

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC/SP

Maurício Barros

**Tributação no Estado Social e Democrático de Direito:
finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**

Mestrado em Direito Tributário

São Paulo

2010

Maurício Barros

**Tributação no Estado Social e Democrático de Direito:
finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**

Mestrado em Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito de Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. José Artur Lima Gonçalves.

São Paulo

2010

BANCA EXAMINADORA

À Sol,
cujo amor e
compreensão incondicionais
se renovam a cada dia

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Luiz Antônio e Márcia, pelo apoio incondicional desde o início de minha vida escolar, bem como por terem feito da educação, em minha casa, uma prioridade acima de todas as outras.

Agradeço aos meus tios Fernando e Maria Cristina (Tina), pelo carinhoso acolhimento em São Paulo em uma fase de difícil adaptação, pelas deliciosas conversas sobre os mais variados assuntos e pelo incentivo ao estudo e ao trabalho.

Ao meu irmão Guilherme, pessoa dotada de uma inteligência e uma capacidade de observação fora do comum, pela amizade que só aumenta a cada dia; e à minha avó Ada, pelo amor que somente as avós sabem dar.

Agradeço ainda a todos os demais membros de minha família, pela torcida, pela paciência com minhas freqüentes ausências (aqui está o resultado...) e por fazerem de nossa “casa” (*lato sensu*) um ambiente tão prazeroso.

Un especial agradecimiento a la familia Cerino, que cariñosamente me recibió en momentos muy importantes durante la elaboración de este trabajo (aunque Yo les haya robado su tesoro más precioso).

No campo acadêmico, o primeiro agradecimento deve ser endereçado ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela abertura das portas do mestrado e pelas lições fundamentais em meu desenvolvimento acadêmico.

Um muito obrigado também ao Professor José Artur Lima Gonçalves, pela certa orientação deste trabalho, sobretudo por ter evitado que esta dissertação se dissolvesse em uma retórica perdida e de pouca fundamentação dogmática.

Às Professoras Fabiana Del Padre Tomé e Clarice Araújo, que com muita propriedade e objetividade avaliaram o esboço deste trabalho no exame de qualificação, e cujas certas observações foram muito proveitosas para o aprimoramento da dissertação.

Um agradecimento especial ao Professor Heleno Taveira Tôrres, estudioso incansável de nosso sistema constitucional tributário, pelo estímulo e apoio incessantes ao longo de todo o meu desenvolvimento acadêmico, sobretudo por ter-me apresentado a autores e idéias que fogem dos lugares-comuns da disciplina.

Agradecimentos relevantes devo dirigir para os Professores Marcelo Neves e José Maria Arruda de Andrade, paradigmas de seriedade e dedicação acadêmicas, que foram grandes interlocutores do presente trabalho e responsáveis diretos pela “virada” em meus conceitos de filosofia e de teoria geral do direito.

Agradeço ainda aos meus ilustres colegas de mestrado, pelas calorosas discussões e valiosas lições: Tatiana Aguiar, Ângelo Heckmann, Luís Antonio da Gama e Silva Neto, Bianca Mizuki, Aline Nunes dos Santos, Maurício Palma, Rodrigo Guardia, Luiz Guilherme Ferreira e André Felipe de Barros Cordeiro.

Um especial agradecimento a Rodrigo Marinho, Diego Bomfim e Heitor Villaça, amizades nascidas durante o mestrado e que se prolongaram depois dele.

Não poderia deixar de agradecer também aos meus amigos da vida profissional, que me ajudaram a aliar a teoria à prática, a ciência à experiência: Valdir Vicente Bártoli, Henrique Buzzoni, Alcedo Ferreira Mendes e José Roberto Melhem (*in memoriam*), por terem me ensinado o gosto pela advocacia no início de minha vida profissional; Frederico Loureiro e Marcos Vasconcellos, pelas importantes lições de direito tributário no despertar de meu interesse pelo assunto; e Plínio José Marafon, exemplo de competência e de seriedade profissionais.

Aos atuais companheiros de trabalho de Gaia, Silva, Gaede & Associados, nas figuras de Fernando Gaia, Enio Zaha e Alexandre Tróia, pelo gentil acolhimento e pelas lições diárias de profissionalismo.

Aos meus amigos do PIS/COFINS, Marcelo Magalhães Peixoto, Adolpho Bergamini, Leonardo Lima Cordeiro e Gerson Macedo Guerra, jovens professores de grande capacidade e notável poder de transmissão de conhecimento.

Por fim, mas não menos importante, ao grande amigo e constante interlocutor Marcelo de Azevedo Granato, jovem jusfilósofo de grande brilho, cuja inteligência e amizade me acompanham (e privilegiam) há tantos anos.

RESUMO

O objetivo da presente dissertação é promover uma leitura do sistema tributário nacional a partir da Constituição Federal de 1988 e da condição da República Federativa do Brasil como um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direito, cujos objetivos e fundamentos deverão irradiar efeitos sobre toda a atividade fiscal (*lato sensu*), desde a conformação e exercício das competências tributárias até o devido emprego dos recursos arrecadados.

O pressuposto metodológico é a Teoria Estruturante do Direito de FRIEDRICH MÜLLER, em que aspectos da realidade (o âmbito da norma) são fatores de composição da norma jurídica, juntamente com os dados textuais ou “programa da norma”. Assim, deve haver um diálogo entre direito e realidade, rompendo-se com a dicotomia “ser e dever ser” típica do formalismo.

O trabalho fará uma análise sistemática do sistema constitucional tributário (*lato sensu*) em cotejo com os demais enunciados da CF/88, buscando promover uma conformação das normas jurídicas tributárias à condição de Estado Social e Democrático de Direito e ao dirigismo constitucional da CF/88, elegendo o *motivo constitucional tributário* como dado que supera o conceito limitador de “competência tributária” e engloba a finalidade da tributação, como ponto de apoio para o exercício do poder tributário.

Tal postura trará algumas conseqüências, como a (re)configuração dos pressupostos constitucionais para a instituição de tributos, sua adequação às finalidades constitucionais e necessidades sociais, o tratamento jurídico a ser atribuído ao desvio do produto da arrecadação, a necessidade de motivação e a importância da efetividade das normas tributárias, de acordo com as finalidades consignadas na Carta.

O trabalho ainda proporrá uma nova classificação das competências tributárias, focada na finalidade específica de cada espécie tributária e no motivo constitucional para a sua instituição/alteração, o rompimento com o paradigma da facultatividade do exercício da competência tributária e na exigência (obrigatória) de tributos de acordo com (a) a finalidade específica de cada espécie tributária, (b) sua conformação com a realidade e (c) o devido emprego do produto da arrecadação com as finalidades constitucionalmente determinadas.

Palavras-chave: Estado Social e Democrático de Direito – Dirigismo constitucional – sistema tributário nacional – competência tributária – teoria da causa - motivo constitucional tributário – finalidade - Classificação das competências tributárias – Teoria Estruturante do Direito.

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to encourage a reading of the Brazilian tax system from the Federal Constitution of 1988 and Brazil's condition as a true social and democratic legal state, the objectives and bases of which should have effects on all fiscal activity (in the broad sense), from the establishment and exercise of tax authority to the proper use of the funds collected.

The methodological basis is Friedrich Müller's structuring theory of law, in which aspects of reality (the normative framework) are compositional factors of legal rules, together with the textual data or "normative program." There must therefore be a dialogue between law and reality, breaking with the "is and should be" dichotomy that is typical of formalism.

This thesis will systematically analyze the constitutional tax system (broadly speaking), in comparison with the other terms of the Brazilian Constitution, seeking to promote the conformation of legal tax rules to the condition of a social and democratic legal state and to the economic intervention of the Brazilian Constitution, electing the *tax constitutional motive* as the given that goes beyond the limiting concept of "tax authority" and takes in the purpose and cause of taxation, as a point of support for the exercise of the tax power.

That position carries certain consequences with it, such as the (re)configuration of the constitutional suppositions for the institution of taxes, their adaptation to the constitutional finalities and social needs, the legal treatment to be given to the misuse of the product of taxation, the need for motivation and the importance of the effectiveness of the taxation rules, in accordance with the purposes stated in the Brazilian Constitution.

This thesis will also propose a new classification of tax authority, focused on the specific purpose of each type of tax and on the constitutional motive for its institution/change, and that the paradigm of the optional exercise of tax authority be broken with and the requirement (mandatory) of taxes according to (a) the specific purpose of each type of tax, (b) its conformation with reality and (c) the proper use of the product of the collection for the constitutionally determine finalities.

Key words: Social and democratic legal state – constitutional economic intervention – Brazilian tax system – tax authority – theory of the cause – tax constitutional motive – purpose – classification of taxing authority – structuring theory of law

RIASSUNTO

L'obiettivo di questa dissertazione è quello di promuovere una interpretazione del sistema tributario della Costituzione Federale del 1988 (CF/88) e la condizione della Repubblica federativa del Brasile come un vero Stato Sociale di Diritto, il cui scopo e la *ratio* dovrebbe avere effetto su qualsiasi attività fiscale (*lato sensu*), dalla conformazione e esercizio della potestà tributaria alla giusta utilizzazione dei fondi raccolti.

Il presupposto metodologico sarà la Teoria Strutturante del Diritto di FRIEDRICH MÜLLER, in cui gli aspetti della realtà (il campo di applicazione della norma) sono fattori di composizione della norma giuridica, insieme ai dati testuali o “programma della norma”. Così, ci dovrebbe essere un dialogo tra il diritto e la realtà, rompendo con la dicotomia “essere” e “dover-essere” tipico del formalismo giuridico.

Il lavoro si baserà su un'analisi sistematica del sistema costituzionale tributario (*lato sensu*) in confronto con gli altri elementi testuali della CF/88, cercando di promuovere una conformazione delle norme fiscali alla condizione di Stato Sociale di Diritto e al dirigismo costituzionale della CF/88, e sceglierà il *motivo costituzionale tributario* come il dato che supera il concetto limitato di "potestà tributaria" e comprende l'obiettivo delle imposte, come supporto per l'esercizio del potere fiscale.

Questo atteggiamento porterà alcune conseguenze, come la (ri)configurazione dei presupposti costituzionali per l'imposizione legale delle imposte, la sua idoneità ai fini costituzionali e alle mancanze sociali, il trattamento giuridico da assegnare alla raccolta finanziaria, il bisogno di motivazione delle imposte, e l'importanza della effettività delle norme fiscali, in base agli obiettivi sanciti nella Costituzione.

Il lavoro inoltre proporrà una nuova classificazione delle competenze in materia fiscale, con particolare attenzione allo scopo specifico di ciascuna specie in materia di tassazione e la ragione costituzionale dell'esercizio e modificazione delle imposte, in rottura con il paradigma della opzione del esercizio dei poteri di imposizione fiscale dello Stato, oltre al dovere di stabilire l'obbligo delle imposte in conformità (a) allo scopo costituzionale specifico di ogni tipo di tassazione, (b) la sua conformazione con la realtà, e (c) l'uso della riscossione per le finalità costituzionalmente determinate.

Parole chiave: Stato Sociale e Democratico di Diritto - Dirigismo costituzionale - sistema tributario nazionale – Potestà tributaria – teoria della causa - *motivo costituzionale tributario* - scopo delle tasse - Classificazione delle entrate – Teoria Strutturante del Diritto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO DE ESTADO	20
1.1. Do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal-Liberal	20
1.1.1. O Estado Patrimonial (pré-liberal)	21
1.1.2. O Estado de Polícia (pré-liberal)	22
1.1.3. O Estado Fiscal Liberal	23
1.1.4. As extensões de “Estado de Direito” no Estado Fiscal-Liberal	26
1.2. A passagem do Estado Liberal ao Estado Social	29
1.2.1. “Estado de Direito” e Estado Social	35
1.2.2. O papel da democracia no Estado Social	37
2. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO	41
2.1. A concepção de tributo no Estado Fiscal-Liberal	41
2.1.1. As doutrinas contratualistas	41
2.1.1.1. O tributo como contraprestação	42
2.1.1.2. O tributo como benefício	44
2.1.2. O tributo como exercício do poder de império/soberania	46
2.2. Contraponto: a doutrina “causalista” do tributo	49
2.2.1. Brevíssimo esboço histórico da doutrina causalista no direito tributário e algumas concepções sobre o tema	49
2.2.2. A doutrina causalista de BENVENUTO GRIZIOTTI	52
2.2.3. A doutrina causalista nos seguidores da Escola de Pavia	56
2.2.4. Atualidade das concepções causalistas de GRIZIOTTI	60
2.3. O Tributo e o Estado Social e Democrático de Direito	65
2.3.1. O tributo enquanto dever fundamental	65
2.3.2. O tributo como instrumento de intervenção do Estado	68
2.3.3. A teoria do sacrifício, a solidariedade e o re-enquadramento da teoria do benefício	70
2.4. Algumas considerações	75
3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO DEFINIDORA DE UM ESTATUTO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO	79
3.1. O enquadramento das normas constitucionais de 1988 como conformadoras do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro	79

3.2. O dirigismo constitucional na Constituição Federal de 1988	88
3.3. O dirigismo constitucional e as normas constitucionais programáticas	95
3.4. A importância da efetividade das normas constitucionais no contexto do Estado Social e Democrático de Direito	99
3.5. Algumas reflexões sobre dirigismo e tributação	102
4. POSTURA DOGMÁTICA NO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO	105
4.1. A insuficiência da análise da Constituição como mero texto prescritivo	107
4.2. A importância da Teoria do Estado de Hermann Heller	110
4.2.1. A Constituição do Estado de Hermann Heller	112
4.2.2. A insuficiência do método jurídico na Teoria do Estado de Heller	115
4.3. O modelo ideal de concretização constitucional - a Teoria Estruturante do Direito de Friedrich Müller	117
4.3.1. A metódica estruturante	117
4.3.2. Os elementos de concretização	122
4.4. Alguns (possíveis) exemplos de concretização na jurisprudência	126
4.5. Síntese	132
5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	135
5.1. Conceito de competência tributária (Poder)	135
5.2. A competência tributária na “Constituição Financeira” e a relevância do “motivo” da tributação (Poder-dever)	141
5.2.1. Noção de “Constituição Financeira” e o resgate da finalidade dos tributos	141
5.2.2. A causa constitucional dos tributos e a figura do “Motivo constitucional tributário” como superação do conceito de competência tributária	145
5.3. “Competência” estática X “competência” dinâmica - a “concretização” do motivo constitucional tributário e sua relação com a competência tributária segundo a Teoria Estruturante do Direito	153
5.4. Relações entre “direito tributário” e “direito financeiro” e a obrigatoriedade do exercício da competência tributária impositiva	156
5.5. Síntese	167
6. A CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NA CF/88	169
6.1. Classificações	169
6.2. As teses quanto à classificação dos tributos no Brasil	170

6.3. A finalidade como critério compatível com a CF/88	174
6.4. A classificação segundo o “motivo constitucional”	184
7. O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS (GERAIS E ABSTRATAS) NO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO	186
7.1 Finalidades específicas das espécies tributárias	189
7.1.1. Impostos ordinários	190
7.1.2. Impostos regulatórios	192
7.1.3. Impostos extraordinários	196
7.1.4. Taxas	198
7.1.5. Contribuições sociais	201
7.1.6. Contribuições de intervenção no domínio econômico	207
7.1.7. Empréstimos compulsórios	211
7.1.8. Contribuições de melhoria	212
7.1.9. Contribuições corporativas	214
7.1.10. Pedágio	215
7.1.11. Contribuição para o custeio de iluminação pública	216
7.2. Desvio de finalidade (legal) como elemento de invalidação das regras tributárias	218
7.2.1. O desvio de finalidade na instituição do tributo	222
7.2.2. A caracterização do desvio de finalidade pela destinação da receita (plano legal)	227
7.3. Inconstitucionalidade superveniente por alteração do âmbito da norma de competência	230
7.4. Inefetividade e recondicionamento das normas constitucionais tributárias	232
7.5. O dever de motivação das normas tributárias	239
7.5.1. A dualidade <i>mens legis</i> e a <i>mens legislatoris</i>	244
7.5.2. A aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes no direito tributário	245
7.6. Tredestinação do produto da arrecadação e direitos do contribuinte	248
8. CONCLUSÕES	253
9. REFERÊNCIAS	258

INTRODUÇÃO

A presente dissertação almeja promover uma leitura do sistema tributário nacional a partir da premissa segundo a qual, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil passou a ser um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direito¹, cujos objetivos e fundamentos, enquanto valores inarredáveis de nosso sistema jurídico, deverão irradiar efeitos sobre toda a atividade fiscal (*lato sensu*), desde a conformação e exercício das competências tributárias até o devido emprego dos recursos arrecadados.

No atual estágio constitucional do Estado brasileiro, assim como ocorre com outras Constituições sociais surgidas no Século XX e ainda vigentes, já não há espaço para uma visão eminentemente formalista do direito, pautada em programas de validação meramente causais das normas jurídicas (sob a forma lógica “se... então”), em que a atividade de aplicação do direito ficava restrita à mera repressão de condutas indesejadas. Ainda que não se possa ignorar a aplicação de categorias da lógica jurídica e de critérios formais de aferição de validade das normas pela ciência, resulta claro que esta proposta de estudo não é capaz de responder a diversos problemas advindos da dinâmica da sociedade, sobretudo no tocante à consistência do sistema jurídico e a sua adequação às necessidades sociais.

Para atender a esses anseios, a dicotomia “ser e dever ser”, ou “norma jurídica e facticidade social”, ainda que não possa ser ignorada no processo de positivação do direito, deverá ser relativizada, conforme a proposta de HERMANN HELLER² e o método da Teoria Estruturante do Direito de FRIEDRICH MÜLLER³ - além da doutrina e jurisprudência

¹ Embora não se possa negar um conteúdo social em Constituições anteriores, tais como na Constituição de 1946 (art. 145 - princípios da justiça social, livre iniciativa, valorização do trabalho humano e dignidade da pessoa humana; art. 147 - fim social da propriedade; art. 148 - repreensão de abuso do poder econômico; art. 157 - garantia de direitos trabalhistas e previdenciários), não há como negar que somente com a CF/88 foi incorporada um sólido feixe de direitos e garantias individuais e sociais à ordem constitucional brasileira. PINTO FERREIRA chega a sustentar que “as sucessivas Constituições do Brasil, especialmente as de 1934 e 1946 refletem um novo clima social. Nelas, por força do próprio desenvolvimento econômico do país e pela influência da conjuntura econômica internacional, tomam impulso as raízes da democracia social e se garantem os direitos dos trabalhadores”. In *Princípios gerais do direito constitucional moderno – Volume II*. 5ª edição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971, p. 246.

² *Teoria do Estado*. Trad. de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo : Mestre Jou, 1968.

³ Vide, entre outros trabalhos, *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro : Renovar, 2005; *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Tradução de Peter Naumann. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007; e *Teoria Estruturante do direito*. Vol. I. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2008.

pautadas nestas visões -, de modo que o sistema jurídico possa ordenar e responder aos anseios da sociedade e prestigiar os valores e objetivos consignados na Constituição Federal de 1988. Há de haver um diálogo entre direito e realidade, sempre em respeito aos desígnios constitucionais do Estado Social e Democrático de Direito.

Nesse contexto, as doutrinas formalistas da primeira metade do Século XX, capitaneadas pela Teoria Pura do Direito de HANS KELSEN⁴, embora partindo de conceitos do positivismo lógico cujas conclusões guardam coerência com suas premissas, se bem serviam em um contexto de Estado fundado no liberalismo, já não são suficientes para responder a uma série de questionamentos quanto à real função do direito no Estado Social e Democrático de Direito, bem como ao atual estágio da dogmática jurídica. Vale dizer, a visão estritamente formalista do Direito, que ignora o contexto social a que ele se direciona, torna o sistema jurídico estéril e inoperante, bem como não soluciona, satisfatoriamente, uma série de problemas jurídicos concretos, tais como a redução de desigualdades, a promoção do desenvolvimento dos países e a garantia do mínimo existencial aos indivíduos⁵.

No Estado Social e Democrático de Direito é retomada a idéia de que as finalidades e as funções do direito são juridicamente relevantes, e não mais fazem parte do campo de estudo da sociologia do direito⁶. Logo, a análise do direito reclama a análise de suas finalidades, o que a torna uma análise funcional⁷.

Vale lembrar que a opção metodológica deste trabalho não encerra uma crítica, em si, ao positivismo ou ao formalismo, pois nada mais faz que buscar novas premissas para a análise de problemas concretos que a própria ciência do direito tributário, baseada em premissas formalistas, ainda não pôde solucionar. Neste passo, há questões importantíssimas que merecem novas reflexões, tais como:

⁴ *Teoria Pura do Direito*. 4ª edição. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra : Armênio Amadio, 1976, *passim*.

