, ensejando um amplo leque de atuações, cujo limite global de custo será dado pela própria dotação constante da lei orçamentária.

Por outro lado, o princípio da reserva legal tributária (art. 150, I, CF/88), do qual decorre a exigência de determinação conceitual (subprincípio da determinação ou, conforme a doutrina alemã, “*grundsatz der bestimmtheit*”), não admite que na determinação da atividade estatal específica que integra o fato gerador das contribuições (aspecto vinculado do fato gerador das contribuições), sejam utilizados conceitos abertos a ponto de atribuir discricionariedade à Administração, a ponto de esta poder “escolher” *a posteriori* qualquer atuação estatal, em qualquer área, como suporte fático hábil a dar ensejo à cobrança e a ser custeado pela receita da contribuição.

Por fim, para a preservação da racionalidade do Sistema Tributário Nacional e do federalismo fiscal brasileiro, estruturado, desde a Constituição de 1891¹²², a partir de uma repartição rígida de competências impositivas, especialmente no que tange aos impostos, é importante saber até que ponto a União Federal, com base no art. 149 da CF/88, gozaria de liberdade para eleger os fatos reveladores de capacidade contributiva integrantes do segundo núcleo da hipótese de incidência das contribuições.

É dizer, teria a União Federal liberdade para eleger como segundo núcleo fatos geradores idênticos àqueles já discriminados pela própria Constituição Federal como sendo da competência privativa de outros entes federativos (ou seja, relativos aos impostos da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios) ou ficaria cingida à utilização dos pressupostos que lhe foram atribuídos para a instituição de impostos federais e da sua competência residual?

No caso das contribuições cujos pressupostos já vem previamente definidos na Constituição, como é o caso das contribuições para a seguridade social (art. 195)¹²³, a questão parece de fácil elucidação já que a própria Constituição oferece a resposta, embora nestes casos as contribuições previstas no texto constitucional assumam a natureza de verdadeiros “impostos com destinação especial”, e não mais de verdadeiras contribuições, dada a ausência de referibilidade em relação ao grupo de contribuintes.

A questão torna-se tormentosa quando se trata das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) ou das contribuições sociais gerais. Nesse caso, tendo em vista a miríade de atividades estatais específicas a serem custeadas a pretexto de instrumentalizar a atuação da União na área econômica ou social, parece intuitivo que o não estabelecimento de algum parâmetro ou limitação, ainda que implícito, para a escolha da hipótese normativa dessas contribuições poderia colocar nas mãos da União um instrumento capaz de subverter toda a repartição constitucional de receitas tributárias e o equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro.

Na realidade, na falta de parâmetros rígidos para essa instituição, o problema já se tornou real e presente, não se tendo notícia de nenhuma contribuição com finalidade de

¹²² Nesse sentido, vide SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. **Revista de Direito Administrativo**, [Rio de Janeiro], v. 72, abr./jun. 1963. p. 3 e ss.

¹²³ É importante observar que muitas das chamadas contribuições para a seguridade social não possuem natureza de contribuição, mas sim de impostos afetados, na medida em que são exigidas de sujeitos que não possuem nenhuma relação com a atividade estatal específica a ser custeada.

custeio que tenha sido declarada inconstitucional por avançar sobre as bases exclusivamente reservadas a Estados e Municípios¹²⁴.

O problema aqui, a nosso ver, deve ser equacionado por meio do reconhecimento de uma **limitação implícita**, que pode ser extraída a começar pela epígrafe do Capítulo I, do Título VI, que prevê um “Sistema Tributário Nacional”, com toda normatividade inerente à ideia de sistema, aí incluída as noções de coerência, equilíbrio, proporção e não contradição, como também pelos artigos 153, 155, 156, 146, I, 154, inciso I, e 195, § 4º, os quais, ao fixarem os contornos da nossa histórica repartição rígida de competências tributárias, especialmente no que concerne as bases dos impostos, e vedarem qualquer tipo de invasão, inclusive no exercício da competência residual, buscam resguardar um bem jurídico de relevância fundamental previsto no inciso I, do § 4º, do art. 60 da CF/88, qual seja, o princípio do federalismo, no seu viés fiscal, como cláusula pétrea.

Essa limitação, significa basicamente que no caso das contribuições com finalidade de custeio de atividades específicas, a União Federal não pode adotar como segundo núcleo fatos geradores e bases de cálculo reservados pela Constituição para a instituição dos impostos da competência privativa dos Estados (art. 155) e Municípios (art. 156)¹²⁵, exceto quando a própria Constituição expressamente autorizar (por exemplo, o art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88, com redação da EC 33/01, o qual aturoiza a instituição de contribuições sociais e CIDEs com base no faturamento, possibilitando uma sobreposição parcial dos campos de incidência do ICMS e do ISS, reservados, respectivamente, aos Estados e Municípios).

Em sentido semelhante pronuncia-se Humberto Ávila (2003):

Questão interessante é a de saber se o Poder Legislativo poderia utilizar como hipótese de incidência fatos já incluídos no âmbito da incidência dos impostos. O Supremo Tribunal Federal entende que sim. No entanto, a resposta deve ser negativa. O problema da identidade de fatos surge na hipótese de instituição de novas contribuições, isto é, contribuições cuja hipótese não esteja diretamente mencionada na Constituição. Como se sustenta, neste trabalho, a inexistência de regra de competência para instituir contribuições sociais gerais, o problema surge em duas hipóteses: 1) nas contribuições sociais instituídas no exercício da competência residual (art. 195, § 4º); e 2) nas contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149). (...)

¹²⁴ A DRU, desvinculação das receitas da União, agravou ainda mais esse problema, pois aquilo que deveria ser um instrumento temporário, limitado ao período de reequilíbrio das finanças do Estado brasileiro em momento de crise dramática, acabou tornando-se permanente, como aliás tem sido a praxe do legislador tributário brasileiro, vide o caso da CPMF que apenas foi extinta recentemente por um “golpe de sorte”.

¹²⁵ Em sentido semelhante, Sacha Calmon, afirmando que

para a criação de imposto novo ou contribuição nova, finalístico ou não, exige-se lei complementar e a observância dos limitativos do art. 154, I, da CF (criação por lei complementar, fatos geradores e bases de cálculo diversos dos impostos ou contribuições já existentes, não cumulatividade se forem plurifásicos e repartição do produto da arrecadação com Estados e Municípios) (COELHO, 2007, p. 102).

No caso das contribuições sociais, o próprio art. 195, § 4º, remete ao art. 154, I, que veda a utilização dos mesmos fatos geradores e bases de cálculo próprios dos impostos. Nessa hipótese, surgem três possibilidades de interpretação, relativamente à proibição de identidade de fatos geradores e bases de cálculo: 1) as contribuições sociais não poderiam ter fatos geradores e bases de cálculo próprios de impostos, porque o art. 154, I, mencionaria ‘impostos’; 2) as contribuições sociais não poderiam ter fatos geradores e bases de cálculo próprios das contribuições previstas no caput do artigo 195 (receita, pagamentos e lucro), porque, sendo a regra relativa às contribuições, a referência ao art. 154, I, deveria ter feito fazendo constar ‘contribuições’ onde consta o termo ‘impostos’; 3) as contribuições sociais não poderiam ter fatos geradores e bases de cálculo próprios nem de impostos nem de contribuições sociais: não poderia haver identidade com relação aos fatos geradores e bases de cálculo de impostos, por casa da referência do art. 154, I, aos ‘impostos discriminados nessa Constituição’; não haveria poderia haver identidade com relação a fatos geradores e bases de cálculo das contribuições, porque o art. 195, § 4º, menciona ‘outras fontes’. Esse último entendimento parece ser o mais correto. Ademais, ele é corroborado pela própria estrutura de competências estabelecida pela Constituição, e pela diretrizes hermenêuticas já examinadas na parte propedêutica. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, entende que a remissão ao art. 154, I, refere-se apenas à exigência de lei complementar, e nada tem a ver com a vedação de identidade de hipótese de incidência e base de cálculo.

No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, a solução é mais complexa. Ainda assim, é possível encontrar uma solução com referência ao ordenamento constitucional. Antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, as contribuições de intervenção no domínio econômico só poderiam ter como hipótese fatos incluídos na competência da União Federal. Entendimento diverso deixaria de prestigiar a estrutura de competência da Constituição, que reservou determinados fatos a determinados entes federativos, excluindo-os dos demais. Além disso, quando a Constituição permite que a União Federal possa instituir impostos sobre fatos não compreendidos em sua competência, ela o faz expressamente e somente para o caso de impostos extraordinários (art. 154, II). Se a Constituição admite a superposição tributária apenas quando ela própria menciona, não cabe ao intérprete admiti-la na ausência de competência expressa. Após a Emenda Constitucional nº 33/2001, e somente porque a Constituição passou a prever esta hipótese, as contribuições de intervenção no domínio econômico passaram a poder ter como hipótese também o faturamento e a receita bruta, o que corrobora a anterior afirmação no sentido de que, antes da modificação constitucional, essa alternativa estava escluída e, depois dela, passou a ser somente para esse caso.¹²⁶

Há de se ressaltar, no entanto, que o STF tem posição consolidada, desde os julgamentos dos REs 228.321, 146.733¹²⁷, no sentido de que inexistente vedação que se tenha identidade de fato gerador e base de cálculo entre impostos e contribuições de seguridade social. Segundo o esse entendimento do STF, o que o art. 195, § 4º, c/c art. 154, inciso I, da CF, vedaria é que novas contribuições para seguridade social, eventualmente instituídas com base na competência residual, repitam os fatos geradores e/ou bases de cálculo das demais contribuições já previstas constitucionalmente nos incisos I a IV do art. 195.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **As contribuições no Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 323-324.