⁵ Cf. CASTANHEIRA NEVES, “o pensamento jurídico está em crise, porquanto ruiu o sistematismo dogmático-conceitual próprio do normativismo moderno e continuado no positivismo legalista do séc. XIX. Os problemas actuais do pensamento jurídico são diferentes: a intenção do direito é outra e a pôr decerto novos problemas. Há, por isso, que pensar caminhos novos para esses novos problemas”. In CASTANHEIRA NEVES, A. *Metodologia jurídica – problemas fundamentais*. Coimbra : Coimbra Editora, 1993, p. 25.

⁶ Cf. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª edição. São Paulo : Malheiros, 2003a, pp. 26-27.

⁷ GRAU (2003a), p. 32.

- (a) Os elementos fácticos e a devida motivação para a majoração e diminuição de alíquotas de impostos regulatórios;
- (b) O aumento do IOF em 0,38% imediatamente após a extinção da CPMF;
- (c) Os chamados (por parte da doutrina) “impostos com destinação específica”, contradição em termos que afronta o art. 167 da CF/88;
- (d) A relevância jurídica do desvio do produto da arrecadação dos tributos (planos legal e factual);
- (e) O desajuste entre receitas e gastos públicos;
- (f) Os pressupostos factuais para a instituição de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários.

Esses são apenas alguns exemplos de problemas jurídicos concretos para os quais o formalismo não pôde apresentar respostas satisfatórias, ou sequer apresentar alguma resposta, pois merecem uma análise sistemática do sistema constitucional tributário (*lato sensu*), considerando elementos que nem sempre estão contidos no direito positivo, tais como a seleção de aspectos da realidade social e a análise da finalidade da tributação.

Por outro lado, a recente crise econômica mundial, iniciada em meados de 2008, deixou bastante evidente que a “auto-regulação” dos mercados e o conceito de “Estado mínimo” são absolutamente incapazes de subsistir, já que a regulação e até mesmo a intervenção estatais na economia (e na sociedade) são fundamentais para garantir os ideais republicanos de cada nação. Neste prisma, a crise sepultou definitivamente os princípios neoliberais que desde há muito circundavam as sociedades modernas e assombravam constantemente a nossa Constituição Social, bem como solidificou a importância do papel do Estado em um mundo globalizado e necessariamente capitalista, tanto aqui como nas nações em diferentes níveis de desenvolvimento.

O trabalho evitará romper totalmente com o direito positivo, ou ainda atribuir ao sistema social uma preponderância sobre o sistema jurídico - o que equivaleria a uma hiper-

adequação deste ao sistema social -, pois isto enfraqueceria as instituições jurídicas, dissolveria o poder coercitivo da legislação e provocaria uma corrupção sistêmica (além de afastar a dissertação de um trabalho científico-jurídico). Na pior das hipóteses, tal postura faria retroagir o nosso “sistema” a uma etapa de direito eminentemente arcaico⁸, que traria grande insegurança jurídica⁹ e o aumento da conflituosidade nas relações sociais.

Dessa forma, o presente estudo buscará promover uma conformação das normas jurídicas tributárias à condição de Estado Social e Democrático de Direito da República Federativa do Brasil, bem como as consequências desta postura na atividade tributária no país, desde os pressupostos constitucionais para a instituição de tributos, sua adequação às finalidades constitucionais e necessidades sociais para tanto, até o tratamento jurídico a ser atribuído ao desvio do produto da arrecadação, dentro das necessidades sociais brasileiras de garantia do mínimo existencial para os cidadãos e de desenvolvimento nacional.

A premissa de aderência do sistema tributário nacional a um sistema constitucional social e democrático deverá ocasionar conclusões determinantes na atividade estatal de criação e recolhimento dos tributos, ao apontar uma nova classificação constitucional das competências tributárias, focada na finalidade específica de cada espécie tributária e no motivo constitucional para a sua instituição/alteração, no rompimento com o paradigma da facultatividade do exercício da competência tributária, muito bem absorvido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e, por último, na exigência de conformação da exigência (obrigatória) de tributos de acordo com (a) a finalidade específica de cada espécie tributária, (b) sua conformação com a realidade e (c) com o devido emprego do produto da arrecadação com as finalidades constitucionalmente determinadas.

⁸ Para HART (2007), uma sociedade rudimentar, na qual inexistente um sistema jurídico, sofre três defeitos: a *incerteza*, consistente na permanente dúvida quanto à regra aplicável a um conflito e na ausência de procedimento para isto; o *caráter estático*, que não permite que uma dada regra seja alterada, a não ser por um processo lento de tolerância de seus desvios; e a *ineficácia*, dada a inexistência de poder para determinar, com autoridade, a aplicação de uma dada regra ou a punição à sua violação.

⁹ DIMITRI DIMOULIS alerta que algumas novas correntes do pensamento jurídico nacional, ao defenderem a total preponderância dos princípios sobre as regras no direito, tendem a atribuir ao intérprete o poder de submeter o direito a avaliações de conveniência. Neste prisma, aduz que “talvez seria melhor abandonarmos os ‘pretextos’ normativos e substituir o direito escrito pela elaboração de discursos retóricos apresentados por oradores especializados ou simplesmente pela escolha de pessoas sábias e honestas, encarregadas da resolução informal dos conflitos, tal como ocorreria em aldeias indígenas ou em cidades medievais e como ainda hoje se verifica em comunidades carentes. In DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo : Método, 2006, p. 61.

Nesse contexto, da necessidade de atendimento a finalidades específicas e exigência de conformação com a realidade ressalta a necessidade de motivação das normas tributárias infraconstitucionais, de modo a tornar clara a adequação da medida à exigência da realidade social e à norma de competência.

Além disso, será estudada a efetividade das normas tributárias de acordo com as finalidades consignadas na Constituição Federal de 1988, com o propósito de compaginar a roupagem constitucional de normas finalísticas com a realidade social brasileira, de forma a contribuir para uma adequada leitura de nosso sistema constitucional tributário também sob o prisma da efetividade. Conforme defende PAULO BONAVIDES¹⁰, o Estado Social exige o alargamento e a renovação de todos os instrumentos de interpretação da lei e da própria Constituição, para a boa compreensão dos conteúdos normativos e a efetivação dos direitos constitucionais, afastando-se os emblemáticos cânones de Savigny típicos da interpretação no Estado liberal.

Vale lembrar que o ponto de partida do trabalho será a Constituição Federal de 1988 e os enunciados nela dispostos, com referências, ao longo do trabalho, à legislação (em sentido lato) vigente à época de elaboração desta dissertação. Desta forma, serão ignoradas, por opção metodológica, as recentes reflexões pós-modernistas quanto à pluralidade de fontes normativas e as manifestações doutrinárias quanto ao chamado “Estado da Sociedade de Risco”¹¹ e seus reflexos na atividade tributária, repita-se, por exclusiva opção metodológica, já que o trabalho será mais dogmático do que zetético, segundo as posturas científicas apresentadas por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹².

Além disso, ainda com relação às premissas do presente trabalho, tendo em vista que a dissertação parte do estudo do sistema tributário constitucional em direção às normas que instituem ou alteram tributos (regras-matrizes de incidência tributária), sempre que se fizer menção no decorrer do trabalho a “normas tributárias” se estará tratando de normas gerais e abstratas, não das normas individuais e concretas.

¹⁰ *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 8ª edição. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 19.

¹¹ Para uma excelente exposição sobre o tema, vide TORRES, Ricardo Lobo. “A fiscalidade dos serviços públicos no Estado da Sociedade de Risco”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, pp. 121-159. Vide, ainda, quanto aos efeitos do pós-modernismo na tributação: DERZI, Misabel (2004). “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 100, pp. 65-80.

¹² *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo : Atlas, 1994, *passim*.

Por fim, o Autor esclarece que a utilização do termo “Estado Social e Democrático de Direito” ao longo do trabalho não desmerece as conquistas democráticas e constitucionais dos últimos três séculos, nem ignorará a igualdade conquistada no liberalismo, pois o Estado brasileiro tem as características de um Estado no qual a liberdade de iniciativa econômica (Estado Liberal) e a igualdade de oportunidades entre os cidadãos (Estado Social) são elementos que coexistem harmonicamente.

No entanto, como o elemento liberdade, traço fundamental do Estado de Direito, ainda não é amplamente gozada em nosso país, tendo em vista as drásticas desigualdades sociais que impedem que os indivíduos tenham igualdade de condições, o que acarreta, ainda, os fenômenos da subintegração e da sobreintegração¹³, o trabalho reforçará a condição *social* do Estado configurado na CF/88, em função da modernidade tardia que caracteriza o desenvolvimento do Brasil.

¹³ Segundo MARCELO NEVES, se é certo que nos países desenvolvidos o sistema jurídico pode assimilar, de acordo com seus próprios critérios, os fatores do meio-ambiente, não sendo diretamente influenciado por eles, nos sistemas periféricos há uma constante instrumentalização política do direito, ainda que os direitos estejam garantidos na Constituição. No ambiente periférico (como no Brasil), existem cidadãos subintegrados, que não têm acesso aos benefícios e direitos do ordenamento, embora estejam sujeitos a todos os deveres e responsabilidades que lhes são impostos, submetendo-se radicalmente às estruturas punitivas. A subintegração é inseparável da sobreintegração, que toca alguns grupos privilegiados que usam a burocracia estatal para promover ações bloqueadoras da reprodução do direito. Utilizam-se da Constituição para garantir seus direitos, mas bloqueiam sua aplicação quando seus interesses políticos e econômicos são ameaçados. A influência bloqueadora e destrutiva do poder, dinheiro, boas relações etc. sobre o sistema jurídico, além das situações de subintegração e sobreintegração, impedem que o direito cumpra a sua função de congruência generalizada de expectativas normativas. In NEVES, Marcelo. “Del pluralismo jurídico a la miscelánea social: el problema de la falta de identidad de la(s) esfera(s) de juridicidad en la modernidad periférica y sus implicaciones en América Latina”. In VILLEGAS, Mauricio García; RODRÍGUEZ, César A. (orgs.) *Derecho y sociedad en América Latina: un debate sobre los estudios jurídicos críticos*. Bogotá : Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos ILSA/Universidad Nacional de Colombia, 2003b, pp. 261-290.

1. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CONCEITO DE ESTADO

1.1. Do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal

O tributo, ao longo dos séculos, foi concebido de diversas formas pelos estudiosos, de acordo com os contextos político, econômico e social nos quais foi analisado¹⁴, bem como de acordo com o estágio do pensamento humano no período¹⁵. Dessa forma, a causa do tributo assumiu feições distintas ao longo da história, desde o remoto período pós-feudal até os tempos hodiernos, acompanhando as próprias mudanças das funções de Estado e Poder. O modelo de Estado, portanto, é fundamental para dar o contorno do sistema tributário de um país, porquanto este se prestará a servir àquele de acordo com as suas necessidades, o que justifica o estudo da tributação em consonância com a Teoria do Estado¹⁶.

Acompanhando essa evolução, o conceito de tributo assumiu distintas feições. No entanto, a concepção de tributo como entendido nos últimos cem anos, ou seja, como uma fonte perene de custeio do Estado imposta de forma compulsória e regular, traduzida em contribuições dos súditos/administrados ao Estado em espécie, não surgirá até a queda do feudalismo e fortalecimento do absolutismo, tendo o tributo, primordialmente, uma natureza de contribuição devida como poder de império¹⁷. Neste contexto, RICARDO LOBO TORRES¹⁸ efetua uma classificação histórica dos tipos de Estado que surgiram após a queda do modelo feudal, quais sejam:

“a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII;

¹⁴ Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation* (reprint). New York : Macmillan and Co., 1895, p. 1.

¹⁵ Interessante e sucinto resumo da evolução do tributo ao longo da história faz CALIENDO, Paulo, in *Três formas de pensar a tributação – elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2009, pp. 77-85.

¹⁶ FERNANDO FACURY SCAFF, com muita propriedade, afirma que “o Direito Tributário não pode, e não deve, ser considerado uma província isolada dentro do sistema jurídico, porém uma de suas partes mais importantes, fundamental para o traçado que deve ser feito pela sociedade. É o Direito Tributário que regulará quanto deverá ser arrecadado em decorrência das atividades econômicas desenvolvidas para o modelo de Estado se deseja ver implantado naquela sociedade. Se a busca é de um Estado intervencionista, com forte acento social, a arrecadação deverá ter um certo perfil; em outra hipótese, de um Estado neoliberal, com forte acento absenteísta, a arrecadação deverá assumir um perfil diferenciado daquele.” SCAFF, Fernando Facury. “Para além dos direitos fundamentais: o STF e a vinculação das contribuições”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003, p. 1127.

¹⁷ Cf. SELIGMAN (1895), pp. 1-7.

¹⁸ *A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro : Renovar, 1991, p. 1.

- b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII);
- c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo;
- d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno.”

Partindo de uma classificação político-ideológica, PAULO BONAVIDES¹⁹ destaca a existência de quatro modelos de Estado, quais sejam, o Estado liberal, o Estado socialista, o Estado social com primazia dos meios intervencionistas do Estado, e o Estado social com hegemonia da Sociedade e máxima abstenção possível do Estado, os quais serão tratados oportunamente.

Para o correto entendimento do conceito e função do tributo, faz-se necessária uma breve exposição das principais características dessas duas formas de visualização do Estado e sua conseqüente relação com os tributos.

1.1.1. O Estado Patrimonial (pré-liberal)

O ESTADO PATRIMONIAL desenvolveu-se após o colapso do sistema feudal, e surgiu com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, baseando-se no patrimonialismo financeiro, pois dependia fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, pela geração de receitas públicas originárias.²⁰

Esta forma de Estado absolutista era baseada na condição de representação divina do Príncipe, que exerce o poder acima de qualquer Direito, de forma soberana, sobretudo porque sua vontade arbitrária impõe-se dada a inexistência de meios de defesa dos particulares contra seu poder.

O tributo tinha importância secundária, e ainda não ingressava propriamente na esfera da publicidade, pois era apropriado de forma privada, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual, e na medida em que se

¹⁹ BOVAVIDES (2007), p. 33.

²⁰ TORRES (1991), pp. 13-14.

verificassem necessários novos ingressos. Não se pensava em justiça tributária, na medida em que era cobrado até mesmo dos mais pobres, não obstante a existência de imunidade da nobreza e do clero (garantia de privilégios/liberdades individuais, e não liberdades públicas).²¹

Clero e nobreza, aliás, mantinham poder fiscal periférico, sustentado por uma espécie de “contrato fiscal” firmado entre estes e o monarca, baseado numa relação privada de troca.

A idéia de tributo, portanto, no Estado Patrimonial, era ínsita à pura e simples necessidade do príncipe, ao poder absoluto e soberano do monarca, para atender às despesas extraordinárias do Estado não satisfeitas com o patrimônio daquele, e cobrado de forma privada dos súditos.²² Tratava-se de evento extraordinário, criado com o objetivo de financiar a defesa do reino e a guerra²³.

1.1.2. O Estado de Polícia (pré-liberal)

O ESTADO DE POLÍCIA substituiu a concepção de Estado Patrimonial no século XVIII, caracterizando-se como um Estado modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. Baseava-se na atividade de polícia (do conceito alemão *polizei*), pois tinha como objetivos a garantia da ordem e da segurança, e a administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado.²⁴ Trata-se da segunda fase do absolutismo, em que o Monarca passa da condição de soberano divino para uma espécie de “primeiro servidor do Estado”, com base em um fundamento racional (e não mais divino)²⁵. Diferentemente do Estado Patrimonial, o monarca deixa de ser o soberano a título pessoal para sê-lo como órgão do Estado, ainda que de um Estado acomodado acima do Direito.

²¹ TORRES (1991), p. 14.

²² TORRES (1991), p. 20-21.

²³ BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 53.

²⁴ TORRES (1991), p. 52.

²⁵ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Reedição. Coimbra : Almedina, 2006, pp. 36-37.

No Estado de Polícia há o dever do Príncipe de providenciar o bem-estar geral, atribuindo-se a ele a possibilidade de, pessoalmente ou por intermédio de funcionários do Estado, intervir sem limites em todos os domínios, dos mais aos menos importantes, desde que o próprio soberano o considerasse necessário para a prossecução do bem público²⁶.

No campo financeiro, inicia-se a separação entre o público e o privado, e aumentam as necessidades financeiras do príncipe, que foram atendidas com o incremento dos monopólios (mercantilismo) e com a criação de novos tributos, incidentes sobre as riquezas dos súditos.²⁷

Tendo em vista a forte influência dos ideais iluministas, que invocam a feição do absolutismo esclarecido ou do despotismo iluminado (em oposição ao absolutismo do Estado Patrimonial), o tributo passa a ser cobrado pelo monarca não mais através dos pedidos dirigidos às Cortes, e de maneira privada dos súditos, mas impostos em função da *Razão de Estado*. Esta coincide com a racionalidade das leis deduzidas do Direito Natural, sendo que a tributação, indispensavelmente necessária à manutenção do Estado, passa a se basear nas leis naturais deduzidas pelo soberano, e não mais à pura e simples vontade do monarca. A causa do tributo, assim, é a necessidade de custeio das funções do Estado, que deve coincidir com o direito natural, pois é uma dívida natural.²⁸

1.1.3. O Estado Fiscal Liberal

Com o surgimento da estrutura econômica capitalista e o liberalismo político e financeiro, surgiu o ESTADO FISCAL, eminentemente liberal, no qual a receita pública passou a se fundar estritamente nos empréstimos e nos tributos, derivados do trabalho e do patrimônio dos contribuintes, ao invés de se apoiar no patrimônio do príncipe.

O Estado Liberal surgiu como uma reação da burguesia contra o constrangimento individual e a falta de previsibilidade e segurança decorrentes da atividade discricionária e ilimitada do Príncipe no Estado de Polícia. Com a queda dos privilégios estamentais e a

²⁶ Cf. NOVAIS (2006), p. 37.

²⁷ TORRES (1991), loc. Cit.

²⁸ TORRES (1991), p. 64-65.

abertura das vias do advento da empresa capitalista, a burguesia passou a se sentir em condições maduras para se libertar do dirigismo e paternalismo da administração, opondo a razão da sociedade à ética do Príncipe²⁹.

O Monarca, a propósito, que anteriormente se identificava com a figura do Estado, passou a ser somente um dos órgãos de poder estatal, com direitos limitados à Constituição. A justificação patrimonial ou divina do poder, traduzida na vontade discricionária do Príncipe, cedeu lugar à soberania da vontade geral expressa no parlamento, com a substituição de um *government of men* por um *government of law*³⁰.

A função do Estado, no liberalismo, era unicamente garantir a ordem pública, para o livre desenvolvimento das atividades privadas na sociedade civil, pois se cada indivíduo perseguisse coerentemente o seu próprio interesse pessoal, desse conjunto de atividades privadas surgiria a harmonia coletiva, sem que houvesse necessidade de imposição, pelo poder estatal, de finalidades públicas.³¹

O Estado Liberal pugnou pela diminuição do poder estatal em prol do aumento do poder do indivíduo, titular de direitos inatos exercidos na Sociedade frente ao Estado. No Estado absolutista o poder do rei tinha ascendência sobre o poder econômico (o feudo); já no Estado Liberal é o poder econômico (a burguesia, o *industrialismo*) que inicialmente controla e dirige o político (a democracia), gerando, segundo PAULO BONAVIDES³², uma das maiores contradições do Século XIX, a “liberal-democracia”. Tal se dá porque a burguesia, uma vez investida no poder que outrora pertencia ao monarca absoluto, arrima-se em um ideal de liberdade meramente formal, que encobre um mundo de desigualdades de fato, econômicas, sociais, políticas e pessoais³³.

O Estado Fiscal estremeou as fronteiras das liberdades públicas, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos

²⁹ NOVAIS (2006), pp. 40-41.

³⁰ Cf. NOVAIS (2006), p. 44.

³¹ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. “Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988”. *Revista de Direito Público*, n.º 93, janeiro-março/1990, p. 264.

³² Cf. BONAVIDES (2003), p. 55.

³³ Cf. BONAVIDES (2003), p. 61.

serviços. O tributo, assim, passou a constituir o preço destas liberdades, por incidir sobre as vantagens auferidas pelos cidadãos com base na livre iniciativa.³⁴

Além disso, com o afastamento do poder fiscal paralelo do clero e da nobreza, acentua-se a noção de soberania, na medida em que todo o poder é centralizado na figura do Estado. Com a extinção dos privilégios, a tributação alcançava a todos de maneira uniforme, na proporção dos haveres de cada um (igualdade formal), sem se preocupar com a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Como mencionado, a oposição da burguesia ao Estado de Polícia absolutista deu lugar à construção de um Estado Liberal, que partia do pressuposto da ideal separação entre o Estado e a Sociedade, ou aquilo que JORGE REIS NOVAIS³⁵ designa de “ideologia das três separações”:

“a) a separação entre política e economia, segundo a qual Estado se deve limitar a garantir a segurança e a propriedade dos cidadãos, deixando a vida econômica entregue a uma dinâmica de auto-regulação pelo mercado;
b) a separação entre o Estado e a Moral, segundo a qual a moralidade não é assunto que possa ser resolvido pela coação externa ou assumido pelo Estado, mas apenas pela consciência autônoma do indivíduo;
c) a separação entre o Estado e a sociedade civil, segundo a qual esta última é o local em que coexistem as esferas morais e econômicas dos indivíduos, relativamente às quais o Estado é mera referência comum tendo como única tarefa a garantia de uma paz social de acordo com as suas próprias regras.”

Definitivamente, na transição do Estado absolutista para o Estado Liberal houve um deslocamento da idéia de uma relação de poder para a de uma relação *ex lege*, migrando-se de uma visão conservadora e estamental para uma visão tendente a estabelecer a isonomia na relação entre Estado e indivíduo, reforçando a proteção da liberdade e da propriedade³⁶. Nesse contexto, a oposição feita à visão da relação tributária como uma relação de poder corresponde a uma transição de um conservadorismo a um liberalismo, que busca na teoria da obrigação do direito privado uma forma de defender a igualdade e a neutralidade no fenômeno tributário³⁷.

³⁴ TORRES (1991), p. 97-98.

³⁵ NOVAIS (2006), p. 59.

³⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo : MP, 2006, p. 104.

³⁷ ANDRADE (2006), p. 103.

No campo financeiro também há mudanças, pois a ação do Estado no fim do Século XIX foi extraordinariamente mudada e alargada, de maneira quantitativa e qualitativa. Logo, as despesas do Estado não podiam ser comparadas com outras épocas, o que fazia necessária a busca por meios de recursos até então desconhecidos³⁸. O desenvolvimento da vida social moderna, da economia pública moderna, do sistema da livre concorrência, da tecnologia, dos meios de comunicação, fizeram com que os meios de ingressos do Estado e a própria economia das despesas na finança estatal devessem responder a novas exigências.

Importante ressaltar, ainda, que foi com o Estado Liberal que surgiu o conceito de Estado de Direito, e com ele a tendência de os Estados de codificar suas leis, sob a inspiração do Código Civil Francês de 1804.

1.1.4. As extensões do “Estado de Direito” no Estado Fiscal-Liberal

A condição do Estado Liberal de governabilidade pelo Direito (*government by law*), em substituição ao regime absolutista anterior, aponta a criação de um Estado de Direito, no qual este se sobrepõe à vontade do soberano. O Estado de Direito é comprometido com a defesa da liberdade de direitos fundamentais dos cidadãos contra os abusos do Estado, ou seja, corresponde a uma defesa dos cidadãos contra o Poder, de acordo com a Declaração de Direitos do Homem de 1789.

Mas o Estado de Direito liberal, embora seja comprometido com a defesa de direitos individuais, de cunho jusnaturalista, é contornado de acordo com os interesses da burguesia ascendente, a quem o Estado de Direito era um conceito de luta política dirigida contra a imprevisibilidade reinante no Estado de Polícia e as barreiras sociais legadas pela sociedade estamental. Desta forma, o Estado de Direito surge “para garantir um núcleo de direitos fundamentais interpretados e integrados à luz dos valores supremos da iniciativa privada, da segurança da propriedade e das exigências de calculabilidade requeridas pelo funcionamento do sistema capitalista”, nos dizeres de JORGE REIS NOVAIS³⁹.

³⁸ Cf. WAGNER, Adolph. *La scienza delle finanze*. Tradução para o italiano de Maggiorino Ferraria e Giovanni Bistolfi. Torino : Unione Tipografico-Editrice, 1891, p. 26.

³⁹ NOVAIS (2006), p. 73.

Tal se deu para que a intervenção pública ocorresse com um mínimo de previsibilidade e mensurabilidade, de acordo com os interesses privados da burguesia, não como uma conquista geral dos cidadãos de acesso e preservação de seus direitos. Surge daí os conceitos de segurança jurídica e de certeza do direito, que pautam os valores liberais.

A caracterização liberal dos direitos fundamentais caracteriza-se como uma esfera de direitos de bloqueio de ação estatal contra os interesses individuais, de modo a garantir a plenitude da autonomia privada. Tal circunstância, portanto, não exige quaisquer prestações positivas do Estado para a garantia destes direitos, mas apenas sua não interferência no fluxo de relações privadas.

A não-intervenção do Estado tinha como contrapartida a auto-regulação da esfera privada, com base no livre entendimento e na livre concorrência das autonomias individuais, que regulavam autonomamente os seus interesses através da figura do contrato⁴⁰.

O poder estatal concentrava-se no poder legislativo, que era conduzido de acordo com os interesses da burguesia. Esta identificação do poder com as leis transformava o Parlamento no instrumento que permitia à burguesia o controle efetivo da vida política e do Estado, deslocando em favor dos homens burgueses uma divisão de poderes que excluía todo o domínio dos homens.⁴¹ Com o império da legalidade, o exercício do poder executivo passa a sofrer uma grande limitação, pois deve agir em estreita adequação ao que enunciam as leis. Por outro lado, seus abusos ou ilegalidades sofreriam o controle do poder judiciário, que, enquanto guardião do cumprimento da lei – o Juiz era designado como a “boca da lei” –, tratavam de garantir a supremacia da legalidade. Desta forma, executivo e judiciário viam-se compelidos a agir, ainda que indiretamente, de acordo com os interesses burgueses emanados pela legislação, de forma que a liberdade e a propriedade estivessem juridicamente protegidas.

A concepção de Estado de Direito, portanto, ligava-se a uma idéia de direito *material*, já que, como visto, a limitação de poder do Estado relacionava-se com um núcleo de direitos individuais considerados valores inatingíveis pelo Estado, opostos pela burguesia contra o regime absolutista.

⁴⁰ Cf. NOVAIS (2006), pp. 89-90.

⁴¹ Cf. NOVAIS (2006), p. 92.

Mas a concepção de Estado de Direito, com a crescente participação direta da burguesia nas esferas de poder, como seu titular efetivo, começa a sofrer mudanças, eis que os valores por ela defendidos passam a ser parte do próprio consenso social. Como a caracterização *material* era ligada a uma anterior intenção revolucionária e prospectiva, a invocação de valores individuais contra um Estado por ela mesma conduzido poderia sugerir uma ameaça à sua própria hegemonia, com a utilização do discurso *material* pelas outras esferas sociais contra o Estado burguês⁴².

Dessa forma, ganha importância uma concepção de Estado de Direito que, na concepção de JORGE REIS NOVAIS⁴³, “pressupondo o reconhecimento dos direitos individuais, considerava como dimensão determinante ou exclusiva da racionalização do Estado as próprias técnicas de garantia daqueles direitos, concebidas agora como valores autônomos”.

Logo, a concepção de Estado de Direito passou a se identificar com elementos *formais*, tais como o princípio da legalidade da administração e da justiça administrativa, bem como do ideal de submissão do Estado ao Direito progressivamente reduzido à integral subordinação da Administração à lei⁴⁴ (princípio da estrita legalidade). Passa-se de uma heterolimitação para uma autolimitação do poder, em que as técnicas formais garantem a preservação dos valores burgueses.

Há um afastamento do Estado de Direito liberal de seus fundamentos jusnaturalistas, eis que a nova postura da burguesia no Estado tornava a invocação de direitos naturais uma ameaça à sua hegemonia e um foco de instabilidade. Desta forma, a burguesia tratou de transferir para o direito positivo as suas aspirações de segurança e de estabilidade, eliminando os conteúdos jusnaturalistas de liberdade, para cindi-los de forma absoluta em liberdade de propriedade, de contratar, de herdar e de testar, bem como na liberdade industrial, empresarial e de concorrência. O Estado se transformou em um Estado de instituições e formas jurídicas, Estado de direito administrativo e legislativo⁴⁵.

⁴² Vide NOVAIS (2006), pp. 104-105.

⁴³ NOVAIS (2006), p. 105.

⁴⁴ Cf. NOVAIS (2006), p. 105.

⁴⁵ Cf. NOVAIS (2006), p. 111.

A relativização do Estado de Direito sofreria ainda mais um agravamento, quando a burguesia se viu compelida a abandonar o modelo liberal para a manutenção de seu domínio. Neste prisma, a perspectivação do Estado de Direito formal daria ensejo à imposição de um autoritarismo, chamado de *Estado de Direito de legalidade* por JORGE REIS NOVAIS⁴⁶.

A redução formalista do Estado de Direito deu espaço à inserção de qualquer conteúdo no direito vigente, bem como na adoção de qualquer tipo de Estado, cuja única limitação era a de agir conforme o direito, independentemente do conteúdo material deste direito. Há, assim, uma ruptura com o conceito original de Estado de Direito, que vinha relacionado com a garantia de direitos e liberdades individuais.

O Estado de Direito de legalidade, portanto, é alheio a qualquer tipo de valores, à exceção da segurança jurídica e a certeza do direito, que são inerentes à observância do princípio da legalidade e que, portanto, estão ligados à própria necessidade de estabilização de qualquer ordem estatal⁴⁷. Entretanto, tais valores não podem, de forma alguma, ser entendidos como garantias globalmente dirigidas à preservação dos direitos fundamentais, embora constituam limitações à atividade estatal, pois na via da legalidade podem ser atuadas as intenções mais diversas, incluindo-se aquelas diametralmente opostas aos valores originais erigidos no Estado de Direito⁴⁸.

1.2. A passagem do Estado Liberal ao Estado Social

Consolida-se no início do Século XX⁴⁹ uma nova concepção estatal, baseada não mais no individualismo exacerbado, fruto do modo de produção capitalista, mas um Estado interventor e dirigente da economia, preocupado com o desenvolvimento econômico e social, com o assistencialismo e com a observância dos direitos sociais do povo: o chamado ESTADO SOCIAL.

⁴⁶ NOVAIS (2006), p. 112.

⁴⁷ Cf. NOVAIS (2006), p. 123.

⁴⁸ Cf. NOVAIS (2006), pp. 124-125.

⁴⁹ A utilização do termo “consolida-se” se deve em função de a concepção de Estado Social, como testemunha JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN, remonta à segunda metade do Século XIX, no trabalho de LORENZ VON STEIN. Cf. BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 33.

O ESTADO SOCIAL tem como traço fundamental a atuação do Estado em políticas públicas, na medida em que ele assume a responsabilidade pela condução do processo econômico, que acaba por se inter-relacionar com o próprio processo político⁵⁰. Ao passar a implantar as políticas públicas, deixa o Estado de intervir na ordem social exclusivamente como produtor de direito e provedor de segurança, traços do Estado liberal⁵¹.

Nesse contexto, as Constituições do Século XX, mormente as elaboradas após o final da Primeira Guerra Mundial, declaram, ao lado dos direitos individuais, direitos de ordem social, ligados a uma concepção de igualdade material que dependem de prestações diretas ou indiretas do Estado para serem usufruídos pelos cidadãos⁵². Além disso, estas Constituições têm um caráter inovador na positivação das tarefas a serem realizadas pelo Estado e pela sociedade no âmbito econômico, buscando atingir certos objetivos determinados⁵³. Nesse contexto, reconhece PAULO BONAVIDES⁵⁴ a existência do Estado Social:

“Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado social.”

Em semelhante sentido, é a lição de FÁBIO KONDER COMPARATO⁵⁵:

“Com o advento do Estado pós-liberal, a partir da guerra de 1914-1918, a qual representou uma verdadeira censura histórica, tornou-se incontestável que toda organização política tende à realização de certas finalidades gerais, impostas a todos os que vivem no território do Estado; e para a realização

⁵⁰ Cf. GRAU (2003a), p. 26.

⁵¹ GRAU (2003a), p. 26.

⁵² Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e estado de exceção permanente – atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro : Azougue, 2004, p.25.

⁵³ Cf. BERCOVICI (2004), p. 39.

⁵⁴ BONAVIDES (2007), p. 186.

⁵⁵ “Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988”. In *Revista de Direito Público* n.º 93, janeiro-março/1990, p. 264.

desses objetivos públicos, não pode haver separação entre a esfera estatal e a privada. Tanto as pessoas privadas, quanto os poderes públicos, são obrigados a dirigir suas atividades em vista dos fins superiores, estabelecidos na Constituição. Como se percebe, a função primordial do Estado liberal consistia na produção do Direito, por meio da edição de leis; enquanto que a função primordial do Estado pós-liberal passou a ser a produção de políticas ou programas de ação. No primeiro caso, o Direito apresentava um caráter meramente declaratório da ‘ordem natural das coisas’; no segundo, ele se torna um instrumento de consecução de fins, ou seja, assume o caráter de norma técnica. A própria lei perde a majestade tradicional de uma declaração de princípios, para se apresentar, muita vez, como simples medida ou providência de conjuntura: são as *Einzelfall und Massnahme Gesetze*.”

Na visão de GILBERTO BERCOVICI⁵⁶, as Constituições pós-Primeira Guerra não representam mais a composição pacífica do que já existe, mas lidam com conteúdos políticos e com a legitimidade, em um processo contínuo de busca de realização de seus conteúdos, de compromisso aberto de renovação democrática. As constituições do Século XX são projetos que se expandem para todas as relações sociais, e, dado o seu caráter pluralista, não representam mais as concepções das classes dominantes, pois se tornam palcos de disputas político-jurídicas.

O Estado Social não se confunde com o Estado Socialista, embora deste tenha sofrido alguma influência. Conforme leciona PAULO BONAVIDES⁵⁷, no Estado social do marxismo o dirigismo é imposto de cima para baixo, com a supressão da infra-estrutura capitalista. Embora o Estado Socialista tenha surgido no contexto de um contraponto ao liberalismo capitalista, ele ensejou as mesmas opressões à liberdade humana, em razão dos desvios de poder, que tentava combater na “ditadura do capitalismo”⁵⁸.

Já no Estado Social democrático existe a mesma idéia de dirigismo, mas de um dirigismo consentido de baixo para cima, que conserva as bases do capitalismo⁵⁹. Trata-se de um Estado derivado do consenso, das mutações pacíficas do elemento constitucional da Sociedade, da força desenvolvida pela reflexão criativa e dos efeitos lentos e seguros da gradual acomodação dos interesses políticos e sociais⁶⁰. Além disso, o Estado Social, contrariamente do Estado socialista, mantém a sua adesão à ordem capitalista e aos ideais do liberalismo, embora repaginados após a influência do pensamento social.

⁵⁶ BERCOVICI (2008), pp. 294-295.

⁵⁷ BONAVIDES (2007), p. 25.

⁵⁸ BONAVIDES (2007), p. 32. JORGE REIS NOVAIS chega a afirmar que o Estado Social surgiu, até mesmo, como uma opção à alternativa soviética, como solução à inadiável integração das camadas até então marginalizadas. In NOVAIS (2006), p. 183.

⁵⁹ BONAVIDES (2007), p. 25.

O Estado Social não anula as conquistas do liberalismo com relação à liberdade individual, nem mesmo os ideais de “liberdade, igualdade e fraternidade” que fomentaram a Revolução Francesa⁶¹. O que ocorre não é a total ruptura com o Estado de Direito Liberal, mas sua transformação no Estado de Direito Social (vide abaixo), diante da adoção de novas diretrizes pela sociedade. É dizer, no lugar de uma liberdade absoluta do indivíduo e de uma igualdade meramente formal (igualdade *perante* a lei), deu-se espaço a uma liberdade limitada democraticamente em prol do bem comum, bem como a uma igualdade eminentemente material, ou seja, a busca freqüente da lei em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de sua desigualdade, tomando medidas de garantia dos direitos básicos a todos os indivíduos (igualdade *na* lei)⁶². A busca pela igualdade, frise-se, não

⁶⁰ BONAVIDES (2007), p. 32.

⁶¹ GARCIA-PELAYO sustenta que “os valores básicos do estado democrático-liberal eram a liberdade, propriedade individual, a igualdade, a segurança jurídica e a participação dos cidadãos na formação da vontade estatal através da votação. O estado social democrático e livre não só não nega estes valores, senão que pretende fazê-los mais efetivos dando-lhes uma base e um conteúdo material e partindo do suposto de que indivíduo e sociedade não são categorias isoladas e contraditórias, senão dois termos de implicação recíproca de tal modo que não se pode realizar um sem o outro. Assim, não há possibilidade de atualizar a liberdade se seu estabelecimento e garantias formais não vão acompanhadas de umas condições existenciais mínimas que façam possível seu exercício real; enquanto que nos séculos XVIII e XIX se pensava que a liberdade era uma exigência da dignidade humana, agora se pensa que a dignidade humana (materializada em supostos sócio-econômicos) é uma condição para o exercício da liberdade”. In GARCIA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2ª edição. Madrid : Alianza, 1985, p. 26. Tradução livre.

⁶² Em passagem extremamente interessante de sua obra, embora adotando método analítico diverso dos demais trabalhos citados, MARCELO NEVES aduz que “a concepção corrente de Estado de bem-estar diz respeito à sua função compensatória, distributiva, para acentuar que um mínimo de realidade dos direitos fundamentais clássicos (liberal-democráticos) depende da institucionalização dos ‘direitos fundamentais sociais’. Propondo um modelo interpretativo mais abrangente, Luhmann conceitua, invocando expressamente Marshall, o Estado de bem-estar com base no princípio sociológico da *inclusão*. ‘O conceito de inclusão refere-se à inserção de toda a população nas prestações de cada um dos sistemas funcionais da sociedade. Ele diz respeito, de um lado, ao *acesso*, de outro, à *dependência* da conduta individual a tais prestações. À medida que a inclusão é realizada, desaparecem os grupos que não participam da vida social, ou participam apenas marginalmente. *A contrario sensu*, pode-se designar como *exclusão* a manutenção persistente da marginalidade. Na sociedade contemporânea, isso significa que amplos setores da população *dependem* das prestações dos diversos sistemas funcionais, mas não têm *acesso* a elas (subintegração). Definindo-se o Estado de bem-estar como ‘inclusão política realizada’ e, porque Estado de *direito*, como inclusão jurídica realizada, observa-se que os ‘direitos fundamentais sociais’ por ele instituídos constitucionalmente são imprescindíveis à institucionalização real dos direitos fundamentais referentes à liberdade civil e à participação política. Isso decorre do fato de que a *inclusão* de toda a população nos diversos sistemas sociais e a *diferenciação funcional* da sociedade pressupõem-se reciprocamente, na medida em que a *exclusão* de amplos grupos sociais e a *auto-referência* operacional dos sistemas funcionais são incompatíveis. Nessa perspectiva pode-se afirmar que, na sociedade supercomplexa de hoje, fundada em expectativas e interesses os mais diversos e entre si contraditórios, o direito só poderá exercer satisfatoriamente sua função de congruente generalização de expectativas normativas de comportamento enquanto forem institucionalizados constitucionalmente os princípios de inclusão e da diferenciação funcional e, por conseguinte, os direitos fundamentais sociais (Estado de bem-estar) e os concernentes à liberdade civil e à participação política”. In NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo : Martins Fontes, 2007, pp. 76-78.

acarreta a perda da liberdade, pois o que o Estado busca garantir é a igualdade de oportunidades, o que implica a liberdade, justificando a intervenção estatal⁶³.

O Estado social significa historicamente o intento de adaptação do Estado tradicional (o Estado liberal burguês) às condições sociais da civilização industrial e pós-industrial com seus novos e complexos problemas, mas também com suas grandes possibilidades técnicas, econômicas e organizativas para enfrentá-los⁶⁴. Segundo JORGE MIRANDA⁶⁵, no Estado Social se articulam direitos, liberdades e garantias, cuja função imediata é a proteção da autonomia da pessoa, com direitos sociais, cuja função imediata é o refazer das condições materiais e culturais em que vivem as pessoas; igualdade jurídica com igualdade social e segurança jurídica com segurança social; estabelecer a recíproca implicação entre liberalismo político (não econômico) e democracia. É o caso do progressivo estabelecimento, pelo Estado, dos seguros contra acidentes de trabalho ou doenças profissionais e ao surgimento de uma legislação laboral tendente a refrear os excessos mais chocantes do capitalismo selvagem, especialmente nos domínios dos horários de trabalho e do trabalho infantil e feminino⁶⁶.