¹²⁷ “... o que veda o art. 195, § 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos econômicos descritos nos incs. I, II, III do caput...” (excerto do voto do Min. Ilmar Galvão no RE 146.733).

2.6 Conclusão parcial

A partir da estrutura acima delineada, pode-se inferir que enquanto os impostos e taxas legitimam-se, respectivamente, nos valores da solidariedade e da responsabilidade, as contribuições irão buscar legitimidade em ambos os valores, estando presente o valor da responsabilidade na medida em que sua cobrança é vinculada a uma prestação estatal específica destinada ou causada por um determinado grupo, e o valor solidariedade porquanto, sendo esta prestação estatal indivisível ou divisível porém não sujeita a mensuração individual, torna-se imperioso a repartição dos custos *intra* grupo de forma solidária, sendo a maior parcela do gravame suportada justamente por aqueles de maior capacidade contributiva.

No que tange à fundamentação, enquanto os impostos estão conectados ao princípio jurídico da capacidade contributiva, que corresponde à concretização pelo ordenamento jurídico tributário do valor da solidariedade, as taxas estão ligadas ao princípio jurídico da equivalência (também denominado princípio do custo/benefício), sendo este o consectário lógico da concretização do valor da responsabilidade pelo ordenamento jurídico tributário. As contribuições, por suas vezes, ligam-se tanto ao princípio da equivalência (por se tratarem de tributos vinculados ao custeio de uma atuação específica) como ao princípio da capacidade contributiva (por repartirem solidariamente entre os membros do grupo os custos da atuação estatal), concretizando simultaneamente os valores da responsabilidade e da solidariedade.

No que concerne à finalidade jurídica ou *ratio legis*, os impostos tem por finalidade a repartição entre os membros de toda a sociedade dos custos das atividades estatais em geral, não previamente determinadas, de caráter divisível ou indivisível, sendo esta figura o mais abrangente instrumento de custeio à disposição do Poder Público. As taxas, por suas vezes, tem por finalidade a imputação dos custos de uma atividade estatal específica (determinada) e divisível (prestação individualizada) aos respectivos beneficiários ou causadores. As contribuições apresentam-se como figuradas intermediárias, a meio passo entre os impostos e as taxas, na medida em que destinam-se a responsabilizar determinado grupo pelo custeio de uma atividade estatal específica, a qual, todavia, em função de seu caráter indivisível ou divisível, porém não individualmente mensurado, é repartida solidariamente *intra* grupo, conforme se segue:

Tabela 2 - Estrutura normativa das espécies tributárias

Classificação Ontológica das espécies tributárias	REGRA (Estrutura Normativa)		
	HIPÓTESE NORMATIVA (Fato Gerador <i>in Abstrato</i>)	CONSEQUENTE NORMATIVO (Relação Jurídica <i>in Abstrato</i>)	
		Contribuinte	Prestação
Imposto	Fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva, desvinculado de qualquer atividade estatal específica	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo)
Contribuição	Atividade estatal específica c/c Fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico, que integre o grupo beneficiário ou causador da atividade estatal específica	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo individual), até o limite do custo total aproximado da atividade estatal específica (base de cálculo total)
Taxa	Atividade estatal específica e divisível	Beneficiário ou causador da atividade estatal específica e divisível	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do custo total da atividade estatal específica e materialmente divisível (base de cálculo)

Fonte: Elaboração própria.

O financiamento das atividades estatais deve oscilar entre essas três técnicas. Se a escolha entre qualquer de uma dessas três técnicas se reveste de natureza política, não deixa ela de ser uma escolha condicionada pelo tipo da atividade estatal em causa.

A prestação de atividades estatais específicas indivisíveis jamais poderá dar ensejo à cobrança de taxas, muito embora atividades estatais específicas e divisíveis (como, por exemplo, a educação¹²⁸) tipicamente custeáveis por taxas, também o possam ser por impostos, especialmente em se tratando de serviços sociais, mais afeitos à repartição com base na solidariedade social, haja vista que teriam sua universalização comprometida caso o custeio ficasse a depender da contribuição com base na responsabilidade individual de cada beneficiário.

A figura das contribuições, nos moldes aqui sustentados, vem preencher essa lacuna na arquitetura financeira do Estado, ao se apresentar como um instrumento apto a atribuir a um determinado grupo a responsabilidade pelo custeio, total ou parcial, de determinado serviço específico que lhes aproveita ou por eles seja provocado. Já é hora do Direito Tributário Brasileiro começar a repensar de modo sério a figura das contribuições, seja para libertá-las

¹²⁸ Embora no Brasil, seja assegurada por disposição constitucional (art. 206, IV), a sua gratuidade em estabelecimentos oficiais, o que na prática impede a cobrança de taxas dos indivíduos beneficiados (mesmo quando dotados de capacidade financeira para contribuir), fazendo com que estes serviços, no Brasil, sejam custeados quase que exclusivamente por impostos.

das amarras que durante décadas a aprisionaram à subespécie das contribuições de melhoria, seja para oferecer melhores parâmetros e balizas teóricas que não limitem-se a identificá-las pela afetação legal do produto da arrecadação e pelo ainda nebuloso, e pouco eficaz, conceito de referibilidade de grupo.

As conclusões deste capítulo acerca da classificação, legitimação, fundamentação, justificação e estruturação das espécies tributárias encontram-se resumidas na tabela constante do Anexo Único.

3 PROBLEMA II – AFETAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES, CONTROLE DA TREDESTINAÇÃO E OUTRAS QUESTÕES CONEXAS

O presente capítulo é dedicado ao enfrentamento da delicada questão do controle da destinação do produto da arrecadação das contribuições.

Nesse sentido, cabe rememorar que no presente estudo adota-se a concepção de que as contribuições especiais, sejam sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais e econômicas, são tributos cuja hipótese de incidência é estruturada a partir da previsão de uma atividade estatal específica (determinada) relacionada a um grupo social¹²⁹, mas que por ser esta mesma atividade ser geralmente indivisível (*uti universi*), não permitindo assim a mensuração do benefício individual auferido por cada membro do grupo (ou, ainda que divisível, o legislador, por opção política, simplesmente não tem interesse em ver a atividade específica custeada por meio de um critério de repartição individual), faz-se necessário também incluir, na mesma hipótese de incidência, uma situação individual reveladora da respectiva capacidade contributiva dos membros do grupo, a fim de que os custos da referida atividade estatal possam ser entre eles repartidos solidariamente.

Não obstante, ressalva-se que a posição acima adotada é ainda minoritária, sendo amplamente dominante na doutrina¹³⁰ e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹³¹, o entendimento no sentido de que contribuições parafiscais seriam tributos que se distinguiriam das demais espécies tributárias por terem o produto da sua arrecadação afetados a finalidades específicas, relacionadas à intervenção da União na ordem social e econômica ou à promoção dos interesses das categorias profissionais e econômicas.

¹²⁹ Em sentido aproximado ao aqui defendido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. p. 641 - 646; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4. p. 467 e ss; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro**: seus problemas e soluções. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 36 - 41; QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Anais ...** São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-666.

¹³⁰ Por todos, PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, que definem as contribuições como “tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 45).

¹³¹ RE 146.733-SP, Min. Rel. Moreira Alves, DJ 06.11.1992, RE 138.284-CE, Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

3.1 Sobre a suposta existência de uma exigência constitucional de afetação do produto da arrecadação das contribuições a finalidades específicas para sua validação

Seja qual for a concepção teórica adotada acerca da natureza da hipótese de incidência das contribuições especiais (vinculada ou não a uma atividade específica), faz-se mister perquirir, para fins do presente estudo, se, em face do nosso direito positivo, de fato existe uma exigência constitucional de afetação do produto da arrecadação das contribuições às finalidades previstas no artigo 149 da CF/88.

Com efeito, embora a doutrina de um modo geral não costume se deter neste ponto, assumindo como evidente a premissa de que as contribuições exigem a afetação do produto da sua arrecadação para fins de validação constitucional, para nós a questão demanda uma certa reflexão.

Isto porque a Constituição Federal de 1988 em nenhum momento se refere expressamente a exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições parafiscais a finalidades específicas (exceto em relação àquelas previstas no art. 195, I, “a”, e II, as quais o art. 167, XI, expressamente afeta ao custeio de benefícios do regime geral de previdência social).

De fato, a Consituição, diferentemente do que faz, por exemplo, no art. 148, destinado ao empréstimo compulsório, cujo paragrafo único prevê, de forma inequívoca, a afetação do produto da sua arrecadação ao custeio da despesa que fundamentou a sua instituição (calamidade pública, guerra externa ou investimento de caráter urgente e de relevante interesse nacional), no art. 149, imediatamente subsequente, não se verifica tal previsão, limitando-se o texto constitucional a afirmar a possibilidade de instituição de contribuições pela União “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” (econômica, social ou de interesse de categorias profissionais e econômicas).

Ora, um tributo pode servir como instrumento de intervenção da União na ordem econômica ou social, sem que o produto de sua arrecadação esteja necessariamente afetado a uma finalidade específica.

Basta pensar, por exemplo, no fenômeno da extrafiscalidade, nas hipóteses em que o que menos se pretende com o tributo é a arrecadação de recursos aos cofres públicos, mas que ainda assim, por meio da redução ou majoração do custo econômico de determinadas condutas e atividades econômicas ou sociais, estar-se-á promovendo a intervenção nas

referidas áreas¹³².

É nesse sentido também que se posiciona Marco Aurélio Greco que, afastando-se da posição da doutrina tradicional, sustenta que a validação finalística das contribuições dá-se a partir da análise da sua estrutura normativa do tributo como um todo (ou seja, tanto da hipótese de incidência, como da sua destinação), sendo a contribuição reputada como válida sempre que se mostrar adequada à promoção das finalidades econômicas ou sociais que justificaram a sua instituição, admitindo, inclusive, que a contribuição tenha como objetivo principal a extrafiscalidade, embora ainda repute como necessária a afetação do produto da arrecadação eventualmente apurada¹³³.

Da nossa parte, entendemos que a exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições às finalidades específicas que justificam a sua instituição, embora não expressamente previsto no texto constitucional, é exigência que decorre do próprio sistema, como forma de impor uma relação de equivalência entre o montante global a ser arrecadado e o volume de recursos a ser despendido, considerando ainda que em se tratando do custeio de atividades estatais indivisíveis (ou divisíveis, porém que o legislador não tem interesse em efetuar uma mensuração individual), não será possível garantir a equivalência com base em limites individuais que correlacionem o custo de cada prestação individualizada ao respectivo *quantum* a ser cobrado do contribuinte.

Por isso, para aqueles que, como nós, vislumbram as contribuições como espécies tributárias identificadas por uma hipótese normativa autônoma, vinculada a uma atividade estatal específica (preferencialmente indivisível) relacionada a um grupo, a exigência de afetação das receitas à finalidade específica é exigência que deflui logicamente do conceito, considerando serem as contribuições, como todos os tributos vinculados, informadas pelo princípio da equivalência, o qual exige uma razoável correspondência entre o produto arrecadado do grupo e o custo da atividade estatal específica desenvolvida.

A afetação do produto da arrecadação das contribuições às finalidades específicas que justificam a sua instituição, se traduz em exigência concretizadora do princípio da equivalência, o qual informa a instituição das contribuições e dos demais tributos vinculados, determinando a necessidade de existência, ao final de cada exercício financeiro, de uma relação de razoável equivalência entre o custo total da atuação estatal e o valor global

¹³² Conforme relatado por Klaus Tipke e Joachim Lang, o Tribunal Constitucional Alemão reconhece contribuições com função (“fiscal”) de custeio e contribuições com função (“extrafiscal”) de intervenção, (TIPKE; LANG, 2008, p. 144).

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 136.

arrecadado pela contribuição¹³⁴.

Nesse contexto, parece que a exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições às finalidades específicas que justificam a sua instituição, é a única forma de garantir essa relação de razoável equivalência entre o montante global a ser arrecadado e o volume de recursos a ser despendido, considerando ainda que em se tratando do custeio de atividades estatais indivisíveis (ou divisíveis, porém que o legislador não tem interesse em efetuar uma mensuração individual), não será possível garantir a equivalência com base em limites individuais que correlacionem o custo de cada prestação individualizada ao respectivo quantum a ser cobrado do contribuinte.

O princípio da equivalência, concretizado por meio da afetação da receita das contribuições, indica que o caminho a seguir está em se garantir uma aproximação tão grande quanto possível do montante arrecadado ao custo total da atividade específica, censurando não apenas o excesso grosseiro e intolerável, mas todo excesso que não seja justificável por razões externas e circunstanciais.

3.2 Natureza da exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições

Admitindo, como a maior parte da doutrina admite, que as contribuições são tributos cuja validação constitucional exige que a lei que promover a sua instituição em abstrato, também estipule a afetação do produto da sua arrecadação à finalidade específica que a justifica, coloca-se a questão da natureza jurídica dessa afetação.

É dizer, do ponto de vista da técnica jurídica, qual seria a natureza da norma que determina a aplicação do produto da arrecadação a uma finalidade específica? Diversas concepções tentam explicar esse ponto, examinemo-as.

3.2.1 Afetação da receita das contribuições como mera norma de direito financeiro

Para uma primeira corrente, a exigência de vinculação se caracterizaria como norma de direito financeiro, dirigida exclusivamente ao Poder Público, cujo descumprimento importaria em nenhuma consequência para a relação jurídica tributária.

Nesse sentido, o fenômeno da trestinação do produto da arrecadação e de seu

¹³⁴ Nesse sentido, vide ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 204, p. 37-44, set. 2012. p. 39; e VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 562.

simples contingenciamento (o qual não deixa de ser uma forma de tredestinação, se se considerar que o contingenciamento para fins de atingimento das metas de superávit fiscal não deixa de ser também uma forma alternativa de destinação), corresponderia a um ilícito de ordem financeira, e não tributária, a ser combatido por meio das medidas cabíveis de serem aplicadas em face do gestor público responsável (por exemplo, ação de improbidade)¹³⁵.

Todavia, na medida em que esse entendimento propiciou grande incentivo à tredestinação dos recursos das contribuições por parte do Poder Público, a doutrina buscou formular novos conceitos que possibilitassem a ligação do fenômeno financeiro ao tributário, a fim de estabelecer algum tipo de sanção mais efetiva para as hipóteses de tredestinação.

3.2.2 Aplicação da receita na finalidade legal específica como fato gerador acessório das contribuições

Nesse sentido, é digna de nota a posição de José Marcos Domingues, que tomando emprestado de Amílcar de Araújo Falcão¹³⁶ o conceito de “fato gerador acessório”, propõe que a efetiva aplicação dos recursos arrecadados na finalidade específica seja integrada à hipótese de incidência das contribuições como “condição de legitimidade concreta da fiscalidade,” a qual não realizada concretamente tornaria indevida a exigência do tributo, possibilitando ao contribuinte pleitear a repetição do indébito¹³⁷.

Com devida vênia ao ilustre Professor Titular de Direito Financeiro da UERJ, parece-nos que o entendimento no sentido de que a aplicação concreta do produto da arrecadação integra a hipótese de incidência da norma tributária, não guarda correspondência com o perfil constitucional do instituto das contribuições, quanto menos com a definição do próprio conceito de fato gerador acessório originalmente introduzido no Brasil por Amílcar de Araújo Falcão.

É que embora não haja dúvidas de que o efetivo emprego (mas não a mera afetação) do produto da arrecadação da contribuição no custeio da respectiva atividade estatal é uma exigência constitucional decorrente do princípio da equivalência, e que o seu descumprimento, em concreto, deve necessariamente acarretar consequências jurídicas para o

¹³⁵ RE 138.284-CE, Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

¹³⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 132.

¹³⁷ DOMINGUES, José Marcos. O Código Tributário Nacional, a Constituição e as Contribuições Parafiscais. In: DOMINGUES, José Marcos (Org.); et al. **Cadernos de debates tributários**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 132-133.

Poder Público, inclusive de ordem tributária, parece-nos não ser possível considerar o fenômeno orçamentário da despesa (i.e., do despêndio dos recursos) como fato gerador acessório do tributo, na medida em que, ao fazê-lo, estar-se-ia atentando contra a ordem natural das coisas.

Afinal, estar-se-ia exigindo que o crédito tributário, a princípio já constituído e arrecadado, necessitaria ter os seus respectivos recursos despendidos para que o fato gerador pudesse se considerar definitivamente aperfeiçoado.

Neste caso, então, a exigência das contribuições por meio do instituto da antecipação tributária¹³⁸ passaria a ser a regra, convertendo-se a exigência de efetiva aplicação dos recursos arrecadados numa espécie de “fato gerador presumido”, sujeito a confirmação futura.

O problema dessa concepção, como se mostra evidente, é que o instituto da antecipação tributária traduz-se numa exceção, não se podendo admitir que a estrutura de um tributo (no caso, as contribuições), valha-se dele como sendo a regra geral e única conformação possível.

Ademais, atenta contra a razoabilidade considerar que um crédito tributário já extinto pelo pagamento (art. 156, I, do CTN), tivesse o nascimento da obrigação verificado somente no momento em que os recursos arrecadados fossem efetivamente consumidos. É dizer, para que a obrigação tributária pudesse nascer, o crédito tributário teria que necessariamente já ter morrido (?). Ou, então, que o crédito tributário decorrente das contribuições nasceria sempre provisório, ficando o nascimento definitivo da obrigação tributária sempre condicionado à efetiva extinção do crédito pelo pagamento do tributo e subsequente realização da despesa (?).

Com certeza, não parece ter sido esta a intenção do saudoso Amílcar Falcão, que ao introduzir no Brasil esse conceito da doutrina italiana, limitou os fatos geradores acessórios aos fatos de índole exclusivamente tributária (tais como, p.ex., a destinação específica de uma mercadoria importada para fins de cálculo do imposto de importação), sem pretender com isso jamais inserir fenômenos de natureza financeira na hipótese de incidência dos tributos.