A conjuntura político-econômica do início do Século XX também fortaleceu o crescimento das funções do Estado e, conseqüentemente, a consagração do modelo de Estado Social, porquanto as necessidades da Primeira Guerra Mundial impunham ao Estado uma intervenção decisiva na vida econômica. Esta necessidade cessou ao final dos conflitos, pois logo vieram a exigência de reconstrução dos Estados, a crise de 1929 e mais um conflito de dimensões mundiais⁶⁷, tudo isto exigindo um empenho cada vez maior do Estado para manter a subsistência das populações mundiais.

Com relação à interação entre Estado, sociedade e indivíduo, uma das características da ordem política liberal era não só a distinção, senão a oposição entre Estado e sociedade, que se concebia como dois sistemas com um alto grau de autonomia, o que produzia uma inibição do Estado frente aos problemas econômicos e sociais. O Estado, organização artificial, nem devia, nem podia, tratar de modificar a ordem social natural, senão

⁶³ Cf. BERCOVICI. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 53.

⁶⁴ Cf. GARCIA-PELAYO (1985), p. 18.

⁶⁵ *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 2009, pp. 42-43.

⁶⁶ Cf. NOVAIS (2006), p. 180.

⁶⁷ Cf. NOVAIS (2006), p. 182.

que sua função teria que se limitar a assegurar as condições ambientais mínimas para seu funcionamento espontâneo e a intervir transitoriamente para eliminar algum bloqueio à operacionalização da ordem auto-regulada da sociedade. Deste modo, o Estado e a sociedade eram imaginados como dois sistemas distintos, cada um de limites bem definidos, com regulamentações autônomas e com mínimas relações entre si.⁶⁸ A reavaliação desta separação teve o caráter de imprimir uma intenção de “estadualização da sociedade” e recíproca “socialização do Estado”, que confere sentido ao Estado Social como ruptura ao modelo liberal⁶⁹.

O Estado Social de Direito parte da experiência de que a sociedade deixada total ou parcialmente a seus mecanismos auto-reguladores conduz à pura irracionalidade, e que só a ação do Estado, feita pelo desenvolvimento das técnicas administrativas, econômicas, de programação de decisões etc., pode neutralizar os efeitos disfuncionais de um desenvolvimento econômico e social controlado.⁷⁰ A partir da implantação do Estado Social, este deixou de agir sobre aspectos parciais da vida social, de forma a efetuar pequenos ajustes em um sistema auto-regulado, visando alcançar uma justiça social generalizada, alcançando a todos os cidadãos de maneira indistinta⁷¹.

Em feliz passagem de sua obra, GILBERTO BERCOVICI⁷² aponta que, no liberalismo, o Estado separou o governo da economia e o cedeu à iniciativa privada; ao passo que, no contexto de uma Constituição Econômica⁷³, a decisão final sobre todas as questões essenciais de política econômica voltam ao Estado.

⁶⁸ GARCIA-PELAYO (1985), p. 21-22.

⁶⁹ NOVAIS (2006), p. 180.

⁷⁰ GARCIA-PELAYO (1985), p. 22.

⁷¹ JORGE REIS NOVAIS aponta que o Estado Social trata “não de actuar sobre aspectos parcelares da sociedade civil, mas de desenvolver uma actuação global, da qual a política econômica constituía um instrumento basilar, tendente à conformação ou estruturação da sociedade pelo Estado e não apenas à mera correcção das deficiências marginais de um sistema auto-regulado. Este projecto, orientado para a prossecução de uma justiça social generalizada, desenvolve-se, não apenas numa política econômica com o sentido referido, mas também na providência estadual das condições de existência de existência vital dos cidadãos, na prestação de bens, serviços e infra-estruturas materiais, sem os quais o exercício dos direitos fundamentais não passa de uma possibilidade teórica e a liberdade de uma ficção; o *Estado social* é, fundamentalmente, um Estado que garante a *integração existencial*, que se responsabiliza pelo que a publicística alemã – sob influência de FORSTHOFF – designa de *Daseinsvorsorge*” (grifos originais). NOVAIS (2006), pp. 184-185.

⁷² BERCOVICI (2004), p. 40.

⁷³ BERCOVICI se refere a uma “Constituição econômica” no contexto da Constituição de Weimar, que, segundo ele, inaugurou as constituições sociais.

Nesse contexto, GARCIA-PELAYO⁷⁴ aponta que no Estado Social Estado e sociedade já não são sistemas autônomos, auto-regulados, unidos por um número limitado de relações e que recebem e enviam insumos e produtos definidos, senão dois sistemas fortemente inter-relacionados através de relações complexas, com fatores reguladores que estão fora dos respectivos sistemas e são um conjunto de subsistemas inter-seccionados, do que são mostras o cumprimento de funções estatais através de empresas de constituição jurídica privada, a realização de importantes funções públicas por via de contrato, a presença de representantes do setor privado nas comissões estatais etc.

Em resumo, as funções do Estado Social são as de procurar garantir (a) os serviços e os sistemas essenciais ao desenvolvimento das relações sociais na complexidade da sociedade, desde os serviços básicos de transportes e fornecimento de água e eletricidade, até a proteção do meio ambiente e fruição dos bens culturais; (b) a segurança e estabilidade das relações de produção face às contingências da vida econômica, às flutuações do crescimento e aos antagonismos sociais, sem prejuízo do incremento das políticas públicas econômicas e fiscais tendentes à redistribuição de riqueza; e (c) um conjunto de prestações sociais tendentes a garantir uma vida digna e protegida⁷⁵. Toda esta ingerência na vida privada, evidentemente, não se confunde com a atividade estatal discricionária e potencialmente arbitrária desempenhada no Estado de Polícia, pois no Estado Social há uma participação efetiva dos cidadãos concretizada por um quadro de vida política amplamente democrática, em que estes não são mero “recipientes” da intervenção social do Estado, mas verdadeiros partícipes⁷⁶.

1.2.1. “Estado de Direito” e Estado Social

Neste ponto vale fazer uma observação contra a dicotomia entre as concepções de Estado de Direito e Estado Social, esboçadas nos itens precedentes, de forma a fixar o conceito de Estado Social de Direito, como superação do vetusto Estado de Direito de cunho liberal, nas três concepções históricas em que foi concebido.

⁷⁴ GARCIA-PELAYO (1985), p. 25.

⁷⁵ Cf. NOVAIS (2006), pp. 185-186.

⁷⁶ Cf. NOVAIS (2006), p. 191.

JORGE REIS NOVAIS⁷⁷ alerta que a fórmula de “Estado Social de Direito” impregnada na Constituição de Bonn de 1949 foi recebida, inicialmente, como um aparente contraste, eis que a concepção liberal de Estado de Direito estava vinculada, como visto, a idéias arraigadas na proteção de direitos individuais ligados à propriedade e à liberdade, relacionados à burguesia dominante. Neste ponto, o convívio entre um Estado de Direito e uma tentativa de “socialização” do Estado, com base em um mesmo instrumento jurídico (a Constituição), representava um desafio, sobretudo porque, diferentemente da Constituição de Weimar, a Carta alemã de 1949 não trazia um extenso rol de disposições contendo direitos sociais. A solução encontrada, portanto, seria reconhecer no Estado Social de Direito uma categoria mista entre o Estado de Direito liberal (predominante) e o Estado Social, relegando a “socialização do Estado” às instâncias infraconstitucionais. Isto para manter o Estado constitucional, formalmente, como um Estado de Direito, ainda sob a influência do liberalismo, e reconhecer na parcela “social” da Constituição enunciados juridicamente não vinculantes.

Ocorre que, como bem aponta NOVAIS⁷⁸, essa tese se vinculava à já superada concepção liberal de Constituição formal, ligada aos interesses burgueses de manutenção do *status quo*, que não espelhava, realmente, a nova concepção de Estado, renascida, no caso alemão, após anos de totalitarismo nacional-socialista. Nesse prisma, a inclusão de enunciados socializantes na Constituição, tendo em vista o apelo social de reconstrução do Estado que permeou a Constituição de Bonn, não se coaduna com o entendimento combatido por NOVAIS, pois o formalismo constitucional, àquela altura histórica, demonstrava-se ainda mais discrepante com a realidade constitucional.

Logo, a concepção de Estado Social de Direito, que pugnava pela garantia dos direitos fundamentais gerais, bem como pela promoção positiva da liberdade, em substituição à posição negativa do Estado perante a esfera social, deveria impregnar toda a atividade do Estado, e não apenas atos administrativos dependentes de deliberações infraconstitucionais. O fundamento e o limite desta concepção de Estado se encontravam na preservação (e alcance) da dignidade da pessoa humana, e não mais na conservação da propriedade burguesa, o que caracteriza não uma confluência entre o vetusto Estado de Direito e elementos sociais

⁷⁷ NOVAIS (2006), pp. 192-197.

⁷⁸ NOVAIS (2006), pp. 197-198.

“acidentais” e estranhos aos preceitos liberais, mas uma nova idéia de Constituição de Estado de Direito, fundada naqueles valores.

Os valores e elementos do Estado de Direito liberal, portanto, sofreram severas mutações em função das novas funções assumidas pelo Estado, pois este, além de deixar de violar as esferas de autonomia dos cidadãos, vincula-se à criação de condições que garantam o livre desenvolvimento dos indivíduos e a dignidade da pessoa humana. Neste contexto, JORGE REIS NOVAIS⁷⁹ aponta que estas exigências se orientam em três direções principais, quais sejam: (a) no processo de fundamentalização dos direitos sociais em sentido lato (incluindo os direitos econômicos, sociais e culturais); (b) na reinterpretação global dos direitos, liberdades e garantias tradicionais à luz do novo princípio de socialidade, determinado pela garantia das condições de liberdade de todos os homens; e (c) na concepção dos direitos fundamentais não só como técnicas de defesa contra os abusos e violações provenientes da autoridade pública, mas também como direitos que se impõem a todos de forma genérica, dirigidos inclusive contra os próprios poderes particulares.

O Poder Público, é bom que se frise, continua submetido aos ditames da Constituição, mas, desta vez, seguindo valores que visam a preservação do bem comum, e não mais de uma parcela privilegiada da sociedade. O Poder Executivo ganha mais autonomia para a execução de políticas públicas, sempre com base naqueles valores constitucionais e sob a vigilância do Poder Judiciário, que também ganha mais importância. Há, de modo geral, uma diluição das tradicionais fronteiras que demarcam as atividades do executivo, do legislativo e do judiciário.

1.2.2. O papel da democracia no Estado Social e a crítica ao “Estado Social de Direito”

Tal como já adiantado, a mera intervenção do Estado na ordem social não representa a sua inserção em um contexto de Estado Social, pois a intervenção também era um traço marcante do Estado de Polícia absolutista. Para o reconhecimento de um Estado Social de Direito é necessário o reconhecimento de um quadro capaz de permitir um processo

⁷⁹ NOVAIS (2006), pp. 200-201.

de efetiva socialização do Estado, com o reconhecimento de mecanismos de democracia política⁸⁰.

ELÍAS DÍAZ⁸¹, no entanto, aponta a insuficiência do Estado Social de Direito e a necessidade de que este seja superado pela forma mais evoluída e compreensiva denominada “Estado Democrático de Direito”, que, segundo ele, une o capitalismo como sistema de produção à consecução de um bem-estar social geral.

A principal crítica de DÍAZ⁸² ao Estado Social de Direito é a de que este modelo não se baseia em um movimento efetivamente democrático, eis que é o resultado da imposição *neo-capitalista* de alcance do bem-estar social. Segundo ele, o controle do Estado, neste modelo, está nas mãos dos técnicos e burocratas, que conduzirão a socialização, democratização e nivelção sócio-econômicas da população. Este nivelamento tecnocrático estaria longe da verdadeira democracia, pois produz um nivelamento em níveis muito superficiais, baseado estritamente no aumento da produção e do consumo sem se preocupar com decisivas e radicais desigualdades.

Nesse contexto, DÍAZ⁸³ assevera que o binômio “tecnocracia-desideologização” se manifesta, na zona de manifestação concreta do Estado, como “burocracia-despolitização”, em que a administração pretende substituir a política. O modelo resulta em uma satisfação dos indivíduos pelo consumo, que encobre uma “ditadura do grande capital” e aliena as massas proletárias de quaisquer pensamentos críticos.

Em substituição ao modelo de “Estado Social de Direito”, DÍAZ⁸⁴ aponta o “Estado Democrático de Direito” como superação àquele, em que o verdadeiro modelo de bem-estar social seria preservado, em uma convergência entre democracia e socialismo.

As críticas à concepção de *social* do Estado também foram defendidas por PIETRO COSTA⁸⁵ e PEDRO MACHETE⁸⁶, que apontam que o “Estado Social” não deve ser

⁸⁰ NOVAIS (2006), p. 191.

⁸¹ DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y sociedad democrática*. 7ª edição. Madrid : Cuadernos para el Diálogo, 1979, pp. 105-106.

⁸² DÍAZ (1979), pp. 108-110.

⁸³ DÍAZ (1979), p. 112.

⁸⁴ DÍAZ (1979), pp. 127-151

realizado pela Constituição, mas pela própria administração. Desta forma, o *social* não compõe o feitiço do Estado de Direito.

Defendendo a condição *social* do Estado, JORGE REIS NOVAIS aponta que a transição do Estado liberal para o Estado Social de Direito exige uma revitalização, aprofundamento e generalização das regras de democracia política, para que o Estado assuma seus novos papéis sem perda de legitimidade, pois a extensão exigida pela compreensão da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais só teria realização e proteção em um regime democrático⁸⁷. É dizer, sem democracia plena não há Estado Social de Direito, por uma impossibilidade de socialização do Estado, até mesmo pela necessidade de garantia de participação da pluralidade de interesses e idéias presentes em qualquer sociedade moderna no processo político, que admite também uma pluralidade de concretizações dos direitos sociais impregnados nas Constituições, sempre em respeito aos direitos das minorias (como forma de evitar a chamada ditadura das massas ou da maioria).

Dessa forma, pela indissociabilidade do Estado Social de Direito da estruturação democrática de Estado, é absolutamente incompatível com esta forma de poder qualquer governo pautado por processos políticos que atentem contra a democracia, bem como parece desnecessária a adjetivação *democrático* ao termo Estado Social de Direito.

JORGE REIS NOVAIS⁸⁸ chegar a afirmar que tanto a adjetivação *democrático* quanto a *social* chegam a ser inúteis e pleonásticas na concepção moderna de Estado, pois todo Estado de Direito em nossa época é um *Estado social e democrático de direito*, por conter três elementos básicos: a segurança jurídica que resulta da proteção dos direitos

⁸⁵ COSTA, Pietro. “O Estado de direito: uma introdução histórica”. In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (org.). *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo : Martins Fontes, 2006, pp. 184-192.

⁸⁶ MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra : Almedina, 2007, pp. 406-412. “(...) a consagração constitucional do Estado Social significa que este assume como sua tarefa fundamental, sem prejuízo da garantia dos direitos e liberdades fundamentais e no respeito pelos princípios do Estado de Direito democrático, a promoção do bem-estar e da qualidade de vida do povo e da igualdade real entre os portugueses, bem como, a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais. Estas finalidades do Estado, por outro lado, relevam também como princípio interpretativo da própria Constituição e das leis. Enquanto norma programática, o princípio do Estado social não confere imediatamente ou só por si direitos aos cidadãos, antes exige e legitima a intervenção do legislador e da Administração nos limites consentidos pela Constituição.” In MACHETE (2007), pp. 409-410.

⁸⁷ Cf. NOVAIS (2006), p. 207.

⁸⁸ In NOVAIS (2006), p. 210.

fundamentais, a obrigação social de configuração da sociedade por parte do Estado e autodeterminação democrática.

Como visto, o debate atual com relação à condição do Estado moderno como um “Estado Social” gravita muito mais em torno de um problema terminológico do que, efetivamente, de sua essência, eis que nenhum dos Autores citados nega a necessidade de direção, pelos Governos, de políticas sociais de modo a promover (no caso europeu, muito mais *manter*) a inclusão social e a democracia nas nações modernas. Embora o conceito de “Estado Social” seja ligado, realmente, aos Estados surgidos em meio à reconstrução européia “neo-capitalista” pós-Segunda Guerra Mundial, como bem aponta ELÍAS DÍAZ, as configurações estatais do Velho Mundo, desde então, nunca abandonaram sua característica *social*, ainda que em âmbito eminentemente administrativo ou legislativo.

Trazendo a discussão à realidade brasileira, a influência do “Estado Social” na configuração do Estado constituído pela Constituição Federal de 1988, bem como a condição do Brasil como “Estado Social de Direito”, “Estado Democrático de Direito” ou “Estado Social e Democrático de Direito”, são temas que serão retomados em capítulo apropriado neste trabalho.

2. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

2.1. A concepção de tributo no Estado Fiscal-Liberal

A concepção de tributo, à época do surgimento do Estado Fiscal, dividiu os estudiosos entre aqueles que defendiam ser ela o preço da liberdade, os que pensavam ser a contraprestação ou o benefício obtido em decorrência dos serviços prestados pelo Estado, ou ainda os que sustentavam ser sua justificação a mera soberania, o “poder de império”. É o que será visto nos próximos sub-capítulos.

2.1.1. As doutrinas contratuais

A doutrina que vislumbra na natureza do tributo uma relação contratual entre cidadão e Estado nada mais é do que uma visão contratualista do Estado, teoria que se encontra superada no Estado moderno, porquanto superado está o conceito de contrato social, conforme visto acima.

EZIO VANONI⁸⁹ aponta que do fim do século XVIII a meados do século XIX são poucas as doutrinas que não concebem o tributo como uma relação de equivalência entre a contribuição do particular e a utilidade que este obtém da atividade pública, frutos da natureza contratual da relação de Soberano e Súditos. Neste prisma, destaca o Professor de Pavia cinco escolas que se destacaram, quais sejam:

- (a) Teoria da contraprestação: o cidadão é chamado a pagar o imposto em troca e como contraprestação (preço) dos serviços públicos que o Estado lhe presta: somente o gozo concreto das utilidades prestadas pela entidade pública justifica a imposição;
- (b) Teoria do benefício: Imposto como preço é insuficiente – o tributo é uma quota paga pelo cidadão para fazer frente às despesas públicas: é dada em troca da utilidade que o indivíduo retira da utilização dos serviços públicos;

(c) Teoria do capital físico/produção: o Estado é um elemento indispensável da produção, e o tributo é a remuneração que o particular produtor deve ao ente público pelo seu concurso na atividade produtora;

(d) Teoria do contrato de subscrição: como alguns tributos não são percebidos como vantagem imediata daquele que contribui, o tributo é um fenômeno análogo a um contrato de subscrição, em virtude do qual o contribuinte concede ao Estado uma participação nos benefícios de sua empresa individual como contraprestação ao gozo dos serviços que o Estado presta e que lhe beneficia;

(e) Teoria do seguro: o particular paga o tributo ao Estado como forma de cobrir determinados riscos que a atividade do ente público, desenvolvida pela prestação de serviços, pretende afastar.

De todas as concepções contratualistas, as que encontraram mais adeptos foram a Teoria da Contraprestação e a Teoria do Benefício, que serão vistas com um pouco mais atenção nas linhas abaixo.

2.1.1.1. O tributo como contraprestação

EZIO VANONI aponta que a primeira das doutrinas contratualistas é a da prestação e da contraprestação, fruto da escola econômica liberal-individualista de MIRABEAU, segundo a qual o tributo é a compensação correspondente e imediata da vantagem que o indivíduo retira da atividade do Estado, baseado no fenômeno de escambo, ou um negócio entre o soberano e os súditos. Segundo esta teoria, o povo deve pagar o máximo possível pensando pagar o menos possível, na expectativa de que sua contribuição tenha um rendimento superior ao que se lhe atribui.⁸⁹

⁸⁹ VANONI, Ezio. *Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 111-114.

⁹⁰ VANONI (1973), pp. 110-111.

Esta teoria apregoava que o tributo era uma contribuição paga pelos particulares ao estado como contraprestação pelos serviços prestados, ou ainda em decorrência das vantagens ou lucros obtidos em decorrência da ação pública. Estas teorias faziam o tributo decorrer de contratos de seguros, de trabalho ou de sociedade que vinculava súditos e soberano⁹¹.

VANONI⁹² desfere crítica a essa doutrina, na medida em que nem todo o custeio dos serviços do Estado advêm dos tributos, pois parte das receitas estatais são geradas pelo seu próprio patrimônio. Além disto, o escambo não ocorre entre imposto e serviços atuais, mas entre imposto e serviços que o Estado já prestou, presta e prestará. O Estado agiria, de certo modo, como um banqueiro, e não haveria qualquer grau de identificação entre pagamento de contraprestação. Não há, portanto, uma correta correlação entre o pagamento de tributos e os serviços prestados pelo Estado, o que enfraquece a doutrina em comento.