¹³⁸ Vulgarmente denominado “substituição tributária para frente”, o que é uma verdadeira impropriedade terminológica, haja vista que pode haver tanto a antecipação tributária sem substituição do contribuinte, como a substituição tributária sem antecipação do fato gerador. Isto é, tratam-se a antecipação e a substituição tributária de institutos jurídicos autônomos, que podem ser empregados pelo legislador em conjunto ou separadamente. Nesse sentido, confira-se: GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

3.2.3 Destinação do produto arrecadação como prescrição constante do consequente da regra matriz de incidência

Uma outra proposta, da lavra de Luciano Dias Bicalho Camargos¹³⁹, saudada pela Professora Mizabel Derzi¹⁴⁰ em palestra por ela proferida no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado pelo IDEPE, constrói a regra matriz de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico a partir do reconhecimento da existência de dois núcleos na hipótese de incidência (a existência de atos interventivos efetivamente praticados pela União c/c a ocorrência de fato revelador de capacidade contributiva), e da inclusão no consequente normativo de um aspecto finalístico, contendo a prescrição sobre o destino a ser dado pelo Poder Público ao produto da arrecadação, conforme se demonstra a seguir¹⁴¹:

Tabela 3 - Incidência das contribuições de intervenção

Hipótese de incidência (primeiro núcleo da hipótese)	Circunstância intermediária (segundo núcleo da hipótese)	Consequência Aspectos
<p>Material: descrição do fato; <i>Temporal: quando o fato será considerado perfeito e acabado;</i> <i>Espacial: limites de validade da norma;</i> <i>Pessoal: descrição de pessoas com capacidade de realização da hipótese</i></p>	<p>Existência de atos interventivos efetivamente implementados pela União.</p>	<p><i>Pessoal: prescrição dos sujeitos ativos e passivo;</i> <i>Quantitativo: prescrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo;</i> <i>Operacional: prescrições de como, quando e onde pagar;</i> Finalístico: prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado.</p>

Fonte: (CAMARGOS, 2006, p. 219)

Essa concepção embora represente um inegável avanço em relação à primeira, parece também pecar por dois motivos.

Primeiro, ao situar no consequente da norma de tributação o dever de aplicação do produto da arrecadação na finalidade específica, essa concepção parece reunir indevidamente na mesma regra matriz duas normas distintas: uma principal de natureza tributária e outra acessória de natureza financeira.

¹³⁹ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. **Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária – INCRA**. São Paulo: MP Ed., 2006.

¹⁴⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 98, p. 11-21, 2007.

¹⁴¹ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. **Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária – INCRA**. São Paulo: MP Ed., 2006. p. 219.

Em sentido semelhante, posiciona-se Sacha Calmon, contra a inclusão do aspecto finalístico (afetação de receita) no consequente da norma de tributação:

O quantum devido está no prescritor da norma. No dever do sujeito passivo não consta que deva aplicá-lo no fim prescrito na Constituição. Logo, o sujeito passivo apenas paga e se quita. Consequentemente, não cabe ao contribuinte ou responsável DAR destino ao produto arrecadado, basta o seu recolhimento. A finalidade não está na hipótese de incidência (descrição de fatos jurídicos), nem na prescrição normativa (atribuição de dever jurídico), repita-se à exaustão. Por isso mesmo, nem o fato gerador nem o dever decorrente de sua realização no mundo fático podem abarcar o dever imputável ao sujeito passivo de aplicar o produto arrecadado nos fins previstos pelo ordenamento jurídico, que tal mister é do gestor da coisa pública tributária¹⁴².

Segundo, ao reconhecer que com a mera ocorrência do fato gerador da contribuição, já seria suficiente para fazer nascer para o Poder Público a obrigatoriedade do emprego do recurso na finalidade específica, essa concepção acaba suprimindo etapas, na medida em que não é a partir do fato gerador, mas sim do efetivo pagamento do seu crédito tributário que surgirá para o Sujeito Ativo a obrigação de efetiva aplicação dos recursos na finalidade que justificou a sua arrecadação.

Assim, embora avance no sentido de resguardar a repartição constitucional de competências tributárias contra a tredestinação, do ponto de vista teórico, essa segunda concepção doutrinária ainda parece insuficiente, mostrando-se insatisfatória para descrever a natureza da exigência de efetiva destinação do produto da arrecadação à finalidade específica.

3.2.4 Dever de aplicação do produto da arrecadação na finalidade específica como encargo legal do Poder Público

Pelos motivos acima expostos, propomos no presente trabalho um novo modelo teórico, o qual nos parece mais adequado para explicar o fenômeno, tanto do ponto de vista da incidência da regra e do nascimento do correspondente dever de dar destinação efetiva aos recursos arrecadados, quando do ponto de vista das consequências sancionatórias derivadas do descumprimento desse mesmo dever.

Para tanto, lançaremos mão aqui do conceito de *encargo*, decorrente da Teoria Geral do Direito e, portanto, aplicável ao Direito Tributário, senão vejamos.

Conforme a lição de Caio Mário da Silva Pereira,

¹⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 32.

entre as limitações da vontade, na categoria de elemento acessório, está o **encargo, também chamado de modo ou modus, que se apresenta como uma restrição à vantagem criada para o beneficiário de um negócio jurídico, quer estabelecendo o fim a que se destina a coisa adquirida, quer impondo uma obrigação ao favorecido em benefício do próprio instituidor, ou de terceiro, ou da coletividade anônima.** (...) Mais frequentemente adere aos atos de liberalidade, sejam realizados estes inter vivos ou por disposição de última vontade, não sendo, porém, incompatível com as promessas de recompensa e outras declarações unilaterais de vontade. (...). **Nos seus efeitos, o encargo impõe obrigação e pode ser exigido o seu cumprimento pelo próprio instituidor ou seus herdeiros, ou pelas pessoas beneficiadas, ou ainda pelo representante do Ministério Público, se se contiver em disposição testamentária, ou for de interesse público.** (...) Seu descumprimento sujeita o infrator à revogação deste. Já que a vantagem foi recebida com aquela limitação, não poderá prevalecer se o beneficiado se furta de realizar o encargo. Pode-se, então, dizer que o descumprimento do encargo faz nascer, com caráter alternativo, duas ações: uma primeira, tendo por finalidade a exigência de seu cumprimento, e a outra visando à revogação do negócio modal. (...) Mas os terceiros beneficiados e o representante do Ministério Público só tem ação para exigir o cumprimento do encargo.¹⁴³

Diante da passagem acima transcrita, poder-se-ia indagar se a figura do encargo, tradicionalmente encarado como “elemento acidental do negócio jurídico” seria aplicável somente às obrigações *ex voluntate*, como as decorrentes do negócio jurídico de doação, ou se, por ventura, essa categoria jurídica seria também aplicável às obrigações *ex lege*, como é o caso da obrigação tributária.

O acerto da segunda alternativa parece evidente. Embora a doutrina civilista tenha originalmente constituído a categoria do encargo ou modo como elemento acessório do negócio jurídico, a ser apostado em uma declaração de vontade, a fim de restringir os seus efeitos, fato é que de há muito tempo que se reconhece que os chamados elementos acessórios não se restringem apenas às manifestações de vontade dos indivíduos, podendo também ser utilizados pelo legislador para delimitar (termo), condicionar (condição) ou mesmo restringir (modo ou encargo), os efeitos de um direito subjetivo ou obrigação jurídica decorrente exclusivamente da lei.

Nesse sentido, pode ser citado o § 1º do art. 150, do CTN, o qual traz em sua redação uma condição resolutiva expressa, a fim de condicionar os efeitos extintivos do pagamento antecipado do crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação: “Art. 150. (...). § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob **condição resolutória** da ulterior homologação do lançamento.”¹⁴⁴

Cremos, outrossim, que o fato de o legislador não utilizar expressamente o termo

¹⁴³ PEREIRA, Caio Mário da Siva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 502-505. (grifo nosso)

¹⁴⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452.

“encargo” para designar o dever de aplicação do produto da arrecadação das contribuições nas finalidades específicas que às justificam não tem o condão de afastar ou descaracterizar a natureza jurídica desse dever como **encargo legal** (*ex lege*).

Mas, ao transpor a noção de encargo do Direito Privado para o Direito Público, no qual se insere o Direito Tributário, não se pode simplesmente continuar a definir o encargo como simples “elemento acessório do negócio jurídico ou da manifestação de vontade”, posto que as obrigações *ex lege* não decorrem da manifestação de vontade do sujeito passivo, mas apenas e tão somente da ocorrência do fato jurídico (o qual, no Direito Tributário, é chamado de fato gerador).

Assim, no âmbito das obrigações tributárias que tem como fonte imediata a lei (obrigações *ex lege*), no plano abstrato (da norma), o encargo apresenta-se como uma norma acessória à norma legal que rege a relação jurídica principal, sendo dotada, assim como o é a norma principal, de uma hipótese de incidência (antecedente) e de um prescritor (consequente) próprios.

No plano concreto (dos fatos e das relações jurídicas), o encargo deve ser visto como uma elemento acessório da relação jurídica tributária criada pela incidência da lei.

Transpondo estes conceitos para o Direito Tributário, pode-se afirmar que o dever do Poder Público de efetiva aplicação do produto da arrecadação das contribuições na finalidade específica se trata de encargo.

No plano abstrato, tal encargo se revela como uma norma acessória à regra matriz de incidência das contribuições, apresentando como hipótese normativa (antecedente) o *efetivo recebimento* pelo Poder Público do crédito tributário correspondente à contribuição, e como prescritor (consequente) o dever de aplicação do produto dessa arrecadação na finalidade legalmente prevista pela lei instituidora da afetação dos recursos da contribuição.

No plano concreto, o referido encargo ainda se apresenta como uma relação jurídica acessória à relação tributária principal, tendo como ocupante do pólo passivo o Poder Público titular do dever de aplicação do produto da arrecadação da contribuição na finalidade prevista pela lei instituidora da afetação.

3.3 Prazo para configuração da mora do Poder Público em relação ao cumprimento do encargo acessório ao crédito tributário relativo a contribuições

De fato, enquanto nos impostos a vinculação a uma determinada finalidade corresponde a algo extrínseco à sua instituição, não prejudicando a sua cobrança, no caso das

contribuições, como restou acima demonstrado, existe uma vinculação intrínseca entre a obrigação tributária principal e o encargo ou dever acessório do Poder Público traduzido na exigência de aplicação do produto da arrecadação na finalidade legalmente prevista.

Resta saber a partir de que momento restará configurado a mora do Poder Público e, conseqüentemente, o descumprimento do referido encargo.