A característica essencial do fenômeno do escambo, tal como é entendido em economia, reside, com efeito, na tendência à equivalência objetiva das prestações; o que em substância não é outra coisa que o resultado do equilíbrio das valorações subjetivas das partes contratantes. Quando uma prestação fique permanentemente abaixo da outra, o escambo não mais tem lugar. Logo, como não existe uma correspondência exata entre os benefícios prestados pelo Estado e os sacrifícios exigidos dos contribuintes em um determinado momento, ainda que aqueles e estes sejam considerados em seus respectivos complexos, não há que se falar em “escambo”.

EZIO VANONI rejeita a definição do tributo oferecida pela escola econômica liberal porque se baseia, de um lado, sobre inexistente correlação quantitativa entre as prestações do Estado e as do indivíduo, enquanto que, por outro lado, descarta o elemento formal da norma tributária.

⁹¹ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo – análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo*. São Paulo : Max Liminad, 1983, p. 34.

⁹² VANONI (1973), pp. 116-117.

2.1.1.2. O tributo como benefício

J. ALBANO SANTOS⁹³ esclarece que o PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO, também designado por Princípio da Equivalência, tem subjacente a noção do tributo como o preço dos serviços que o Estado presta à sociedade, representando um sistema fiscal justo aquele em que o cidadão contribui para o financiamento da despesa pública de acordo com o benefício que retira da ação do Estado.

Para DE VITI DE MARCO, o Estado, como fornecedor dos serviços públicos, é um colaborador da produção e, portanto, deve participar, ao lado dos demais que concorrem para a produção, da repartição do crédito social. Neste prisma, o Estado adota um caráter semelhante ao de uma cooperativa.⁹⁴

Uma primeira dificuldade na aplicação do Princípio do Benefício consiste em que uma parte considerável dos bens e serviços providos pelo setor público caracteriza-se pela indivisibilidade de seu consumo pelos cidadãos, o que afasta a indispensável revelação de preferências e impede a correta definição das quantidades consumidas por cada um⁹⁵.

DE VITI DE MARCO replica essa crítica, ao assumir duas premissas em defesa da aplicação da Teoria do Benefício: (a) todos os membros da coletividade são consumidores de bens públicos indivisíveis, e (b) o consumo que cada cidadão faz deste tipo de bens é proporcional ao seu rendimento⁹⁶. Entretanto, esta postura não pode ser sustentada, já que, nos modernos sistemas fiscais, há um dever de utilização dos tributos de acordo com ações redistributivas dos rendimentos e da riqueza por parte do Estado, o que torna inaplicável o Princípio do Benefício. Este critério somente poderia ser adotado como um critério de repartição justa dos tributos se a distribuição primária do rendimento e da riqueza se conformasse com os padrões de justiça que vigoram em uma sociedade, ou seja, se a riqueza já fosse distribuída de maneira uniforme⁹⁷. Como esta hipótese não ocorre, sobretudo nas

⁹³ SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa : Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 396.

⁹⁴ Cf. VANONI (1973), p. 115.

⁹⁵ Cf. SANTOS (2003), p. 398.

⁹⁶ *Apud* SANTOS (2003), pp. 399-400.

⁹⁷ Esta também é uma premissa para a inaplicabilidade da chamada “Regra de Edimburgo” (“leave-them-as-you-find-them-rule of taxation”), que indica a utópica e superada aplicação do princípio da neutralidade tributária. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005, pp. 2-3.

economias dos países subdesenvolvidos, o princípio do Benefício não se presta como diretriz geral de distribuição do encargo tributário em uma sociedade⁹⁸.

Entretanto, J. ALBANO SANTOS⁹⁹ vê alguma utilidade para o Princípio do Benefício, ao apontar que ele serviria como norte para a quantificação e cobrança dos serviços públicos divisíveis executados pelo Estado, caso este optasse por cobrá-los de forma individualizada de cada um dos cidadãos. Neste caso, o critério poderia ser utilizado como índice de distribuição do custo fiscal, sobretudo em casos de preços, taxas ou contribuições. Além disto, mesmo no caso dos impostos – prossegue o referido Autor –, seria possível referenciar situações susceptíveis de se aplicar o Princípio do Benefício, como no caso dos impostos sobre o patrimônio, genericamente conotáveis com o benefício da proteção que o Estado propicia aos bens tributados, ou ainda os serviços empreendidos por ele e que acarretam a valorização de imóveis¹⁰⁰.

VANONI também desfere críticas à teoria do benefício. Para ele, como o objetivo da atividade financeira do Estado é exclusivamente a obtenção dos meios econômicos necessários para fazer frente às despesas incorridas com a realização das finalidades públicas, o tributo é a repartição, entre os indivíduos, das necessidades não cobertas por outras fontes de receita da entidade pública. Não tem relação direta nem com a vantagem conferida ao indivíduo, nem com o custo, para o Estado, dos serviços prestados: mas exclusivamente com a necessidade remanescente do Estado, depois de apurado o produto das demais fontes de receita¹⁰¹.

VANONI¹⁰² destaca ainda que a fraqueza da teoria do benefício, ou ainda da prestação e da contraprestação, é confirmada pelo exame da tentativa de sua aplicação à construção do sistema tributário em concreto, pelo estudo das fórmulas das repartições dos tributos. Se o tributo fosse compensação, deveria haver uma forma de se avaliar o quanto cada indivíduo utilizou dos serviços públicos, para somente então aferir o quanto efetivamente é devido por cada um, o que só é possível nos serviços divisíveis, cuja cobrança se dá pelas taxas.

⁹⁸ Cf. SANTOS (2003), pp. 400-402.

⁹⁹ SANTOS (2003), p. 402.

¹⁰⁰ SANTOS (2003), p. 403.

¹⁰¹ VANONI (1973), p. 122.

¹⁰² VANONI (1973), p. 122.

Por fim, VANONI¹⁰³ aduz que a função do Estado não pode ser entendida apenas como a defesa do patrimônio dos indivíduos, ou ainda oferecer melhores condições sociais, proteção à indústria, ao comércio e à agricultura, pois ainda lhe toca promover obras culturais, socorrer os indigentes e aos enfermos, favorecer a elevação moral e intelectual das classes mais humildes, etc., funções em que está presente a função distributiva do Estado. De maneira geral, o Estado se presta a oferecer o máximo de utilidade social com o mínimo de gasto, mas estas utilidades não são idênticas às utilidades que os indivíduos pretendem conseguir com as suas atividades particulares. As necessidades a serem atendidas são aquelas do indivíduo não como titular de uma economia separada, mas do indivíduo enquanto membro do grupo que forma o Estado, o que afasta por completo a teoria do benefício¹⁰⁴.

Por fim, VANONI¹⁰⁵ lembra que o raciocínio da teoria do benefício poderia levar o Estado a tributar os mais pobres do que os mais ricos, pois aqueles têm mais necessidades dos serviços públicos do que estes, o que nega totalmente o princípio da solidariedade que deve reger a vida em sociedade.

2.1.2. O tributo como exercício do poder de império/soberania

Outra corrente surgida como crítica da concepção do escambo foi a do tributo como exercício da soberania que o Estado (Soberano) exerce sobre os súditos: o contribuinte deve pagar independentemente de qualquer vantagem esperada da atividade do Estado, mas unicamente em virtude do vínculo de cidadania que o prende à autoridade estatal¹⁰⁶.

O surgimento da doutrina do poder de império/soberania veio como reação às concepções privatísticas do tributo, no intuito de retomar o teor publicístico do fenômeno da

¹⁰³ VANONI (1973), pp. 125-129.

¹⁰⁴ VANONI aduz que o Estado aparece como “um conjunto de indivíduos que perseguem conjuntamente a satisfação das necessidades que experimentam em sua condição de membros do grupo público. Posto que em sua ação dirigida a tal fim os indivíduos atuam ajudando-se mutuamente, unindo em um feixe as diversas energias individuais, não se enfrentando entre si, mas colocando-se um ao lado do outro, com o fim de unir seu próprio esforço ao dos associados, é evidente que neste quadro não há lugar para o conceito de contraprestação, que implica a idéia de contraposição. A atividade financeira é a atividade dirigida a regular este esforço comum, e o problema da distribuição dos tributos se apresenta como o problema de determinar a quota de esforço que cada um é chamado a suportar para a consecução do bem comum”. In VANONI (1973), p. 132.

¹⁰⁵ VANONI (1973), p. 133.

¹⁰⁶ Cf. VANONI (1973), p. 139.

tributação, que sustentam que o tributo é uma prestação pecuniária que o Estado tem o direito de exigir em função de seu poder de império, apoiado na lei. Tal doutrina defendia que, como a obrigação é *ex lege*, não pode ser confundida com as obrigações contraídas no âmbito do Direito Privado¹⁰⁷.

ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁰⁸ desferiu severas críticas a esta concepção, pois sustentava ele que toda obrigação, não apenas as de caráter público, são fundamentadas na lei. Para este Autor, “todo e qualquer dever jurídico é –sempre e necessariamente – ‘ex lege’, porque nasce como *efeito* de incidência de regras jurídicas. Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada.”

VANONI também critica esse pensamento, porquanto tal doutrina, fundada em um conceito de cidadania, deprime por demais a figura do contribuinte, ao passo que eleva acima de qualquer limitação e de qualquer controle a autoridade do Estado. Para ele, se o tributo fosse devido unicamente em virtude do vínculo de cidadania com o Estado, os estrangeiros não poderiam ser obrigados ao pagamento de impostos, o que fulminava o fundamento da corrente em análise.¹⁰⁹

HELFERICH rebate esse argumento, defendendo a doutrina da subordinação para justificar a tributação do cidadão, ao readmitir a teoria do benefício para explicar a tributação dos estrangeiros. Para ele, o estrangeiro deve pagar o tributo porque através da sua presença pessoal, ou da propriedade de bens, ou do exercício de uma atividade qualquer no território do Estado, usufrui as vantagens decorrentes dos serviços públicos prestados por este. São diversos os princípios positivos aplicáveis ao cidadão e ao estrangeiro: ao primeiro, princípio da capacidade; ao segundo, o princípio do benefício.¹¹⁰

Também defensor da tese, OTTO MAYER sustenta que o tributo não é devido pelo indivíduo porque seja súdito e, portanto, membro do Estado, mas por se encontrar dentro da esfera de ação do poder ilimitado do Estado dentro do seu território, o que lhe força suportar a supremacia deste. O poder financeiro do Estado é um poder paralelo ao poder de

¹⁰⁷ GUIMARÃES (1983), p. 35.

¹⁰⁸ BECKER (1972), pp. 239-240.

¹⁰⁹ VANONI (1973), pp. 140-141.

¹¹⁰ Cf. VANONI (1973), p. 141.

polícia¹¹¹, embora com ele não se confunda, já que neste haveria um princípio de direito natural que lhe sustenta (não perturbação da ordem pública), enquanto aquele decorreria de um dever geral de pagar impostos carente de sentido e de valor jurídico¹¹².

Em contrapartida, VANONI¹¹³ afirma que o dever tributário do estrangeiro somente surge quando as suas relações com o país atinjam certa intensidade, dando origem a uma efetiva participação do estrangeiro na vida do Estado, e, portanto, nas vantagens que a atividade deste último proporciona àqueles que se encontram no âmbito da sua atuação. Na participação do estrangeiro se encontra não só a justificativa do tributo, como também o seu limite. O estrangeiro pode ser tributado somente quando participe da vida do Estado que o acolhe, e na medida de tal participação.

Em conclusão, o poder de supremacia não basta para explicar o tributo, pois este está ligado à participação pessoal na vida do Estado tributante através da presença no território, ou do gozo da cidadania, ou ainda através de uma relação econômica mediante a percepção de rendimentos produzidos dentro do território.

VANONI¹¹⁴ sustenta ainda que o erro fundamental da conceituação do tributo como produto exclusivo da soberania do Estado se aloja na consideração apenas do elemento formal da norma jurídica impositiva, com desprezo ao seu conteúdo. Na norma jurídica, além do mandato derivado à autoridade do Estado, há também um interesse material para cuja tutela é endereçado este mandato, o que não deve ser desprezado. Deve ser dividida a atividade estatal na dinâmica da tributação: um Estado é o autor do ordenamento jurídico, e outro é o sujeito de direitos, inclusive os de cobrar tributos. Essa dualidade é o que caracteriza o Estado de Direito.

Como dito, o Estado não existe fora dos seus membros, não tem vontade que não seja condicionada pela dos seus membros. Há um interesse dos próprios indivíduos no pagamento do tributo: o interesse a que o Estado exista e desempenhe as suas finalidades próprias, pois entre o Estado e o complexo dos cidadãos não há nenhuma oposição, mas, ao contrário, identidade absoluta. Não há, portanto, um poder soberano a ser exercido contra os

¹¹¹ Cf. VANONI (1973), p. 144.

¹¹² ANDRADE (2006), p. 102.

¹¹³ VANONI (1973), pp. 147-148.

¹¹⁴ VANONI (1973), p. 151,

súditos, eis que são estes os reais detentores do poder em um Estado democrático. O interesse do Estado em prestar o serviço público coincide com o interesse do indivíduo em gozar do benefício específico de que se trate.

2.2. Contraponto: a doutrina “causalista” da tributação

2.2.1. Brevíssimo esboço histórico da doutrina causalista no direito tributário e algumas concepções sobre o tema

As raízes da doutrina causalista da tributação remontam aos teólogos e moralistas da Idade Média e, fundamentalmente, a São Tomás de Aquino, tendo como objetivo buscar a justificação e legitimação do poder tributário em virtude dos fins sociais e interesse público protegido pela atividade arrecadatória. Como informa POMINI¹¹⁵, não se buscava, propriamente, uma justificação jurídica para os tributos, mas teológica, sobretudo a doutrina de São Tomás de Aquino, que formulou uma concepção segundo a qual o imposto era uma detração operada em virtude do poder soberano para a consecução do bem comum¹¹⁶.

Posteriormente, os escolásticos desenvolveram a doutrina de São Tomas, entendendo que o tributo, para que fosse lícito, deveria ser justificado não apenas na soberania (*causa efficiens*), mas também por um fim de utilidade geral (*causa finalis*), por uma justa proporção entre carga e resultado útil (*causa formalis*) e por uma equitativa eleição das pessoas e das coisas que seriam gravadas (*causa materialis*)¹¹⁷.

Comentando a visão dos escolásticos, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES¹¹⁸ leciona que quatro são as principais causas do tributo, considerado como relação jurídica tributária, quais sejam: causa eficiente, formal, material e final. As duas primeiras são extrínsecas ao objeto, ao passo que as outras são intrínsecas. A causa eficiente é aquilo que acarreta o efeito, que torna o não ser em ser, que, no caso do tributo, é lei; a causa formal é a “coisa devida, em suma, o dinheiro”; a causa material são os sujeitos que se

¹¹⁵ POMINI, Renzo. *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano : Giuffrè, 1951, P. 1.

¹¹⁶ Cf. VANONI (1973), pp. 88-89.

¹¹⁷ Cf. VANONI (1973), p. 89.

¹¹⁸ GUIMARÃES (1983), pp. 133-137.

instalam na relação jurídica tributária (contribuinte e Estado); e, por fim, a causa final é a que move a causa eficiente, a finalidade para qual é endereçada a coisa, que, no caso, é o comportamento do contribuinte de levar aos cofres do Estado.

GILBERTO DE ULHOA CANTO¹¹⁹ observa que “o conceito filosófico de causa é sempre relacionado ao de efeito, no sentido de que este se origina daquela, que o antecede em cronologia e lhe está intimamente ligada como condição dinâmica de sua existência.” No direito privado, a causa sempre foi ligada ao “motivo externo” para que um sujeito se obrigasse a uma dada prestação, em que a obrigação contratada seria o meio e a “causa” o fim buscado no negócio.

Desse paralelo entre a causa na relação tributária e a causa na relação de direito privado surgiram grandes críticas à doutrina causalista da tributação, eis que a justificação do dever de contribuir sempre foi relacionado à imposição legal para tanto, do que resultava que a causa da obrigação tributária não poderia ser outra do que a própria lei. Tal não ocorria, certamente, nas obrigações privadas, cuja assunção, pelos sujeitos, dependia de sua mera vontade. Portanto, faleceria qualquer razão para o estudo da causa dos tributos, eis que a obrigação tributária, contrariamente à civil, não depende de outros fatores que não a própria incidência da lei.

A aplicação da causa no direito tributário – e, de modo geral, no direito público – encontrou (e encontra) muita resistência na doutrina, por forte influência do conceito e da função da causa no direito privado, ou ainda em função de a causa ter sido apontada sempre como um momento “pré-legislativo”. Neste passo, há um grande número de autores que se manifestaram contrariamente à sua aplicação no âmbito da tributação¹²⁰.

Por outro lado, autores há que, embora rejeitem a teoria causalista na tributação, reconhecem nela alguma utilidade. Neste sentido, GIULIANI FONROUGE¹²¹ rejeita a noção de causa, sugerindo a sua substituição pela noção de “motivo”, “*ratio legis*”, ou pressuposto

¹¹⁹ “Causa da obrigação tributária”. In CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro*. Rio de Janeiro : Alba, 1964, p. 287.

¹²⁰ Neste sentido: MARTÍN QUERALT, Juan. “Estudios preliminares”. In VANONI, Ezio. *Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 43-44; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Análisis jurídico del hecho imponible”. In *Hacienda y Derecho – Tomo IV*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 438 e ss.;

¹²¹ *Derecho financiero – Volumen I*. 2ª edição. Buenos Aires : Depalma, 1973, p. 476.

de fato do gravame, que servem igualmente para a justificação da tributação, e que são obtidos no jogo harmônico dos princípios constitucionais da tributação.

Concepção bastante distinta de “causa” é aquela defendida por LINARES QUINTANA¹²², que identifica que toda obrigação tributária deve ter uma causa, que corresponde à sua compatibilidade com a Constituição. Para o ilustre autor argentino, a noção de causa constitucional é integrada por alguns elementos, cuja falta acarretará a inconstitucionalidade da obrigação fiscal e dará lugar à repetição do indébito, por ausência de causa constitucional: (I) sistema jurisdicional, que faz a distribuição da competência impositiva entre os governos federal e provinciais; e (II) princípios jurídico-políticos da imposição, quais sejam, (i) legalidade, (ii) igualdade, (iii) não-confisco e (iv) liberdade de circulação.

O mestre argentino, contudo, claramente confunde o plano da relação jurídica tributária com o plano do exercício da competência tributária, ao fazer uma ligação direta entre a causa constitucional (as limitações ao poder tributário) e a obrigação tributária, pois aduz que a inconstitucionalidade da lei retira a causa da obrigação (ou seja, a causa da obrigação termina por ser a própria lei).

O causalismo também sofreu críticas de ordem filosófica e prática. As críticas de ordem prática consistiam na atenção que a doutrina passou a ter às formas de diminuir as injustiças sociais dominantes, causadas pelas imposições arbitrárias e constantes erros na administração pública. Neste passo, os estudiosos passaram a investigar as possíveis reformas no campo econômico, com o intuito de fazer progredir a agricultura, o comércio e a indústria e ajustar melhor a distribuição dos tributos, com base na capacidade contributiva dos contribuintes. Os questionamentos de ordem teórica, portanto, foram deixados de lado, em prol de uma investigação prática dos caminhos em busca da felicidade pública¹²³.

Já as críticas de ordem filosófica remontam ao iluminismo, que rejeitava quaisquer princípios de origens cristãs e considerações de ordem teológica, fazendo prevalecer as razões humanas em substituição às razões éticas, bem como pela separação do

¹²² LINARES QUINTANA (1951), pp. 70-73 e 77.

¹²³ Cf. POMINI (1951), p. 299.

que era “direito” daquilo que era afeito à economia, à política e à sociologia¹²⁴. A ordem jurídica, por sua vez, provinha da condição de soberania absoluta do Estado, perante a qual o cidadão tinha deveres e não direitos.

Em decorrência dessa crítica de ordem filosófica, a investigação da causa do tributo passou a significar, no campo jurídico, as justificações radicadas nos campos político, econômico e social, o que era considerado absolutamente metajurídico. A doutrina causal, afinal, foi banida da doutrina jurídica em geral e do próprio tributo, tendo sido assumida pelos economistas as investigações quanto à justificação da tributação¹²⁵.

Mas a teoria causalista, ainda que estudada por economistas, seguia seu curso e imprimia notáveis progressos no campo da tributação. Tal ocorreu com a conclusão de superação das teorias da contraprestação e do benefício, em função da dificuldade em avaliar, para cada contribuinte, a exata medida de sua “participação” no resultado dos serviços prestados pelo Estado. Desta forma, tais teorias foram substituídas pela teoria do sacrifício, que passa a ser o centro da discussão quanto à medida da tributação¹²⁶.

E foi na Escola de Pavia que o causalismo encontrou o ápice de sua importância na doutrina tributária, como será visto adiante.

2.2.2. A doutrina causalista de BENVENUTO GRIZIOTTI

Precursor do retorno do causalismo à cultura jurídica, RANELLETTI volta a inserir o conceito de causa na escola jurídica italiana, definindo o tributo como a contribuição cobrada dos súditos do poder público, de acordo com uma norma geral, para o alcance indistinto dos fins coletivos e escopos públicos. À prestação coletiva da sociedade por intermédio dos tributos corresponde uma contraprestação do Estado à sociedade. Desta forma, o serviço do Estado, prestado de forma indistinta aos cidadãos, é a causa primeira dos tributos, ao passo que a capacidade contributiva é a causa última ou imediata, que emerge da lei¹²⁷.

¹²⁴ Cf. POMINI (1951) pp. 297-298.

¹²⁵ POMINI (1951), p. 299.

¹²⁶ Cf. POMINI (1951), p. 303.

¹²⁷ Cf. POMINI (1951), pp. 308-309.

Como superação (e crítica) à doutrina de RANELLETTI, a ponte entre causa primeira e causa última foi construída por BENVENUTO GRIZIOTTI, fundador da chamada “Escola de Pavia”, que adaptou os conceitos da doutrina tradicional causalista, com os devidos aperfeiçoamentos, aos ingressos singularmente considerados. Para o Professor italiano, a causa de cada um dos recursos do Estado (dentre os quais os tributos, mas não apenas eles) tem um conteúdo específico que os diferencia¹²⁸, o que permite classificar os ingressos públicos em conjuntos distintos e, assim, determinar o regime jurídico de cada um deles.

Para GRIZIOTTI, a causa supõe uma correspondência entre o interesse público, fundamento da pretensão tributária, e o interesse dos particulares na realização dos serviços públicos, o que justifica a obrigação de transferir parte de seu próprio patrimônio ao erário. Esta correspondência é direta, no caso das taxas, e indireta no caso dos impostos, em que a capacidade contributiva (causa última) constitui o indício de existência do particular no interesse na prestação dos serviços públicos (causa primeira)¹²⁹.

GRIZIOTTI¹³⁰ identifica quatro elementos constitutivos e qualificadores da atividade financeira, que representam concausas da causa jurídica dos tributos¹³¹, quais sejam, (a) *político*, que consiste nos princípios diretivos para a escolha dos recursos; (b) *econômico*,

¹²⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Tradução da segunda italiana para o espanhol de Dino Jarach. Buenos Aires : Depalma, 1949, p. 14. HELENO TAVEIRA TÔRRES destaca a importância de GRIZIOTTI na construção do direito tributário, ao afirmar que “no seu percurso acadêmico, fundou importantes teorias, como a das quatro dimensões do fenômeno financeiro (jurídico, técnico, econômico-social e político); a teoria da interpretação funcional do Direito Tributário, acompanhando os influxos da doutrina da interpretação econômica, em elaboração na Alemanha, para combater atitudes antielisivas; a teoria da ‘causa impositiva’, fundada no poder de tributar e na demonstração concreta da capacidade contributiva, servindo-se esta, inclusive, como motivo para a inserção do princípio de capacidade contributiva na Constituição Italiana (art. 53); ou mesmo a teoria da função solidarística do imposto, enquanto forma de garantir a manutenção do Estado. (...) Para Griziotti, falar de ‘interpretação do direito tributário’, ao fim e ao cabo, seria o mesmo que tratar sobre a ‘causa’ dos tributos, i.e., sobre finalidade das normas tributárias, projetadas funcionalmente para constituir o patrimônio público e atendendo a um primado de prevalência dos interesses do Fisco, segundo o brocardo *in dubio pro fisco*”. In “Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003, pp. 1150-1151. O Autor esclarece desde já que, neste trabalho, a doutrina de Griziotti será utilizada na análise das normas de competência tributária e de instituição dos tributos, de forma adaptada à realidade constitucional brasileira, como será visto mais adiante. Esta doutrina não será aplicada, portanto, na análise do fato gerador da obrigação tributária ou da norma tributária individual e concreta, afastando-se, portanto, qualquer análise da chamada “interpretação econômica” do direito tributário.

¹²⁹ GRIZIOTTI, Benvenuto. “In torno al concetto di causa nel Diritto Finanziario”. In *Saggi sul rinnovamento dello Studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano : Giuffrè, I, (1953), p. 3.

¹³⁰ GRIZIOTTI (1949), p. 49.

¹³¹ Cf. BALEIRO (2006), p. 716.

que se manifesta nas funções econômico-sociais que os recursos cumprem, promovendo os meios para os gastos públicos e para o alcance das finalidades do Estado, da coletividade e dos indivíduos que a constituem; (c) *jurídico*, que se encontra no fundamento e na relação jurídicos que caracterizam cada um dos recursos; e (d) *técnico*, correspondente à operação técnica por meio da qual os recursos são obtidos. De acordo com a necessidade do Estado em determinado momento histórico, as fontes de receita serão eleitas. Dessa forma, o Professor de Pavia propõe uma análise interdisciplinar do fenômeno financeiro, bem como atribui um caráter histórico e temporal ao estudo do direito financeiro, em clara oposição às concepções puristas e formalistas da ciência do direito desenvolvidas à época.

No primeiro elemento (político), GRIZIOTTI¹³² aponta a necessidade de correlação do interesse público com o interesse privado na escolha dos recursos públicos. Desta forma, destaca que o *princípio da contraprestação* encontra aplicação nos preços públicos, nas taxas e nos direitos e ingressos de distinta natureza pagos por um serviço público; o *princípio do benefício* fundamenta os impostos especiais, recolhidos dos contribuintes em relação com a vantagem direta proporcionadas aos seus bens por uma obra pública; e o *princípio da indenização* está representado pelos direitos de polícia pagos pelos contribuintes cuja atividade merecem tutela da ordem e da segurança pública (cita os exemplos de venda de bebidas alcoólicas, armas, organização de espetáculos públicos). Os empréstimos públicos, voluntários, patrióticos, políticos e forçosos, também trazem correspondência entre os interesses públicos e os privados.

Além desses, o *princípio da capacidade contributiva* indica uma correspondência indireta entre o interesse público e o interesse privado dos contribuintes, que são chamados a contribuir de acordo com sua capacidade e não com relação direta às vantagens gerais ou particulares que derivam de sua submissão ao Estado, ainda que, segundo ele, os serviços públicos sejam determinantes para o aumento da capacidade contributiva dos contribuintes (ou seja, os que mais pagam são os mais beneficiados – indiretamente – pelos serviços públicos do Estado, que impulsionam para o aumento de sua capacidade)¹³³.

¹³² GRIZIOTTI (1949), pp. 76-77.

¹³³ GRIZIOTTI (1949), p. 77. BALEEIRO, ao comentar a obra do Mestre de Pavia, sintetiza esta idéia da seguinte forma: “o Estado é um produtor de riquezas, pois os serviços públicos aumentam os lucros, diminuem o custo de produção e fomentam o poder aquisitivo dos consumidores. Ele incrementa a capacidade contributiva dos indivíduos, pois ele e a riqueza dependem dos serviços públicos. Existe, pois, uma correlação direta e indireta entre as vantagens e os tributos num sorites: ‘O Estado cobra impostos; os impostos alimentam as despesas; as despesas fornecem os serviços públicos; estes incrementam a riqueza, ou seja, a capacidade

Por outro lado, há princípios vinculados unicamente aos interesses públicos, tais como o *princípio da proteção*, que é aplicado nos impostos aduaneiros e contribuições recebidas por entidades especiais, que têm por finalidade o alcance de interesses públicos de natureza econômica, demográfica, social e moral; bem como o *princípio da redistribuição*, aplicado por meio de alíquotas fortemente progressivas ou taxas muito elevadas, com o intuito de corrigir ou modificar a distribuição da riqueza¹³⁴.

Na mesma linha, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES¹³⁵ afirma que GRIZIOTTI, no intuito de alinhar a doutrina contratualista à publicista, sustenta que a capacidade contributiva era a causa do tributo, pois os gastos públicos produzem serviços que aumentam a capacidade contributiva dos cidadãos. Logo, como o benefício obtido pelo contribuinte com o gasto público aumentava a sua capacidade contributiva, ele deveria ser onerado com o tributo. Esta concepção é fundamentada, ainda, na solidariedade entre os cidadãos, que é uma exigência de coesão social e de coexistência política no Estado.

De fato, na análise da causa dos impostos, a doutrina de GRIZIOTTI trabalha com a relação entre a capacidade contributiva e o benefício obtido por cada cidadão com os serviços públicos prestados pelo Estado, que, indiretamente, aumentam aquela capacidade. Não se trata de uma mera relação de prestação e contraprestação, como ocorre com as taxas, mas de uma sucessão lógica: o Estado exige o imposto; o imposto financia o orçamento; o orçamento provê os valores necessários para a prestação dos serviços públicos; os serviços públicos incrementam a riqueza do particular¹³⁶.

GRIZIOTTI ainda tratou de superar a concepção mais tradicional da Ciência das Finanças, introduzindo-lhe elementos sociais. Em alguns tributos a causa do dever de contribuir se encontra em razões éticas, de solidariedade, que confere um sentido de humanidade ao poder fiscal.¹³⁷ Já no caso dos chamados “impostos extrafiscais” a causa não estaria na capacidade econômica, mas em medidas protecionistas, redistributivas ou de

contributiva do indivíduo, criando margem para assento do imposto”. In BALEEIRO (2006), p. 715.

¹³⁴ GRIZIOTTI (1949), p. 77.

¹³⁵ GUIMARÃES (1983), p. 37.

¹³⁶ Cf. MARTÍN JIMÉNEZ (2001), pp. 924-925. Entre os pontos da doutrina de GRIZIOTTI que mais teriam sido aceitas pela doutrina espanhola, MARTÍN JIMÉNEZ cita a necessidade de justificação substancial e o caráter instrumental dos tributos.

¹³⁷ MARTÍN JIMÉNEZ (2001), p. 928.

natureza econômica, que, em alguns casos, podem ser justificadas pelo princípio da solidariedade. Ele chega a afirmar que os impostos extrafiscais não são impostos, eis que não têm a mesma natureza destes, pois se revestem de outro caráter¹³⁸.

Para GRIZIOTTI¹³⁹, a causa revela diversas funções, pois (a) constitui a essência da lei e do ato financeiro, (b) distingue um ingresso do outro, (c) serve para estabelecer os limites de cada ingresso, (d) é o elemento fundamental para reconhecer a justa imposição, (e) serve para determinar o sujeito passivo e (f) é útil para interpretar as leis e conhecer a intenção do legislador. Suas concepções, certamente, serviram para elucidar muitas questões materiais atinentes à tributação, tendo encontrado guarida entre seus seguidores na Escola de Pavia e mesmo fora dela, não sem críticas e adaptações, como será visto adiante.

2.2.3. A doutrina causalista dos seguidores da Escola de Pavia

O Autor que deu grande envergadura à doutrina de GRIZIOTTI foi EZIO VANONI, seu discípulo na Escola de Pavia. VANONI entendia que os princípios fundamentais que inspiram os sistemas tributários vigentes são o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício. O primeiro, baseado na solidariedade social, resolve-se na afirmação de que cada um deve contribuir para o bem comum de acordo com suas efetivas possibilidades, ao passo que o princípio do benefício é justificado pelo fato de que nem todos os serviços públicos beneficiam na mesma medida a todos os membros do Estado, o que se funda no conceito de pedir um particular pagamento para aquele que se beneficia de forma especial de certas atividades do Estado.¹⁴⁰

Mas a aplicação desses princípios não é feita nos mesmos termos das teorias contratuais, pois ambos se interpenetram na aplicação dos tributos. Nas taxas rege o princípio do benefício, modificado pela capacidade contributiva, que se aplica cada vez que se concedem isenções aos economicamente mais fracos ou se adéquam as alíquotas de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo. Já nos impostos está presente o princípio da

¹³⁸ Cf. GRIZIOTTI (1951), pp. 307-309.

¹³⁹ GRIZIOTTI (1951), pp. 309-316.

¹⁴⁰ Cf. VANONI (1973), pp. 134-135. Tal concepção difere, frise-se, da teoria contratualista do benefício por ele mesmo combatida. Vide *supra*.

capacidade contributiva, modificado pelo princípio do benefício, eis que a capacidade de pagamento pode aumentar de acordo com os benefícios que o contribuinte obtém do Estado¹⁴¹

EZIO VANONI recepcionou a teoria causalista de seu mestre GRIZIOTTI, fazendo-lhe, no entanto, algumas críticas¹⁴², de modo a torná-la mais próxima do fenômeno jurídico. Para ele, o dever do indivíduo de suportar o tributo e o direito do Estado a impô-lo já estava estabelecido abstratamente no mesmo momento em que, ao se constituir o Estado, começou a ser desenvolvida uma atividade dirigida à satisfação das finalidades públicas¹⁴³. Dessa forma, VANONI¹⁴⁴ indica que se explicam duas características essenciais do tributo.

A primeira delas é a de que devem pagar todos aqueles que, pertencendo pessoal ou economicamente à esfera de ação do Estado, encontrem-se na possibilidade de se beneficiar da atividade daquele, ainda que não exista qualquer correspondência quantitativa e imediata entre a utilidade que o particular obtém do desenvolvimento da atividade pública e o tributo pago. Enquanto o dever abstrato de pagar o tributo nasce como consequência da participação na vida do Estado, a lei regula a hipótese de incidência e a quantia a ser paga independentemente da intensidade com que o contribuinte haja gozado dos serviços públicos.

A segunda característica é a de que o tributo é um pagamento justificado pela finalidade essencial de prover o Estado de condições para satisfazer as necessidades públicas. Nesse prisma, VANONI¹⁴⁵ aponta que entre tributo e atividade do Estado dirigida à prestação de serviços públicos existe uma relação de meio e fim que não é irrelevante para o direito e que deve ser considerada ao ser construído juridicamente o tributo. Assim, a raiz da causa do tributo situa-se na necessidade de organização estatal, enquanto pressuposto do desenvolvimento da atividade daqueles que, por vínculos pessoais, econômicos ou sociais, pertencem ao Estado.

VANONI¹⁴⁶ rebate as críticas quanto à impossibilidade de transposição da doutrina da causa ao direito público, que se centravam no fato de que nos negócios jurídicos privados havia um elemento volitivo das partes, em que se inseria a causa negocial, ao passo

¹⁴¹ Cf. VANONI (1973), p. 136.

¹⁴² Cf. MARTÍN QUERALT (1973), p. 41.

¹⁴³ VANONI (1973), p. 170.

¹⁴⁴ VANONI (1973), pp. 170-171.

¹⁴⁵ VANONI (1973), p. 172.

que, no direito público, as obrigações são decorrentes da lei (*ex lege*), não havendo qualquer elemento de vontade. Para ele, a causa no negócio jurídico não se identifica nem com o consentimento nem com o objeto do negócio, mas transcende os elementos que o individualizam, correspondendo à função prática que o caracteriza. Da mesma forma, no caso da relação jurídica de direito público, a causa é a justificação teleológica da regulamentação jurídica da relação, que a lei trata de garantir.

Nesse prisma, não há que se confundir a fonte da obrigação com sua causa, pois, no caso tributário, a fonte será o fato jurídico de cuja ocorrência surge a relação jurídica entre Estado e contribuinte. A causa, diferentemente, é a hipotética justificação jurídica e econômica da hipotética relação entre ambos¹⁴⁷.

A causa, ainda que seja essencialmente um elemento objetivo da relação jurídica¹⁴⁸, também pode ser estudada sob o ponto de vista subjetivo. Sob este ponto de vista, a causa será a tentativa prática da relação, o elemento que justifica a tutela concedida pela lei. Logo, a causa do ponto de vista subjetivo tanto pode coincidir com a causa objetiva, traduzida no interesse do Estado em receber os meios econômicos necessários para os fins a que se destina, e, para o particular, no serviço que o Estado prestará à coletividade. Entretanto, sob o ponto de vista exclusivo do cidadão, este vê na atuação do Estado tão somente um meio ordenado a um fim, ou seja, à satisfação de determinadas necessidades que podem ser de natureza diversa (materiais ou imateriais, econômicas, políticas, culturais ou éticas, etc.)¹⁴⁹.

Não é necessário, ainda, que o fim almejado pelo tributo seja alcançado para que este seja considerado idôneo. Ao ser a causa a justificação teleológica da relação típica, basta que a relação estabelecida seja potencialmente idônea para conseguir o fim tutelado pela lei para que se possa falar em causa idônea. A causa do tributo estará ausente não quando o Estado falhe em suas atividades, mas quando falte toda e qualquer atividade, ou quando os

¹⁴⁶ VANONI (1973), pp. 173-174.

¹⁴⁷ Cf. VANONI (1973), p. 174.

¹⁴⁸ Aqui se trata, certamente, da relação jurídica em sentido amplo, nos dizeres de LOURIVAL VILANOVA (*Causalidade e relação no direito*. 4ª edição São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000, p. 19), ou, na concepção de PONTES DE MIRANDA, a “relação jurídica básica” (*Tratado de direito privado – Tomo I*. Campinas : Bookseller, 1999, p. 170).

¹⁴⁹ VANONI (1973), p. 177.

proventos do tributo sejam empregados para a obtenção de finalidades diversas das finalidades públicas¹⁵⁰.

VANONI¹⁵¹ explica que, com relação a um indivíduo que se relacione com um Estado por vínculos políticos, sociais ou econômicos, e que, portanto, já se encontra em condições de gozar das vantagens da atividade pública, já existe causa impositiva, ainda que não exista, todavia, um tributo a ser pago. Neste cenário, somente quando a lei tiver apreciado a posição típica dos indivíduos que se encontrem em condições similares, valorando, com base nos conceitos dominantes, sua concreta condição para suportar os encargos públicos com os meios econômicos de que disponham e às suas condições pessoais (princípio da capacidade), e com base nos benefícios que sejam obtidos do desenvolvimento da atividade pública (princípio do benefício), será individualizado o fato cuja realização dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária.

Outro seguidor de GRIZIOTTI que deu seqüência à doutrina causalista foi RENZO POMINI, que rebateu as críticas da doutrina clássica quanto à inexistência de causa da tributação além da própria lei tributária. Para ele, a causa do tributo não é a lei, mas aquilo que justifica a lei e que encontra na relação tributária criada pela lei. Ainda que se chame de causa “ético-política” a causa da lei tributária, esta se torna causa jurídica enquanto compenetra a obrigação, a qual é autorizada pela norma como lícita no caso concreto. A causa, para POMINI, é algo substancial que reflete, além do elemento jurídico, os elementos político e econômico-social, o que faz dela um conceito complexo que sintetiza as concausas elementares reciprocamente inter-relacionadas (de ordens política, econômico-social e jurídica)¹⁵².

POMINI¹⁵³ aponta que a doutrina de sua época indicava como causa a capacidade contributiva, que ligava a fatos impositivos (posse e transferência de riqueza, por exemplo) determinadas manifestações de tal capacidade, determinados não de forma absoluta, mas com relação às vantagens dos serviços públicos gerais.

¹⁵⁰ VANONI (1973), pp. 178-179.

¹⁵¹ VANONI (1973), p. 179.

¹⁵² POMINI (1951), p. 311.

¹⁵³ POMINI (1951), p. 313.

Além disso, POMINI¹⁵⁴ aponta que a doutrina distingue as entradas públicas de acordo com sua causa, o que permite diferenciar as entradas irracionais e arbitrárias, bem como as entradas fiscais das entradas extrafiscais. Estas, segundo ele, correspondem àquelas entradas que têm como causa não o escopo de fazer frente às despesas públicas, mas finalidades políticas ou econômico-sociais diversas, tais como protetivas, demográficas, de redistribuição etc., cujo fundamento é o interesse público.

POMINI¹⁵⁵ ainda realça que a causa tem a função de limitar o exercício do poder financeiro ao caso de imposições racionais (com causa), o que a dota de uma importante função de avaliação quando o tributo seja indevido, excessivo ou injusto. É ela que indica a natureza e a função de cada entrada, sendo um elemento constitutivo de cada uma e dando-lhe a essência específica, que se encontra na obrigação tributária criada pela lei, que era sua fonte, não sua causa jurídica. É a causa, ainda, que dá um conteúdo substancial à legislação.