A princípio, nos termos dos arts. 34 e 35 da Lei nº 4.320/64, o Poder Público dispõe de prazo até o término do exercício financeiro, o qual coincide com o ano civil, para se desincumbir do dever de aplicar o produto da arrecadação das contribuições nas finalidades legalmente previstas.

Diz-se, a princípio na medida em que o art. 8º da Lei Complementar nº 101/2000¹⁴⁵, contém previsão no sentido de que os recursos com destinação específica deverão ser aplicados nas respectiva finalidade, “*ainda que em exercício diverso*”.

Todavia, conforme sublinha Marco Aurélio Greco¹⁴⁶, a norma em referência refere-se a exercício financeiro (no singular) e não a múltiplos exercícios financeiros. Logo, esta previsão aponta para o término do exercício subsequente como prazo limite para aplicação dos recursos provenientes das contribuições nas finalidades legalmente previstas. Vale dizer, os recursos arrecadados em 2012, deverão ser aplicados ou em 2012 ou, no mais tardar, até o término de 2013. Se até o final do exercício subsequente ao da arrecadação não houver a efetiva aplicação dos recursos, estará configurada a mora do Poder Público.

Por outro lado, é possível ainda ponderar esse critério objetivo do exercício subsequente ao da arrecadação com outros parâmetros subjetivos para aferição da mora, ou não, da situação de não-aplicação dos recursos, considerando também as circunstâncias específicas que cercam cada governo e, por consequência, podem justificar o reconhecimento de um lapso temporal mais extenso para que seja configurada a mora do Poder Público na aplicação dos recursos (por exemplo, situações de calamidade pública, cenário de crise econômica aguda, dentre outras contingências específicas e imprevisíveis).

¹⁴⁵ “Art. 8º (...). *Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.*” (BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000)

¹⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: perfil constitucional: elementos para um modelo de controle. In: GOMES, Marcus Lívio (Org.); ANTONELLI, Leonardo Pietro (Org.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 327.

3.4 Consequências da mora do Poder Público

A partir do final do exercício subsequente ao da arrecadação da contribuição, verificando-se a mora do Poder Público, estará configurado um caso de *não aplicação institucionalizada dos recursos*.

Ou seja, o descumprimento da finalidade constitucional deixa de ser episódica ou decorrente de meras contingências administrativas (tais como dificuldades técnicas relacionadas à elaboração de projetos, a pendência de licitações, contratos administrativos a celebrar etc.), para apontar no sentido da inexistência de motivo para a exigência do tributo ou do transbordamento da arrecadação em função da finalidade buscada. A institucionalização da não-aplicação dos recursos arrecadados por meio da contribuição, além disso, frustra o princípio da equivalência, que norteia todos os tributos vinculados, inclusive as contribuições.

Segue-se daí que a não-aplicação institucionalizada dos recursos pelo Poder Público comprometerá a eficácia futura da norma de incidência da contribuição (a partir do momento em que configurada, objetiva ou subjetivamente a mora do Poder Público), resultando na sua suspensão até que haja a cessação da mora por parte do Poder Público (com aplicação dos recursos nas finalidades previstas).

É dizer, se o que foi arrecadado até o momento com contribuição ainda não foi gasto na sua finalidade específica, a contribuição carece de fundamento para ser exigida, devendo a sua cobrança ser suspensa até que a necessidade volte a estar configurada, em observância ao princípio da equivalência, que rege as contribuições e demais tributos vinculados, e ao postulado da proporcionalidade, no que tange ao subprincípio da vedação ao excesso.

Sem prejuízo da suspensão da exigência, pelo prazo em que perdurar a não-aplicação e sobra de recursos, as entidades e órgãos legitimados poderão recorrer a ações constitucionais específicas, especialmente a ADPF, para tentar exercer, ainda que de modo limitado, o efetivo controle da política pública disfuncional, servindo como parâmetros desse controle, por exemplo, os critérios indicados pelo Min. Celso de Mello na ADPF nº 45¹⁴⁷.

3.5 Consequências da tredestinação

A tredestinação configura-se sempre que ao final do exercício financeiro seguinte for verificado que o volume total arrecado pela contribuição supera o valor total efetivamente

¹⁴⁷ Retomaremos esse tópico no item III.8, quando tratarmos dos instrumentos processuais para controle da não-aplicação e da tredestinação do produto da arrecadação das contribuições.

empenhado na finalidade somado com o valor total eventualmente contingenciado, caracterizando assim a tredestinação dos recursos da contribuição.

Neste caso, em função do absoluto descumprimento do encargo por parte do Poder Público, e não de simples mora, caberá aos contribuintes da contribuição, por meio de ações individuais ou coletivas, pleitear judicialmente a suspensão da sua cobrança até que o montante equivalente a receita da contribuição tredestinada no exercício seja efetivamente despendido no custeio da atividade estatal específica, sem prejuízo da apuração da responsabilidade política ou funcional do agente público, especialmente nos casos em que a finalidade desatendida se caracterizar como um serviço essencial (p.ex. saúde). Essa solução será recomendável especialmente nos casos em que a tredestinação se deu em função de sobra ou excesso de recursos arrecadados para a finalidade legalmente prevista.

Igualmente, em sede controle concentrado, poder-se-ia por meio de ADPF obrigar o Poder Público a despende no exercício seguinte o mesmo volume de recursos tredestinados no exercício anterior (acrescido de juros e correção monetária), mantendo suspensa a cobrança da contribuição enquanto tal determinação não se cumprisse.

3.6 Outras hipóteses de vício na destinação do produto da arrecadação por defeito na elaboração da lei

Outras hipóteses mais simples de vício destinação são aquelas ocorridas em abstrato, quando a própria lei instituidora da contribuição deixa de afetar o produto da sua arrecadação à qualquer uma das finalidades constitucionalmente exigidas, ou determina a sua afetação a uma finalidade não admitida pelo texto constitucional.

Na hipótese de a contribuição ser instituída sem previsão em lei de afetação dos seus recursos a uma finalidade constitucional específica, a consequência natural será a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora da exigência.

Por outro lado, caso essa mesma contribuição adote como aspecto material um fato gerador de taxa ou de imposto da competência do próprio ente que a instituiu, a referida exigência poderia ser mantida pela via da interpretação conforme a constituição, na medida e que poderia ainda ser considerada uma taxa ou um imposto ordinário.

Já na hipótese de a contribuição ter sido instituída por lei que tenha afetado o produto da arrecadação a uma finalidade não admitida pela Constituição¹⁴⁸, a situação se revela mais

¹⁴⁸ A Constituição prevê como finalidades elegíveis para a afetação das receitas das contribuições a intervenção na ordem econômica, social ou a promoção do interesse de categorias profissionais ou econômicas. Tendo

grave, não se podendo cogitar de nenhuma interpretação que possa salvar a exigência da contribuição.

3.7 Desafetação de receita de contribuição por meio de Emenda Constitucional

A desafetação do produto da arrecadação de contribuições por meio de Emenda Constitucional é expediente que vem sendo utilizado no Brasil pela União Federal desde a década de 90, iniciando-se a partir de 1994, com a criação do Fundo Social de Emergência¹⁴⁹, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, e a partir de 2000 rebatizado como DRU – Desvinculação das Receitas da União.

A DRU é atualmente consagrado no art. 76 do ADCT, com redação dada pela EC 68/2011, estando prevista para vigorar até 31 de dezembro de 2015, proporcionando, assim, a desvinculação de 20% do montante da arrecadação de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, já instituídas ou que vierem a ser instituídas durante o período de vigência da referida EC.

A desafetação de receitas de contribuições federais promovida por meio de EC, deverá ser considerado inconstitucional sempre que afetar de maneira grave o equilíbrio do federalismo fiscal (repartição constitucional de rendas entre os entes federativos vis à vis à distribuição das respectivas competências materiais) originalmente projetado pela Constituição de 1988.

Vale dizer, caso a desafetação repercuta de maneira grave sobre o pacto federativo, provocando um agigantamento das Receitas da União em face dos demais entes federativos, ou, pior, fazendo com que a União passe a concorrer com os demais entes na tributação de campos que antes lhes eram reservados de maneira privativa, sem que nenhum tido de compensação financeira ou rearranjo de competências materiais seja previsto, restará configurada a violação ao princípio federativo, que é cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I, da CF/88.

Para que não incorra em violação ao núcleo essencial do princípio federativo, a EC

em vista a amplitude desses objetivos, fica realmente difícil cogitar de alguma finalidade que não seja albergada por estes conceitos, salvo é claro, finalidades manifestamente ilícitas, tais como a afetação do produto da arrecadação de uma contribuição ao financiamento do terrorista, de grupos paramilitares ou que promovam a intolerância ou discriminação de minorias, dentre outros objetivos espúrios.

¹⁴⁹ Segundo revelou o próprio ex-presidente Fernando Henrique Cardoso no seu livro “A Arte da Política”, o Fundo Social de Emergência nada tinha de social, mas ganhou esse nome apenas para facilitar sua aprovação no Congresso (Disponível em: <<http://www.advivo.com.br/blog/luisnassif/pelo-fim-da-dru>>. Acesso em: 01 nov. 2011).

que promover a desafetação deverá prever, simultaneamente, medidas de compensação para os entes tributários que tiveram suas bases tributárias invadidas, a fim de reestabelecer o equilíbrio federativo.

São exemplos dessas medidas: a repartição do produto da arrecadação das novas receitas da União com os demais entes federativos, a assunção pela União de maior responsabilidade no custeio de serviços da competência comum (tais como saúde e proteção ambiental), dentre outras.

Caso nenhuma dessas medidas de compensação seja adotada, e a desvinculação de receitas da União se revele agressiva (por exemplo, promovendo a desafetação de elevado percentual do total da arrecadação da União, acima do patamar de 20%, ou ainda, promovendo a desafetação total de uma única contribuição que tenha fato gerador ou base de cálculo coincidentes com o de tributo da competência privativa de outros entes federativos), violando, assim, o princípio da conduta amistosa entre os entes federativos, o Supremo Tribunal Federal poderá ser acionado, por meio das competentes ações constitucionais, para impedir a violação de cláusula pétrea, adotando entre as possíveis medidas:

a) aplicar por analogia o art. 157, II, da CF/88, determinando a repartição com os Estados de 20% do produto da arrecadação da contribuição cujo produto da sua arrecadação tenha sido desafetado e que não adote fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos já discriminados pela Constituição;

b) aplicar por analogia o art. 154, I, determinando a inconstitucionalidade da emenda constitucional que tenha desafetado o produto da arrecadação de contribuição que adote fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos da competência de outros entes federativos já discriminados pela Constituição, sem seja adotada em conjunto qualquer medida compensatória que beneficie os entes federativos prejudicados;

c) declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional, por violação ao disposto no art. 60, § 4º, I, da CF/88 (princípio federativo), no caso de haver a desafetação de mais de 20% do total das receitas da União Federal de contribuições, sem seja adotada em conjunto qualquer medida compensatória que beneficie os demais entes federativos.

3.8 Instrumentos processuais para controle da destinação das contribuições

Chega-se, assim, à parte final do presente estudo, apresentando-se breves indicações sobre os instrumentos processuais reputados cabíveis para o controle da destinação legal das contribuições no Estado Democrático de Direito.

O primeiro e principal instrumento há se destacar para fins do presente estudo é a ADPF.

Regulamentada pela Lei nº 9.882/99, a ADPF apresenta-se hoje como um dos instrumentos mais importantes e versáteis de controle concentrado de constitucionalidade, seja em razão da eficácia geral e vinculante das decisões proferidas no âmbito do seu procedimento, seja em razão da maior amplitude dos atos sujeitos a controle (abrangendo atos normativos infralegais, direito pré-constitucional, atos administrativos materiais do Poder Público etc.), ainda que esteja sujeita a um parâmetro de controle mais restrito, limitando-se a tutelar a violação aos chamados “preceitos fundamentais”.

Sobre a questão do conceito de preceitos fundamentais, prevalece o entendimento de que a não delimitação deste conceito pelo legislador infraconstitucional foi intencional (e nem poderia ser feito de outra forma, considerando que é a própria Constituição, e não a lei, que define quais são os seus preceitos fundamentais), havendo, não obstante, razoável consenso doutrinário sobre a natureza de preceitos fundamentais dos seguintes dispositivos: (i) cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, CF/88); (ii) princípios fundamentais da República (arts. 1º a 4º, da CF/88); (iii) direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 14, da CF/88); e (iv) princípios constitucionais sensíveis (art. 34, VII, CF/88)¹⁵⁰.

Não obstante, trata-se, evidentemente, de um conceito jurídico indeterminado, que confere grande maleabilidade ao STF para acomodar com maior facilidade as mudanças no mundo dos fatos e a interpretação evolutiva da Constituição¹⁵¹. Assim, por exemplo, não surpreenderia se, em determinado caso, diante de grave violação à ordem de valores da consagrada pela Constituição, perpetrada no âmbito da Administração Pública, o Supremo Tribunal viesse a admitir ADPF tendo como parâmetro de controle o princípio da moralidade constante do caput do art. 37, da CF/88, cujo núcleo essencial corresponde à própria essência do princípio republicano constante do art. 1º.

Outrossim, é importante ressaltar que dentre os objetos sujeito a controle por meio de ADPF encontram-se os atos administrativos dos Poderes Públicos. De acordo com Daniel Sarmento, essa previsão teria o condão de albergar as hipóteses mais diversas de atos

¹⁵⁰ Nesse sentido, SARMENTO, Daniel. Apontamentos sobre a arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei nº 9.882/99**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 91; MENDES, Gilmar Ferreira. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 148; BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 306.

¹⁵¹ SARMENTO, Daniel. Apontamentos sobre a arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei nº 9.882/99**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 91.

concretos do Poder Público, tais como: contratos administrativos, editais de licitação e de concurso, decisões de tribunais de contas, dentre inúmeros outros atos estatais que incorram em violação à preceitos constitucionais fundamentais¹⁵².

A partir das duas características acima mencionadas, pode-se especular a respeito da possível utilidade de manejo da ADPF pelos legitimados constitucionais para combater situações de não aplicação institucionalizada do produto da arrecadação das contribuições pelo período de mais de um exercício a partir daquele em que ocorreu a arrecadação, a fim de se obter a suspensão da eficácia da norma de incidência tributária até que fique demonstrada a efetiva necessidade orçamentária de reestabelecimento da exigência.

Não custa lembrar também que a ADPF, norteadas que é pelo princípio da subsidiariedade, se presta a impugnar mesmo atos administrativos e condutas reiteradas do Poder Público que importem em grave violação a preceitos fundamentais, como sói há de ocorrer nos casos de mora e não aplicação consolidada de recursos das contribuições, em relação aos princípios constitucionais do republicano (art. 1º), da moralidade (art. 37) e do não confisco (art. 150, IV).

O mesmo se diga em relação às situações de tredestinação total ou parcial do produto da arrecadação do contribuição, que importam no descumprimento do encargo legal pelo Poder Público, autorizando a declaração em controle concentrado da suspensão da eficácia da norma de incidência tributária até que fique demonstrado o redirecionamento de um montante equivalente de recursos às finalidades originais (ou seja, obrigando-se o Poder Público a efetuar nos exercícios seguintes a efetiva aplicação do montante de recursos vinculados que deixou de utilizar no exercício anterior), bem como comprovada a necessidade orçamentária de reestabelecimento da exigência.

O STF também tem se mostrado mais receptivo à tarefa de exercer o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias. Já evoluiu da sua posição original que sequer admitia o controle de constitucionalidade da lei orçamentária, por considerá-la mera lei de meios, ou seja, uma lei de efeitos concretos, insuscetível de controle do plano abstrato; bem como do julgado do RE 138.824-CE, em que considerou que a tredestinação das

¹⁵² SARMENTO, Daniel. Apontamentos sobre a arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei nº 9.882/99**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 91. No mesmo sentido: BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 330; ROTHEMBURG, Walter Claudius. Arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei nº 9.882/99**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 216-217.

contribuições estaria sujeita apenas a apreciação apenas em ação de responsabilidade por desvio de verbas públicas; até a chegar a decisão na ADI 2.925-DF em que a corte admitiu efetuar o controle da constitucionalidade de dispositivos orçamentários que gerem risco de tredestinação do produto da arrecadação de contribuições, impedindo que seja aplicadas em suas finalidades constitucionais.

E a evolução jurisprudencial não deve parar por aí na medida em que a doutrina continue produzindo subsídios teóricos para possibilitar o efetivo controle da destinação do produto da arrecadação da contribuições.

A nosso ver, o próximo passo, será o manejo da ADPF para suspender da exigência de contribuição cujo produto da arrecadação não venha sendo aplicado na finalidade legalmente prevista até o final do exercício seguinte ao de sua arrecadação, caracterizando assim a mora do Poder Público e a institucionalização da não-aplicação dos recursos, a legitimar a suspensão da sua cobrança até que a necessidade de recursos volte a se apresentar.

3.9 Conclusões parciais

A construção de um modelo teórico que possibilite o controle jurídico da destinação do produto da arrecadação das contribuições tem sido um dos principais desafios enfrentados pela doutrina tributária sob a égide da Constituição de 1988.

Neste capítulo, examinou-se inicialmente se a afetação do produto da arrecadação das contribuições seria, ou não, uma exigência constitucional. Isso porque a CF/88, diferentemente do que faz, por exemplo, no art. 148, destinado ao empréstimo compulsório, cujo parágrafo único prevê, de forma inequívoca, a afetação do produto da sua arrecadação ao custeio da despesa que fundamentou a sua instituição, no art. 149, imediatamente subsequente, não se verifica tal previsão, limitando-se o texto constitucional a afirmar a possibilidade de instituição de contribuições pela União “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” (econômica, social ou de interesse de categorias profissionais e econômicas). Afinal, por meio da extrafiscalidade, um tributo pode ser efetivamente utilizado como instrumento de intervenção da União na ordem econômica ou social, sem que o produto de sua arrecadação esteja necessariamente afetado a uma finalidade específica.

A conclusão, no entanto, foi no sentido de que a afetação do produto da arrecadação das contribuições a finalidades específicas, embora não expressamente prevista no texto constitucional, é exigência que decorre do próprio sistema, concretizadora do princípio da equivalência (que informa todos os tributos vinculados), como forma de impor uma relação de

equivalência entre o montante global a ser arrecadado pela contribuição e o volume de recursos a ser despendido na atividade estatal específica indivisível. Ademais, em se tratando do custeio de atividades estatais indivisíveis (ou divisíveis, porém que o legislador não tem interesse em efetuar uma mensuração individual), não é possível garantir a equivalência com base em limites individuais que correlacionem o custo de cada prestação individualizada com o respectivo *quantum* a ser cobrado de cada contribuinte, restando a afetação do produto da arrecadação como a única alternativa para garantir a equivalência entre o custo global de prestações indivisíveis e o total arrecadado do grupo de contribuintes, fazendo com que, ao final de cada exercício financeiro, se mantenha uma relação de razoável equivalência entre o custo total da atuação estatal e o valor global arrecadado pela contribuição.