POMINI¹⁵⁶, assim como faz VANONI, pontua ainda que não toca nem aos cidadãos nem aos magistrados questionar a utilidade das despesas públicas para as quais os tributos são destinados indistintamente, como é o caso dos impostos. O Juiz, portanto, não pode questionar se um determinado indivíduo obrigado ao recolhimento de uma determinada quantia a título de imposto se encontra em uma tal relação com os serviços públicos gerais que dêem lugar a uma causa impositiva, pois ele deve ater-se à existência formal da lei e à ocorrência do fato relacionado ao tributo, sem a possibilidade de analisar a existência em concreto de um nexo de causalidade entre o imposto cobrado e a atividade do Estado. Tal não ocorrerá, porém, quando for o caso de um tributo em cuja causa esteja relacionada uma contraprestação específica do Estado, como é o caso das taxas.

2.2.4. Atualidade das concepções causalistas de GRIZIOTTI

A doutrina causalista de GRIZIOTTI, embora continue sendo rechaçada por grande parte da doutrina, sobretudo por aquelas ainda presas às concepções formalistas do tributo, revela alguma semelhança com as principais discussões que se trava hodiernamente

¹⁵⁴ POMINI (1951), pp. 313-314.

¹⁵⁵ POMINI (1951), pp. 317-318.

¹⁵⁶ POMINI (1951), p. 323.

no campo material do direito tributário, mormente pela doutrina que estuda o tributo de acordo com suas funções no atual estágio de desenvolvimento do constitucionalismo.

ADOLFO J. MARTÍN JIMÉNEZ¹⁵⁷ testemunha que a doutrina de GRIZIOTTI foi mal compreendida na Itália, tanto pelo fato de alguns autores terem ligado a teoria causalista às concepções de causa no direito privado, levando-os a rechaçar de imediato a construção griziotiana, bem como na Espanha, não obstante a tradição ibérica de estudar o fenômeno tributário com ênfase nas questões materiais e de sua relação com o direito financeiro.

Nesse contexto, MARTÍN JIMÉNEZ¹⁵⁸ leciona que SAINZ DE BUJANDA, embora tenha criticado duramente as lições de GRIZIOTTI, apresenta as mesmas preocupações que o Professor de Pavia com relação à importância do princípio da capacidade contributiva como critério de justiça da tributação. A diferença entre um e outro, segundo MARTÍN JIMÉNEZ, era que GRIZIOTTI buscava como ponto de partida um elemento extrajurídico, qual seja, a noção de causa e o princípio da capacidade econômica tal como concebido pela Ciência das Finanças, extraindo disto conseqüências jurídicas. Assim como GRIZIOTTI, SAINZ DE BUJANDA definiu de forma unitária o Direito Financeiro, ligando o ingresso ao gasto público, bem como demonstrou preocupação em encontrar critérios substantivos de justiça que pudessem servir para controlar a arbitrariedade do legislador, tendo acudido ao princípio da capacidade contributiva, tal como o fizera GRIZIOTTI¹⁵⁹.

A bem da verdade, a rejeição de SAINZ DE BUJANDA¹⁶⁰ à teoria da causa deve-se à sua observação de que esta não deve servir à justificação da obrigação tributária, cujo surgimento se ampara na ocorrência de um fato previsto na lei tributária. Segundo o Professor espanhol, se o critério eleito pelo legislador (fato tributado) chocar-se contra o critério material de justiça consagrado na Constituição, a obrigação será reputada inválida, não porque lhe falte causa, mas porque o fato que se pretende tributar carece de fundamento constitucional. SAINZ DE BUJANDA, em câmbio, adota o termo “fundamento” para

¹⁵⁷ MARTÍN JIMÉNEZ (2001), pp. 926-927.

¹⁵⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2001), pp. 927-928. MARTÍN JIMÉNEZ aponta que SAINZ DE BUJANDA coloca-se de forma contraditória ao rechaçar a doutrina de GRIZIOTTI, pois afirma que este assume elementos próprios da Ciência das Finanças para explicar a causa dos tributos, ao passo que trata de demonstrar a inutilidade desta posição com atenção a critérios de justiça no âmbito tributário. Na verdade – reporta MARTÍN JIMÉNEZ – ambos pretendiam a mesma finalidade, que era a superação do positivismo de GIANNINI. In MARTÍN JIMÉNEZ (2001), p. 928, nota de rodapé 47.

¹⁵⁹ Cf. MARTÍN JIMÉNEZ (2001), pp. 933-934.

¹⁶⁰ *Hacienda y Derecho – Tomo III*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1963, pp. 182 e ss.

identificar o motivo da instituição de um determinado tributo¹⁶¹. Os pontos comuns das doutrinas, no entanto, é inegável.

Por outro lado, deve ser lembrado que, embora tenha trazido uma concepção de tributo com um aporte interdisciplinar, em que elementos econômicos e políticos teriam relevância, há um forte elemento jurídico na doutrina de GRIZIOTTI, o que é ainda mais realçado se aplicada às Constituições surgidas após a Segunda Guerra Mundial, em que são fortes os elementos políticos e econômicos. Em semelhante sentido, é a lição de CARLOS PALAO TABOADA¹⁶²:

“Tendo o direito tributário já alcançado a sua maturidade, deve perder em grande medida o receio à contaminação com os conhecimentos limítrofes. A Ciência das Finanças é um campo de estudo tipicamente interdisciplinar, e o correspondente método, bem empregado, não pode senão redundar em um recíproco aperfeiçoamento das disciplinas científicas nelas interessadas. A função da Ciência do Direito é explicar, desentranhar o sentido das leis e institutos, reduzindo-os a sistema, e em consequência deve se servir dos dados e conhecimentos que sirvam a este fim: econômicos, históricos, sociológicos, etc. Isto não é sair do método jurídico, mas entendê-lo em um sentido distanciado de um formalismo e um positivismo doentes”.

MARTÍNEZ JIMÉNEZ¹⁶³ demonstra que a necessidade de utilizar estudos interdisciplinares poderia ter feitos fundamentais para o direito tributário, sem negar a importância do aspecto jurídico da investigação do cientista do direito. Além disso, entende o Professor de Cádiz que as exigências da sociedade atual e os novos temas que se apresentam ao Direito Financeiro fazem com que os postulados de GRIZIOTTI tenham hoje cada vez mais força, pois dificilmente se podem estudar estes novos desafios com método estrita e puramente jurídico.

Também a unidade entre o direito tributário e o direito financeiro encontrou respaldo em doutrinas posteriores. ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO¹⁶⁴ não só reconhece a unidade do direito financeiro, como identifica um nexa teleológico entre os ingressos e os gastos públicos, nexa este que não se aloja em qualquer critério extrajurídico, pois advém da própria Constituição (o que, diga-se de passagem, é plenamente aplicável à nossa realidade constitucional). Nas palavras do autor:

¹⁶¹ SAINZ DE BUJANDA (1966), pp. 540 e ss.

¹⁶² *Apud* MARTÍN JIMÉNEZ, pp. 942-943.

¹⁶³ MARTÍN JIMÉNEZ (2001), p. 947.

“A unidade essencial do fenômeno financeiro, a conexão entre os ingressos e os gastos públicos, vem dada por um critério teleológico: o do fim das normas e o interesse juridicamente protegido. Na minha opinião, existe uma conexão instrumental, não em um plano lógico, mas também em um plano jurídico, entre os ingressos; conexão que se reflete na união entre os tributos e o dever geral, sancionado pela Constituição, de contribuir à sustentação dos gastos públicos segundo a capacidade contributiva. E esta conexão, que se expressa na instituição do Orçamento, demonstra a unidade do fenômeno financeiro e a possibilidade de dividir seu conteúdo tentando – como às vezes se pretende – limitar a realidade jurídica financeira somente aos ingressos públicos ou, inclusive, aos impostos”.

Embora o citado autor espanhol veja com ressalvas a teoria causalista de GRIZIOTTI, por não aceitar todos os seus postulados – o que tampouco é feito no presente trabalho, sobretudo pela recusa da análise da “causa” das normas individuais e concretas -, ele admite que muitos dos avanços da doutrina causalista são perfeitamente aplicáveis à realidade espanhola, sobretudo pela importância de se estudar a função que o tributo cumpre dentro da atividade do Estado (ou seja, uma análise *funcional* do tributo, além das análises meramente formais).

No Brasil, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁶⁵ tem admitido utilidade no tratamento da causa no direito tributário, tomando-a no aspecto pragmático, ou seja, na relação entre a norma jurídica e seus usuários:

“Finamente, a análise pragmática – que interessa a este estudo – busca a relação entre a norma e seus usuários. Aqui se torna relevante a função exercida pela norma, retomando o termo ‘causa’ o sentido acima proposto: qual o papel exercido por semelhante norma? Por que aquela relação jurídica foi escolhida para dar nascimento à obrigação tributária? Qual ‘a razão última e aparente pela qual um fato da vida é tomado como pressuposto da obrigação tributária’? O que justifica a lei tributária? A partir da análise pragmática, poder-se-á discutir a existência de critérios definidores das próprias espécies tributárias.

(...)

A causa, tal como estudada na visão pragmática tem, ao contrário, uma visão para o futuro, já que perquire o papel da norma no Ordenamento, *i.e.*, qual a função da norma. Nas palavras do mesmo autor o exame ‘não parte da pergunta do por quê, ela parte da pergunta do ‘para quê’”.

O aludido Professor ressalta a grande atualidade da teoria da causa para as discussões no direito tributário brasileiro, mormente pela relevância dada ao princípio da

¹⁶⁴ *Introducción al derecho financiero – un ensayo sobre los fundamentos teóricos de Derecho Financiero*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 72.

¹⁶⁵ SCHOUERI (2005), pp. 142-143. No caso, SCHOUERI distingue a causa da “causalidade” tratada por MARCO AURÉLIO GRECO

capacidade contributiva e a correta divisão dos custos sociais entre os contribuintes. Neste prisma, SCHOUERI¹⁶⁶ sustenta que

“Esta idéia de participação nos custos sociais reveste-se de importância, no sistema brasileiro, quando se tem em conta que a República Federativa baseia-se nos valores da justiça e solidariedade, nos termos do artigo 3º da Constituição Federal. A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não apenas como fundamento, em si, da tributação, mas também como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.”

Além disso, a teoria da causa, no contexto do direito tributário brasileiro atual, demonstra-se pertinente em função da busca da funcionalidade dos tributos no contexto do nosso Estado interventor e regulador das ordens econômica e social, o que exige uma análise das finalidades da tributação. Neste sentido, é a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁶⁷:

“As causas dos tributos não se assentam, de forma inexorável e exclusiva, nas materialidades revistas no texto constitucional, ou seja, os negócios jurídicos, as situações patrimoniais e atividades públicas específicas, mas na sua vinculação aos destinos (gerais para os impostos, e específicos para as taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e gerais)”.

Por tudo isso, o estudo da causa dos tributos revela-se útil nas discussões atuais. Não há, propriamente, a alegada “contaminação” da ciência do direito pela ciência das finanças ou de outros ramos científicos na aplicação da teoria da causa de GRIZIOTTI, mas apenas uma salutar análise interdisciplinar que enriquece a investigação da tributação¹⁶⁸, o que será mais bem esmiuçado na análise da Teoria Estruturante de Friedrich Müller e sua aplicação na concretização das normas de competência tributária. Veja-se, ainda, traços da atualidade da doutrina causalista de GRIZIOTTI no item conclusivo deste capítulo, em que é feita uma ponderação da posição do tributo no momento atual de nossa evolução.

¹⁶⁶ SCHOUERI (2005), pp. 151-152.

¹⁶⁷ MELO (2000), pp. 35-36.

¹⁶⁸ É exatamente esta a análise de RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO, em alentado estudo sobre a tributação no Brasil: “Críticas não têm faltado aos critérios de investigação propostos por Grizioti. São eles ranços imobilistas, responsáveis por tantos males que se hão causado às potencialidades das ciências sociais e, por via de consequência, à sociedade mesma. A visão interdisciplinar sugerida pelo grande financista assemelha-se-nos a única capaz de levar a tributação e, numa postura mais ampla, as finanças públicas, ao seu verdadeiro e efetivo papel mudancista”. FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro : Forense, 1981, p. 16.

2.3. O Tributo no Estado Social e Democrático de Direito

Como visto, após o declínio do Estado Liberal e ascensão do modelo de Estado Social, causada, entre outros motivos, pela crise do entreguerras ocorrido no início do Século XX, o tributo passou a ter funções bem mais significativas, porquanto passou a não só ser o meio de obtenção de recursos para o custeio das despesas do Estado, de forma neutra, mas passou a influir decididamente na vida dos cidadãos.

Nesse contexto, além de custeio da máquina estatal, o tributo também passou a ser fonte de custeio de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento e à diminuição das diferenças, bem como meio de divisão de riquezas e de intervenção do Estado nas ordens econômica e social. Sua importância no contexto social, portanto, cresce, o que levou parte da doutrina em falar no surgimento de um verdadeiro “Estado Fiscal” (em outra conotação) e “Estado de impostos”, eis que as necessidades de recursos, com o aumento de tarefas estatais, cresceu consideravelmente¹⁶⁹.

De poder de império exercido pelo Soberano, o tributo passou a ser um dever fundamental dos cidadãos de contribuição para as novas finalidades do Estado, pautando-se principalmente pelos princípios da solidariedade e do sacrifício, sem descurar-se, no entanto, da legalidade alcançada pelo Estado de Direito. Estes traços, fundamentais para a compreensão do tributo atualmente, merecem análise mais detida, que será feita nas linhas seguintes.

2.3.1. O tributo enquanto dever fundamental

Com a função do Estado passando a ser não mais a proteção de interesses de certos setores sociais, mas a busca da concretização da dignidade da pessoa humana e dos demais direitos fundamentais, o tributo passou a ser não apenas a fonte de custeio das ações

¹⁶⁹ Merece menção a detida análise que faz JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN no capítulo introdutório de seu *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. BARQUERO ESTEVAN, no capítulo inaugural de sua obra, trata da concepção de ERNST FORSTHOFF sobre o conceito de “Estado fiscal ou impositivo”, que seria o vínculo indispensável de união entre os princípios de Estado de Direito e de Estado Social, pois este somente poderia alcançar seus objetivos recorrendo aos impostos como instrumento financeiro. In BARQUERO ESTEVAN (2002), pp. 31-32.

do Estado de polícia ou fiscal-liberal, ou ainda um dever de submissão ao soberano, mas um instrumento de redução de desigualdades e de intervenção direta do Estado nas ordens econômica e social. O tributo, assim, passou a integrar a outra face dos direitos fundamentais, pois se presta a custear a sua concretização, sendo o seu fundamento, portanto, a conexão do dever de contribuir com o gasto público e a sua ordenação.

Para CASALTA NABAIS¹⁷⁰, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria, colocada ao lado e de forma correlativa dos direitos fundamentais (embora não tenham recebido o mesmo tratamento constitucional destes), cujo objetivo é a realização do bem comum. Estes deveres têm relação com a solidariedade, seja política, econômica ou social, que se conecta, lógica ou ideologicamente, com a cláusula do Estado Social e Democrático de Direito e com os direitos econômicos e sociais que se consagram nas Constituições modernas¹⁷¹.

Por essa razão, os deveres fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito são distintos dos deveres fundamentais do Estado Liberal. Neste, os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos eram a outra face, respectivamente, da liberdade e da propriedade¹⁷². Com a instituição do Estado Social, surgem os deveres econômicos, sociais e culturais, que se apresentam associados aos direitos sociais¹⁷³.

¹⁷⁰ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra : Almedina, 2004, pp. 35-38. “(...) os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais”. “(...) os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (Primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais. Conceito esse que, não obstante não se configurar como o contrapolo ou os antípodas dos direitos fundamentais, também está orientado para a definição do *estatuto constitucional do indivíduo* e, consequentemente, da posição proeminente que nele ocupam os seus direitos ou *status activi*. Neste sentido vai, de resto, o facto de o reconhecimento e consagração constitucional dos deveres ter por função, não apenas estabelecer o seu fundamento jurídico, mas também limitar as intervenções dos poderes públicos (ou outros) na esfera jurídica dos indivíduos, assim valorizando os aspectos garantísticos da constituição: é que, um tal reconhecimento e consagração específicos acabam por evitar que funcione uma cláusula geral de deverosidade social que, de outro modo, poderia muito bem ser chamada a actuar”.

¹⁷¹ Cf. RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. In *Revista española de derecho financiero* 125, ja./mar.-2005, p. 27.

¹⁷² CASALTA NABAIS (2004), p. 48.

¹⁷³ CASALTA NABAIS esclarece que tais deveres “exprimem o comprometimento dos indivíduos na existência, não do estado como os deveres clássicos (liberais), nem do estado democrático como os deveres políticos, mas

O dever de contribuir de acordo com a capacidade econômica e mediante um sistema tributário justo, assim como a conexão do dever constitucional de contribuir com a sustentação dos gastos públicos ordenados segundo critérios constitucionais de equidade, eficiência e economia permite afirmar um direito dos cidadãos contribuintes como limite ao dever de contribuir, mas não o legitima a deixar de pagar o tributo caso a política orçamentária, o destino dos gastos ou os fins da política geral do Estado sejam desconformes às suas idéias¹⁷⁴. Não existe, assim, um direito constitucional à objeção fiscal conexo com o dever de contribuir, a não ser que haja uma violação do Estado às regras explicitadas na Constituição do Estado, que torne inconstitucional a imposição. Do contrário, tocará ao cidadão exercer seu controle mediante o voto, devendo o Poder Judiciário efetuar o controle das leis orçamentárias e das políticas públicas.

O dever fundamental de pagar tributos, ao contrário das obrigações tributárias, tem um caráter abstrato, inespecífico e geral, pois não se correlaciona a nenhuma situação jurídica concreta. Mas são susceptíveis de serem concretizados, mediante a intervenção sucessiva do Poder Legislativo e da Administração Pública, com a elaboração de lei tributária, que defina todos os elementos necessários à incidência e à formação da relação jurídica entre Estado e cidadão, e o lançamento, que promova a delimitação do caráter patrimonial da obrigação.

Dessa forma, como ressalta RODRÍGUEZ BEREJO¹⁷⁵, a estrutura dos chamados deveres fundamentais se distingue necessariamente da estrutura dos direitos fundamentais, no sentido de que, para a sua efetividade, resulta sempre necessária uma concretização ou um desenvolvimento legislativo prévio. Os deveres fundamentais, portanto, são normas jurídicas cujo descumprimento não enseja uma sanção direta para o agente, na medida em que sequer se pode saber, de antemão, a conduta a ser efetuada. Trata-se, no dizer de DIMITRI DIMOULIS¹⁷⁶, de normas jurídicas de baixa densidade, já que são incapazes de, por si, obrigar, dar ensejo à formação de normas individuais e concretas e à aplicação de sanções.

do estado empenhado numa dada sociedade que assim é, em larga medida, fruto da sua acção e intervenção. In CASALTA NABAIS (2004), p. 52.

¹⁷⁴ Cf. RODRÍGUEZ BEREJO (2005), pp. 9-10.

¹⁷⁵ RODRÍGUEZ BEREJO (2005), p. 23.

¹⁷⁶ DIMITRI DIMOULIS define a densidade normativa como “critério quantitativo que permite classificar as disposições jurídicas de acordo com seu grau de concretude (porosidade, abertura). Quanto maior for o número de interpretações divergentes que podem ser sustentadas em relação a determinado texto normativo, menor será

Por outro lado, os deveres fundamentais impõem uma obrigação ao legislador para veicular as regras que lhes dêem densidade, pois as Constituições modernas trazem direitos que devem ser garantidos e buscados pelo Estado, no cumprimento de suas funções. Desta forma, o descumprimento, por este, deste dever de concretização (não no sentido mülleriano) dos deveres fundamentais, podem dar ensejo à aplicação de sanções aos agentes públicos ou ainda desencadear procedimentos judiciais aptos à supressão dessas lacunas, como é o caso das ações diretas de inconstitucionalidade por omissão e dos mandados de injunção.

Tem-se, com isso, uma grande diferença entre o dever de pagar tributos e a obrigação tributária, aquele de caráter geral e de matriz constitucional, e esta como uma norma individual e concreta de coordenadas precisas determinadas por uma lei (infraconstitucional).