Sobre a natureza da exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições, concluiu-se se tratar de encargo legal do ente tributante, ou seja, norma jurídica acessória à norma de incidência da contribuição, que tem como hipótese de incidência o efetivo pagamento da contribuição pelo contribuinte e como consequente normativo a obrigação do poder público de aplicar o valor arrecadado na finalidade legalmente prevista.

A respeito do prazo para configuração da mora do Poder Público em relação ao cumprimento do encargo legal de aplicação das receitas da contribuição na finalidade exigida, com base no art. 8º da Lei Complementar nº 101/00, concluiu-se que o Poder Público teria até o final do exercício seguinte ao de sua arrecadação para aplicar as receitas na sua finalidade específica, sob pena de incorrer em mora.

Sobre as Consequências da mora para o Poder Público, concluiu-se a partir do final do exercício seguinte ao da arrecadação da contribuição, não tendo o Poder Público a aplicado na sua finalidade específica, ficará configurada a não aplicação institucionalizada (e não meramente episódica ou circunstancial) dos recursos, ensejando a suspensão da eficácia da norma de incidência da contribuição por descumprimento do encargo legal, até que a situação se normalize, isto é, até que haja a cessação da mora por parte do Poder Público, mediante a efetiva aplicação dos recursos na finalidade legalmente prevista.

Outra hipótese de vício na destinação do produto da arrecadação seria quando a própria lei instituidora da contribuição deixa de afetá-la a uma finalidade constitucionalmente exigida, hipótese em que a lei instituidora da contribuição será inconstitucional, a menos que adote como hipótese de incidência materialidade típica de outro imposto ou taxa da competência do próprio ente instituidor, caso em que poderá ser preservada por meio da técnica da interpretação conforme a Constituição.

Com relação à desafetação do produto da arrecadação de contribuições por meio de

Emenda Constitucional (EC), concluiu-se que a desafetação de receitas de contribuições federais promovida por meio de EC, deverá ser considerada inconstitucional sempre que afetar de maneira grave o equilíbrio do federalismo fiscal (repartição constitucional de rendas entre os entes federativos vis à vis à distribuição das respectivas competências materiais) originalmente projetado pela Constituição de 1988. Para que não incorra em violação ao núcleo essencial do princípio federativo, a EC que promover a desafetação deverá prever, simultaneamente, medidas de compensação para os entes tributários que tiveram suas bases tributárias invadidas, a fim de reestabelecer o equilíbrio federativo.

Caso nenhuma medida de compensação seja adotada e a desvinculação de receitas da União se revele agressiva, violando princípio da conduta amistosa entre os entes federativos, concluiu-se que haverá violação de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF/88 – princípio federativo).

Por fim, quanto aos instrumentos processuais de controle da destinação das contribuições, concluiu-se que a ADPF, em razão da eficácia geral e vinculante das decisões proferidas no âmbito do seu procedimento, e da maior amplitude dos atos sujeitos a controle (abrangendo atos normativos infralegais, direito pré-constitucional, atos administrativos materiais do Poder Público etc.), é o instrumento ideal para se buscar a suspensão da eficácia da norma de incidência da contribuição quando caracterizada a não aplicação institucionalizada (mora) do Poder Público.

CONCLUSÃO CONSOLIDADA DO TRABALHO

No curso deste trabalho buscou-se revisitar a teoria das contribuições, buscando aprimorá-la tanto do ponto de vista jurídico-normativo, como do ponto de vista da sua utilidade prática. Do ponto de vista jurídico-normativo, buscou-se oferecer melhores parâmetros e balizas teóricas que não se limitem a identificar essa espécie tributária a partir da afetação legal do produto da arrecadação e do ainda vago conceito de referibilidade. Do ângulo da utilidade prática, objetivou-se preencher uma lacuna na atual Teoria do Direito Financeiro e Tributário, ao se estruturar uma espécie tributária apta a repartir solidariamente entre os membros de um determinado grupo a responsabilidade pelo custeio de determinada atividade estatal específica e indivisível, eximindo os demais membros da sociedade.

Nesse sentido, a figura da contribuição é conceituada como espécie tributária autônoma, identificada a partir de uma hipótese de incidência própria (fato gerador abstrato), cujo **aspecto material** é formado por dois núcleos, a saber: (i) a prestação de uma atividade estatal específica e indivisível relacionada a um grupo; e (ii) a realização de um fato de conteúdo econômico, revelador da capacidade contributiva individual de cada membro do grupo.

Por adotar como primeiro núcleo da hipótese de incidência a prestação de uma atividade específica e indivisível, as contribuições são classificadas como tributo vinculado, que terá como contribuintes apenas as pessoas imediata e diretamente beneficiárias ou causadoras da atividade estatal específica que corresponde ao seu fato gerador.

Outrossim, em virtude de as contribuições adotarem como segundo núcleo de sua hipótese de incidência materialidade típica de impostos, a fim de preservar a rigidez da repartição de competências do nosso sistema tributário constitucional, a União Federal jamais poderá adotar fatos geradores e bases de cálculo reservados pela Constituição para a instituição dos impostos da competência privativa dos Estados (art. 155) e Municípios (art. 156), exceto quando a própria Constituição expressamente autorizar (por exemplo, o art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88, com redação da EC 33/01, o qual autoriza a instituição de contribuições sociais e CIDEs com base no faturamento, possibilitando uma sobreposição parcial dos campos de incidência do ICMS e do ISS, reservados, respectivamente, aos Estados e Municípios).

O conseqüente normativo da regra de incidência das contribuições apresenta no **aspecto pessoal**, como contribuinte típico do tributo, a pessoa integrante do grupo beneficiário ou causador da atividade estatal específica e indivisível, que realize o fato de

conteúdo econômico revelador de capacidade contributiva. O **aspecto quantitativo**, determinante do *quantum* do tributo, corresponde a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico realizado pelo contribuinte (base de cálculo individual), ficando a sua arrecadação total limitada pela despesa a ser realizada com a prestação da atividade estatal específica e indivisível (base de cálculo total).

No que concerne à sua finalidade jurídica ou *ratio legis*, as contribuições apresentam como **função fiscal**, arrecadar os recursos necessários para o custeio de despesa pública específica e indivisível, e como **função repartição**, repartir o custo da atividade estatal específica e indivisível entre os membros do grupo beneficiário ou causador de acordo com a sua respectiva capacidade contributiva, exonerando os demais membros da sociedade.

Segue-se daí, o seguinte quadro-resumo das espécies tributárias:

Tabela 4 - Regra jurídica de tributação das espécies tributárias

Classificação Ontológica das espécies tributárias	REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO (Estrutura Normativa)			FINALIDADE NORMATIVA (<i>ratio legis</i>)
	HIPÓTESE NORMATIVA (Fato Gerador <i>in Abstrato</i>)	CONSEQUENTE NORMATIVO (Relação Jurídica <i>in Abstrato</i>)		
		Contribuinte	Prestação	
Contribuição	Prestação de uma atividade estatal específica c/c Realização de um fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico, que integre o grupo beneficiário ou causador da atividade estatal específica	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo individual), ficando a arrecadação total limitada pelo custo total da atividade estatal específica (base de cálculo total)	Custear despesa pública específica (função fiscal) e Repartir o custo da despesa pública específica entre os membros do grupo causador ou beneficiário de acordo com o critério da capacidade contributiva (função repartição)
Imposto	Realização de um fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva, desvinculado de qualquer atividade estatal específica	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo)	Custear despesas públicas gerais (função fiscal) e Repartir o custo das despesas públicas gerais entre os membros da sociedade de acordo com o critério da capacidade contributiva (função repartição)
Taxa	Prestação de uma atividade estatal específica e divisível	Beneficiário ou causador da atividade estatal específica e divisível	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do custo total da atividade estatal específica e materialmente divisível (base de cálculo)	Custear despesa pública específica e divisível (função fiscal) e Repartir o custo da despesa pública específica e divisível entre os seus causadores ou beneficiários de acordo com o critério da equivalência (função repartição)

Fonte: Elaboração própria.

A partir da estrutura acima delineada, pode-se inferir que as contribuições são legitimadas pelo valor da **responsabilidade**, por se tratarem de tributos que atribuem a um determinado grupo a responsabilidade pelo custeio de uma determinada atividade estatal específica, e também pelo da valor **solidariedade**, por estabelecerem a repartição solidária dos custos da atividade entre os membros do grupo, de acordo com a sua respectiva capacidade contributiva.

No que tange à fundamentação, as contribuições ligam-se tanto ao princípio da equivalência (por se tratarem de tributos vinculados ao custeio de uma atuação específica) como ao princípio da capacidade contributiva (por repartirem solidariamente entre os membros do grupo os custos da atuação estatal), concretizando simultaneamente os valores da responsabilidade e da solidariedade no ordenamento jurídico tributário, conforme se segue:

Tabela 5 – Fundamentação e legitimação das espécies tributárias

Classificação Ontológica das espécies tributárias	VALOR (Legitimação)	PRINCÍPIO (Fundamentação)
Contribuição	Responsabilidade c/c Solidariedade	Equivalência c/c Capacidade Contributiva
Imposto	Solidariedade	Capacidade Contributiva
Taxa	Responsabilidade	Equivalência

Fonte: Elaboração própria.

O financiamento das atividades estatais deve oscilar entre essas três técnicas. Se a escolha entre qualquer de uma dessas três técnicas se reveste de natureza político-valorativa, não deixa ela de ser uma escolha condicionada pelo tipo da atividade estatal em causa (geral, específica ou específica-divisível).

Sobre o controle jurídico da destinação do produto da arrecadação das contribuições conclui-se que a afetação do produto da arrecadação das contribuições a finalidades específicas, embora não expressamente prevista no texto constitucional, é exigência que decorre do próprio sistema, concretizadora do princípio da equivalência (que informa todos os tributos vinculados), como forma de impor uma relação de equivalência entre o montante global a ser arrecadado pela contribuição e o volume de recursos a ser despendido na atividade estatal específica indivisível. Ademais, em se tratando do custeio de atividades estatais indivisíveis (ou divisíveis, porém que o legislador não tem interesse em efetuar uma mensuração individual), não é possível garantir a equivalência com base em limites

individuais que correlacionem o custo de cada prestação individualizada com o respectivo *quantum* a ser cobrado de cada contribuinte, restando a afetação do produto da arrecadação como a única alternativa para garantir a equivalência entre o custo global de prestações indivisíveis e o total arrecadado do grupo de contribuintes, fazendo com que, ao final de cada exercício financeiro, se mantenha uma relação de razoável equivalência entre o custo total da atuação estatal e o valor global arrecadado pela contribuição.

Sobre a natureza da exigência de afetação do produto da arrecadação das contribuições, concluiu-se se tratar de encargo legal do ente tributante, ou seja, norma jurídica acessória à norma de incidência da contribuição, que tem como hipótese de incidência o efetivo recebimento da contribuição pelo sujeito ativo e como consequente normativo a obrigação do sujeito ativo de aplicar o valor arrecadado na finalidade legalmente prevista.

A respeito do prazo para configuração da mora do Poder Público em relação ao cumprimento do encargo legal de aplicação das receitas da contribuição na finalidade exigida, com base no art. 8º da Lei Complementar nº 101/00, concluiu-se que o Poder Públicoteria até o final do exercício seguinte ao de sua arrecadação para aplicar as receitas na sua finalidade específica, sob pena de incorrer em mora.

Sobre as Consequencias da mora para o Poder Público, concluiu-se a partir do final do exercício seguinte ao da arrecadação da contribuição, não tendo o Poder Público a aplicado na sua finalidade específica, ficará configurada a não aplicação institucionalizada (e não meramente episódica ou circunstancial) dos recursos, ensejando a suspensão da eficácia da norma de incidência da contribuição por descumprimento do encargo legal, até que a situação se normalize, isto é, até que haja a cessação da mora por parte do Poder Público, mediante a efetiva aplicação dos recursos na finalidade legalmente prevista.

Com relação à desafetação do produto da arrecadação de contribuições por meio de Emenda Constitucional (EC), concluiu-se que a desafetação de receitas de contribuições federais promovida por meio de EC, deverá ser considerada inconstitucional sempre que afetar de maneira grave o equilíbrio do federalismo fiscal (repartição constitucional de rendas entre os entes federativos vis à vis à distribuição das respectivas competências materiais) originalmente projetado pela Constituição de 1988. Para que não incorra em violação ao núcleo essencial do princípio federativo, a EC que promover a desafetação deverá prever, simultaneamente, medidas de compensação para os entes tributários que tiveram suas bases tributárias invadidas, a fim de reestabelecer o equilíbrio federativo.

Por fim, quanto aos instrumentos processuais de controle da destinação das contribuições, concluiu-se ser a ADPF, em razão da eficácia geral e vinculante das decisões

proferidas no âmbito do seu procedimento, e da maior amplitude dos atos sujeitos a controle (abrangendo atos normativos infralegais, direito pré-constitucional, atos administrativos materiais do Poder Público etc.), o instrumento ideal para se buscar a suspensão da eficácia da norma de incidência da contribuição quando caracterizada a não aplicação institucionalizada (mora) do Poder Público.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- AMARAL, Gustavo. **Direito escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de. **Comentários ao código tributário nacional: parte geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, p. 37-44, set. 2012.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). **As contribuições no Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 318-319.
- ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed., São Paulo, Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- AXELROD, Robert. **The evolution of cooperation**. Nova Iorque: Basic Books, 2006.
- AZEVEDO, Francisco Ferreira dos Santos. **Dicionário analógico da língua portuguesa: ideias afins / thesaurus**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

- BARRAL, Welber (Org.). **Direito e desenvolvimento**: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Ed. Singular, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECK, Ulrich. **Risk society**: towards a new modernity. Londres: Sage Publications, 1992.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452.
- CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. **Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária – INCRA**. São Paulo: MP Ed., 2006.
- CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.
- CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro**: seus problemas e soluções. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- COOTER, Robert, ULEN, Thomas. **Direito & economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **El hecho imponible**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 98, p. 11-21, 2007.
- DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. O Código Tributário Nacional, a Constituição e as Contribuições Parafiscais. In: DOMINGUES, José Marcos (Org.); et al. **Cadernos de debates tributários**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FERRATER MORA, José. **Dicionário de filosofia: Q-Z**. São Paulo: Loyola, 2004. t. 4.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Classificação constitucional dos tributos pela perspectiva da justiça**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao imposto & eficiência tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. 8. ed. Buenos Aires: Depalma, 2003. v. 1.

FURTADO, Celso. **Brasil: a construção interrompida**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos cursos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GAMA, Tácito Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 7. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GIDDENS, Antony. **Mundo em descontrol**. Rio de Janeiro: Record, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: perfil constitucional: elementos para um modelo de controle. In: GOMES, Marcus Lívio (Org.); ANTONELLI, Leonardo Pietro (Org.). **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HAYEK, Friedrich A. **O caminho da servidão**. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton & Company, 1999.

HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011.

JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídica tributária. **Revista de Direito Público**, Londrina, ano 4, v. 16, p. 339, abr./jun. 1971.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot: 2004.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. 11. ed. São Paulo: Perspectiva, 2011.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de derechos fundamentales: teoría general**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995.

MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

MORIN, Edgar. **On complexity**. Cresskill: Hampton Press, 2008.

MORSELLI, Emanuelle. **Parafiscalidade e seu controle**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954.

MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. São Paulo: Campus, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NUSDEO, Fábio. Contribuição de melhoria revisitada: uma revisão e uma proposta. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 2.

NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento Econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

OSLON, Mancur. **The logic of collective action**: public goods and the theory of groups. Cambridge: Harvard University, 2002.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições**: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Siva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

PIMENTA, Paulo Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Critério Finalístico e o Controle de Constitucionalidade das Contribuições. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 6., 2009. **Anais ...** São Paulo: Noeses, 2009. p. 631-666.

RAWLS, John. **A theory of justice**: revised edition. Cambridge: Harvard University, 1999.

RAWLS, John. **Political Liberalism**. Nova York: Columbia University, 2005.

RAYA, Francisco José Carrera. **Manual de derecho financiero**. Madrid: Tecnos, 1993.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte**: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, mar. 2010.

ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROTHERBURG, Walter Claudius. Arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: análises à luz da Lei nº 9.882/99. São Paulo: Atlas, 2001.

ROYO, Fernando Perez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. Madrid: Civitas, 2009.

SARMENTO, Daniel. Apontamentos sobre a arguição de descumprimento de preceito fundamental. In: TAVERES, André Ramos (Org.); ROTHEMBURG, Walter Claudius (Org.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: análises à luz da Lei nº 9.882/99. São Paulo: Atlas, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Taxa**: doutrina, prática e jurisprudência. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. **Revista de Direito Administrativo**, [Rio de Janeiro], v. 72, abr./jun. 1963.

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

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. ed. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. A Necessidade de Igualdade na Execução das Leis Tributárias. In: SCHOERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 95-112, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4.

UCKMAR, Victor; et al. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008.

XAVIER, Alberto. **Manual de direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ANEXO A – Classificação, legitimação e estrutura normativa das espécies tributárias

Classificação das espécies tributárias	VALOR (Legitimação)	PRINCÍPIO (Fundamentação)	REGRA (Estrutura Normativa)			
			JUSTIFICAÇÃO (“causa”, função ou <i>ratio legis</i>)	HIPÓTESE NORMATIVA (Fato Gerador <i>in Abstracto</i>)	CONSEQUENTE NORMATIVO (Relação Jurídica <i>in Abstracto</i>)	
					Contribuinte	Prestação
Imposto	Solidariedade	Capacidade contributiva	Custear despesas públicas gerais (função fiscal) e Repartir o custo das despesas públicas gerais entre os membros da sociedade, de acordo com o critério da capacidade contributiva (função distributiva)	Realização de um fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva, desvinculado de qualquer atividade estatal específica	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo)
Contribuição	Responsabilidade c/c Solidariedade	Razoável Equivalência c/c Capacidade Contributiva	Custear despesa pública específica (função fiscal) e Repartir o custo da despesa pública específica entre os membros do grupo causador ou beneficiário, de acordo com o critério da capacidade contributiva (função distributiva)	Prestação de uma atividade estatal específica c/c Realização de um fato de conteúdo econômico, revelador de capacidade contributiva	Praticante ou destinatário do fato de conteúdo econômico, que integre o grupo beneficiário ou causador da atividade estatal específica	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do valor do fato de conteúdo econômico (base de cálculo individual), até o limite do custo total aproximado da atividade estatal específica (base de cálculo total)
Taxa	Responsabilidade	Razoável Equivalência	Custear despesa pública específica e divisível (função fiscal) e Repartir o custo da despesa pública específica e divisível entre os seus causadores ou beneficiários, de acordo com o critério da razoável equivalência (função distributiva)	Prestação de uma atividade estatal específica e divisível	Beneficiário ou causador da atividade estatal específica e divisível	Tributo correspondente a uma fração (alíquota) do custo total da atividade estatal específica e divisível (base de cálculo)

Fonte: Elaboração própria.