2.3.2. O tributo como instrumento de intervenção do Estado

Outra característica do tributo no contexto do Estado Social e Democrático de Direito foi a de servir como um instrumento de intervenção estatal na economia, mediante estímulos fiscais positivos, tais como subsídios, isenções, diferimentos, benefícios e subvenções¹⁷⁷, em muito semelhante ao que NORBERTO BOBBIO¹⁷⁸ denomina “sanções positivas”; e negativos, mediante o agravamento fiscal de condutas não desejadas, no intuito de desencorajá-las, em proveito de toda a coletividade.

A utilização do tributo com fins regulatórios é traço marcante do Estado Social e Democrático de Direito, na medida em que esta forma de intervenção estatal na economia é

sua densidade normativa (e vice-versa)”. In DIMOULIS (2006), p. 275. Para CANOTILHO, “a concretização seria a ‘densificação’, ou ‘processo de densificação’ de normas ou regras de grande ‘abertura’ – princípios, normas constitucionais, cláusulas legais indeterminadas – de forma a possibilitar a solução de um problema”. In CANOTILHO (1982), pp. 321-322.

¹⁷⁷ Para um alentado estudo dessas espécies de incentivos fiscais, vide CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro : Renovar, 2004, Capítulo II.

¹⁷⁸ BOBBIO (2007), Capítulo 2.

absolutamente contrária aos ideais liberais vigentes no Estado Fiscal, como bem acentua LEILA PAIVA¹⁷⁹:

“A utilização do poder de tributar como meio regulatório ia de encontro aos anseios da concepção liberal do Estado de Direito, que, historicamente, se confunde com o Estado Fiscal, onde a liberdade é o valor principal. No Estado Social de Direito, contudo, a intensificação das relações entre o Estado e a sociedade potencializava a necessidade da efetivação da justiça social e do desenvolvimento econômico. Por esse motivo, o Estado Fiscal teve seus objetivos ampliados aos setores político, social e econômico, sem que isso tenha abalado sua substância ou sua estrutura.”

Conforme preleciona WERTHER BOTELHO SPAGNOL¹⁸⁰, “a tributação sofreu uma transformação fundamental, visto que seus objetivos extrapolaram o limite da consecução dos gastos públicos, para também assumir uma função de reestruturação social. Os tributos, agora, são usados também como um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, podendo inclusive ir além disso (proteção da família, etc.)”.

O Estado hodierno já não pode se abster de interferir nas ordens econômica e social sempre que necessário, e mesmo quando exerce o poder de tributar deverá fazê-lo de forma a buscar atingir os seus objetivos econômicos e sociais (finalidades constitucionais). Isto porque o tributo passou a ser instrumento para a implementação de políticas públicas ativas do Estado, de modo a assegurar a promoção dos direitos fundamentais¹⁸¹, dentro de uma ótica de Constituição dirigente da ordem social. Neste contexto, vale menção ao magistério de ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO¹⁸²:

“Existe uma perfeita ilação lógica e funcional de que se depreende uma configuração institucional da Fazenda Pública como um instrumento de transformação e emancipação econômica e social, na medida em que os poderes públicos, através dos programas de ingressos e de gastos públicos, aparecem comprometidos, em virtude dos princípios jurídicos e dos critérios reitores sancionados na Constituição, com a consecução de uma ordem social mais igualitária e mais justa... E isto não se pode obter dentro o sistema de economia de mercado que a nossa Constituição impõe sem a intervenção decisiva da Fazenda Pública. (...) O poder tributário não é somente condição necessária para a garantia das liberdades economicamente relevantes; constitui também um pressuposto irrenunciável do cumprimento pelo Estado do mandato constitucional de estabelecer um Estado social. O poder tributário constitui uma conexão básica entre Estado de Direito e Estado Social” (grifo original)

¹⁷⁹ *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*. Dissertação de mestrado, USP. São Paulo, 1994, p. 39.

¹⁸⁰ SPAGNOL (1994), p. 71.

¹⁸¹ CALIENDO (2009), pp. 83-84.

O dever de diminuição das desigualdades torna o tributo um instrumento também de redistribuição de riquezas, mediante técnicas de progressividade de impostos e imunidades tendentes a salvaguardar o mínimo existencial dos cidadãos. Além disto, como será visto no próximo tópico, é com a receita dos tributos que o Estado promoverá medidas para garantir o gozo dos direitos fundamentais e o próprio bem-estar dos cidadãos.

2.3.3. A teoria do sacrifício, a solidariedade e o re-enquadramento da teoria do benefício

Talvez o traço mais marcante da transição do Estado Liberal para o Estado Social, no tocante à tributação, tenha sido a utilização dos tributos com a finalidade redistributiva das riquezas, fazendo com que os mais ricos arcassem com os custos dos serviços públicos de maneira proporcionalmente mais acentuada do que os mais pobres, que, por sua vez, seriam os beneficiários da maioria dos serviços públicos executado pelo Estado, sobretudo aqueles relacionados à promoção da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial.

Há uma corrente que defende que, no contexto do Estado Social e Democrático de Direito, a remuneração por serviços públicos divisíveis deve ser efetuada de acordo com o Princípio do Benefício, em que cada cidadão concorrerá para a despesa pública de acordo com a exata medida do benefício obtido pela atuação estatal¹⁸². Tal se daria, ainda, com relação às contribuições de melhoria e com as contribuições parafiscais, pois somente os indivíduos beneficiados pela atuação estatal correspondente deverão arcar com as despesas correlatas, como exigência de uma justiça fiscal, e desde que, evidentemente, a contribuição específica não tolha seu mínimo existencial e não apresente caráter confiscatório.

Com efeito, mesmo no Estado Social e Democrático de Direito o benefício ainda terá alguma influência em alguns casos, embora sofrendo uma nova roupagem e uma severa limitação, manifestada pelas isenções e imunidades de taxas e contribuições estendidas aos menos favorecidos.

Por outro lado, o grande princípio ordenador da tributação no Estado Social e Democrático de Direito, sem sombra de dúvidas, é a capacidade contributiva, que exige que a

¹⁸² RODRÍGUEZ BEREJO (2005), pp. 27-28.

¹⁸³ Em semelhante sentido: SANTOS (2003), pp. 404-405.

repartição dos impostos pelos cidadãos seja feita de acordo com sua capacidade econômica, independentemente do grau de satisfação que cada um possa fruir da atividade estatal organizada. Trata-se, pois, de contribuição dos cidadãos ao custeio das despesas públicas como dever social, como o sacrifício que cada um deve sofrer em prol do bem comum e da possibilidade da vida em comunidade, o que o difere da sua assimilação a uma espécie de “preço”, como ocorre com o Princípio do Benefício¹⁸⁴.

A idéia da capacidade contributiva é a de que nenhum indivíduo, agindo isoladamente, poderia atingir o pleno desenvolvimento de sua personalidade, mas apenas em colaboração com os restantes membros da sociedade em que está inserido. Desta forma, cada um tem uma quota-parte de responsabilidade perante o bem comum, ao qual deverá contribuir de acordo com a sua capacidade. Trata-se, pois, de uma exigência do caráter social da própria natureza humana, o princípio da solidariedade¹⁸⁵.

Vê-se, portanto, uma íntima ligação entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, na conformação dos critérios de justiça social de um dado sistema tributário. Entretanto, estes valores não serão os únicos a pautar um sistema fiscal justo e eficiente, pois, ao lado de ambos, incorrerão os princípios do não-confisco (corolário da liberdade) e da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, bem como o da própria igualdade (em sua forma relativizada e mediata). Tais valores poderão acarretar a superação do próprio princípio da capacidade contributiva, como é o caso da utilização de alguns impostos como medida de indução positiva (benefícios) ou negativa (excessivas alíquotas), ou a sua mitigação, como no caso dos impostos regulatórios, em que somente a capacidade contributiva objetiva será considerada. Tais questões serão abordadas neste trabalho, de forma mais alentada, em momento oportuno.

Há, efetivamente, um embate entre a teoria do benefício e a teoria do sacrifício, fundada na capacidade contributiva e no princípio da solidariedade, pois nas sociedades modernas muitos, senão a maioria dos cidadãos não tem meios para pagar ao Estado o custo pelos serviços públicos que gozam. Neste sentido, discute-se se na fórmula de custeio do Estado deveria predominar os impostos, que são instrumentos por excelência para a promoção da distribuição das riquezas, ou se o Estado deverá também suprir-se de fontes por intermédio

¹⁸⁴ Cf. SANTOS (2003), p. 405.

¹⁸⁵ Cf. SANTOS (2003), p. 405.

de taxas e contribuições, que guardam certo sentido de justiça, pois são cobradas, especificamente, daqueles que delas tiram proveito¹⁸⁶.

Alguns sistemas, inclusive, chegam a dar preferência expressa ao princípio do sacrifício, como ocorre com os sistemas alemão e espanhol, que estabelecem que o princípio da capacidade contributiva deve sempre prevalecer¹⁸⁷.

Entretanto, o que se tem no Estado Social e Democrático de Direito atual não é uma absoluta aplicação da teoria do sacrifício ou da teoria do benefício, mas uma interligação e interconexão entre ambos na formação de um sistema tributário. No caso brasileiro, inclusive, não há sequer um limite à tributação e custeio dos serviços divisíveis pelos impostos, eis que o art. 145, inciso II da CF/88¹⁸⁸ somente limita o oposto, ou seja, a tributação de serviços indivisíveis pelas taxas. E o faz, evidentemente, pela dificuldade em se mensurar o exato benefício que cada um teria usufruído ou dado causa do serviço prestado pelo Estado, o que corresponde a uma velha crítica aos sistemas baseados no benefício, como bem expôs VANONI.

¹⁸⁶ Este embate é apresentado primordialmente em BARQUERO ESTEVAN (2002), pp. 79 e ss., inclusive com uma síntese dos prós e contras da adoção de cada um desses sistemas. Como esta discussão, contudo, não é o foco deste trabalho, remete-se o leitor à obra do mestre espanhol.

¹⁸⁷ Neste sentido, BARQUERO ESTEVAN anota que “os economistas, sem prejuízo de outras perspectivas (como a da equidade), prestam uma muito especial atenção à análise da eficiência na provisão de bens e serviços públicos, assim como à da necessária adequação de tal provisão às preferências individuais dos cidadãos. E, desde esta perspectiva, tende-se a afirmar a maior idoneidade dos tributos baseados no princípio da equivalência (ou do benefício), chegando-se a postular em algum caso uma modificação radical dos sistemas tributários, segundo a qual estes deveriam se apoiar em muito maior medida que agora em tributos causais. Frente a isso, quando os juristas abordam este problema o fazem fundamentalmente desde a perspectiva da justiça no reparto das cargas tributárias (questão que, como é notório, também ocupou e segue ocupando aos economistas e os filósofos políticos), considerada isoladamente com respeito à questão da determinação dos bens e serviços públicos e seu custo. Ou bem se aproximam dele desde a perspectiva da necessidade de garantir as prestações sociais básicas, de acordo com a consciência social imperante, como reclamam os ordenamentos constitucionais que acolhem a cláusula do Estado Social. Isso os leva a formulações tais como a do “princípio do Estado impositivo”, que se afirma como um princípio estrutural do Estado constitucional alemão, que suporia um limite ao uso dos tributos ‘causais’. Ou, como sucede em nosso âmbito, leva ao intento de construir um conceito constitucional de tributo regido em todo caso pelo princípio da capacidade econômica. Busca-se, assim, consolidar a preferência, frente ao princípio da equivalência, do princípio da capacidade econômica, princípio que se aplicaria em qualquer caso a todas as figuras qualificadas pelo legislador como tributos (impostos, taxas ou contribuições especiais, por decisão constituinte (31.1 CE)”. In BARQUERO ESTEVAN (2002), pp. 85-88. Note-se que o autor espanhol utiliza a expressão “tributos causais” para identificar as taxas e as contribuições, postura esta que não será adotada neste trabalho, eis que aqui se defende a existência de causa em todos os tributos, inclusive nos impostos.

¹⁸⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição

Por sua vez, há serviços cuja fruição ou disponibilização ao contribuinte se dá de maneira compulsória, tocando ao cidadão contribuir ainda que dele não faça uso, tais como são os serviços de água e esgoto, por exemplo. Nestes casos, evidentemente, o que se cobra é o serviço de manutenção geral de tubulações e dos mecanismos de purificação e escoamento, além de materiais empregados neste processo, que, necessariamente, devem ser disponibilizados a todos (eis que o Estado não pode levar tubulações a apenas algumas residências e a outras não). Logo, sem mencionar a discutível “divisibilidade” destes “serviços”, fato é que o Estado coage o indivíduo a recolher um mínimo ainda que nem uma gota de água seja consumida, o que torna a taxa muito mais um imposto.

Além disso, o prestígio do sistema brasileiro à teoria do sacrifício encontra-se expresso na CF/88, eis que o parágrafo primeiro do art. 145 da Carta é peremptório ao determinar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Por outro lado, a obrigatoriedade da prestação de determinados serviços pelo Estado, vinculados a direitos fundamentais dos cidadãos (sobretudo à dignidade da pessoa humana), revela que nem mesmo em se tratando das taxas poderá ser aplicada isoladamente a teoria do benefício, eis que, como já dito, há um grande contingente populacional que não pode arcar com os custos da ação estatal, bem como uma esfera mínima de serviços, ligados à dignidade da pessoa humana, que devem ser considerados como imunes à tributação¹⁸⁹. Esta camada da população, aliás, não só não pode arcar com os custos, como é a principal beneficiária da atuação do Estado, em sua função assistencial. Tal “buraco” no orçamento estatal, ocasionado pela hipossuficiência de grande parte da população, tampouco poderá ser arcada em maior grau por aqueles que também gozam dos mesmos serviços, mas que revelam capacidade de contribuir, eis que o pagamento das taxas deve ser limitada ao custo do serviço para o cidadão individualmente considerado, como é uma das premissas desta espécie de tributo (divisibilidade e especificidade), pois, do contrário, ter-se-ia verdadeiros impostos, não taxas¹⁹⁰. Logo, o déficit de custeio dos serviços públicos divisíveis deverá ser totalmente suprido pela receita dos impostos, que se prestam, justamente, ao custeio de despesas gerais

¹⁸⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1999, pp. 211-212.

do Estado, o que ressalta a inter-conexão entre o benefício e o sacrifício, com preponderância deste, na tributação no Estado Social e Democrático de Direito.

E mesmo as contribuições, que em sua origem reivindicavam certa “contratualidade” entre contribuintes e Estado, não são totalmente fundadas na teoria do benefício, eis que também aí impera o sacrifício, neste caso com ainda mais força no princípio da solidariedade. Tal ocorrerá, sobretudo, nas contribuições sociais, que têm por finalidade custear a saúde, a previdência e a assistência sociais. Talvez os traços mais fortes da teoria do benefício estejam nas contribuições de melhoria e nas contribuições corporativas (baseadas em uma espécie de “benefício de grupo”¹⁹¹), ainda que estas últimas, em muitos casos, admitam isenções ou reduções para novos ou antigos membros, em função de sua capacidade ou tempo de contribuição à entidade.

Por tudo isso, a redução da tributação à aplicação de uma teoria do benefício, sobre estar absolutamente superada por tudo o quanto já foi dito antes, tenderia a reduzir o Estado a um mínimo indispensável, em que somente aqueles que podem usufruiriam dos serviços estatais, deixando uma imensa massa de desfavorecidos à margem de uma vida social digna, o que torna a teoria do sacrifício, fortemente amparada na capacidade contributiva e na solidariedade, a grande postura do sistema tributário em um Estado Social e Democrático de Direito. O que prevalece, portanto, é o princípio da capacidade contributiva frente ao benefício, ainda que este possa ser usado desde que haja um critério de justiça na distribuição dos encargos.

É evidente que a capacidade contributiva, abordada no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito, não será a mesma tratada pelo liberalismo, sobretudo com a sua inclusão na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789¹⁹², em que o princípio mais se aproximava da idéia de liberdade e de igualdade *perante* a lei (igualdade formal) do que *na* lei (igualdade material).

¹⁹⁰ Em semelhante sentido: BARQUERO ESTEVAN (2002), pp. 112-113, que considera que o custo extra com o serviços divisíveis, que não puderem ser pagos por cidadãos sem capacidade, devem entrar nos custos gerais do Estado..

¹⁹¹ Cf. BARQUERO ESTEVAN (2002), p. 114.

¹⁹² “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.

A capacidade contributiva, no Estado Social e Democrático de Direito, deixa de ter a mesma conotação que tinha no Estado Fiscal-Liberal, vinculada à Teoria do Benefício também com relação aos impostos, para representar um mecanismo de consagração da justiça fiscal, exigindo um sacrifício maior daqueles que mais demonstram capacidade econômica. Neste contexto, merece citação a lição de JOSÉ MARCOS DOMINGOS DE OLIVEIRA¹⁹³:

“Respeitando a liberdade humana, o tributo é o instituto que permite racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade: ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigi-lo daqueles que, por uma razão ou por outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma vigente. Tal é a concepção ético-jurídica do tributo, baseada no interesse social, resultante da *possibilidade* que tem o indivíduo, componente do grupo, de concorrer para o sustento deste; possibilidade que, se efetiva, transforma-se em *dever*, pois, do contrário, estar-se-ia determinando ou, pelo menos, ensejando o locupletamento de uns à custa de outros e a própria inviabilização da forma social. Essa *possibilidade-dever* de cada um contribuir para o custeio do Estado determinará, de consequência, a *medida do sacrifício individual* que este poderá legitimamente reivindicar, sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também aqui, frustrar a sua manutenção. Estabelecem-se, assim, as bases lógicas do princípio da capacidade contributiva como fundamento do tributo e que tem a ver com as convicções mais profundas da cidadania e do Estado de Direito”.

A propósito, convém mencionar que a capacidade contributiva, no período em que predominavam as teses mais liberais, não era considerada um dado jurídico, pois sua invocação era atribuída à ciência das finanças, o que levou os tributaristas a deixar de estudá-la, sobretudo por influência de GIANNINI. Neste prisma, revela-se o pioneirismo de WAGNER, por ser um dos primeiros a defender a justiça fiscal pela capacidade econômica na tributação, e mais uma importante influência de GRIZIOTTI para a doutrina atual, pois o mestre de Pavia tinha como um dos alicerces de sua teoria a capacidade contributiva como uma das causas da tributação.

2.4. Algumas considerações

Como visto, os tributos têm uma importância inegavelmente funcional no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito, não mais podendo ser estudados com base em posturas eminentemente formais. Deve-lhes ser dado, ainda, o tratamento de

¹⁹³ *Direito tributário – capacidade contributiva*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1998, pp. 5-7. Os grifos são originais.

institutos constitucionais por excelência, com todas as decorrências que a doutrina constitucionalista (e da própria Teoria do Estado) pressupõe.

Nesse contexto, a doutrina causalista da tributação não se encontra totalmente inaplicável hodiernamente, pois muitas das preocupações de GRIZIOTTI são bastante atuais no Estado de Direito moderno, caso esta postura teórica seja voltada não à obrigação tributária (relação jurídica em sentido estrito), o que é um erro, mas à tributação enquanto fenômeno constitucional, no nosso caso, com foco na Constituição Federal de 1988.

Aliás, a causa será trabalhada, na presente dissertação, em dois de seus desdobramentos: a causa como finalidade ou causa final da tributação (para que tributar?) e a causa como fundamento da tributação (por que tributar?). O primeiro aspecto corresponderá, neste trabalho, à *finalidade* constitucional da tributação, enquanto que o segundo, conceito mais amplo que até mesmo engloba a *finalidade*, será tratado como *motivo*. Tais aspectos serão enfrentados, de maneira mais percuciente, em momentos oportunos ao longo deste trabalho.

E também na doutrina os impactos da nova configuração estatal devem ser sentidos. FERNANDO FACURY SCAFF¹⁹⁴ aponta que a área tributária ainda passa por uma análise meramente de forma, sempre interpretação de bloqueio, já que não se pensa, em nosso país, nas normas tributárias para a construção da cidadania, para a reconstrução do Estado. Se ao Estado é atribuído determinado papel, ele tem que ter recursos para isso. Este é um ângulo sob o qual não se tem analisado a tributação e que precisa ser feito.

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE¹⁹⁵, com muita propriedade, aponta que “a ênfase no estudo tributário tem recaído sobre o pluralismo metodológico e a sede constitucional da competência tributária e suas limitações. Teóricos como KARL LARENZ passam a influenciar diretamente o direito tributário, sobretudo mediante uma Jurisprudência dos Valores e uma hermenêutica de matriz gadameriana”. Neste contexto, o eminente Professor da Universidade de São Paulo critica a prática do formalismo/positivismo que busca nos princípios constitucionais apenas um reforço na defesa das garantias patrimoniais

¹⁹⁴ In COUTINHO, Jacintho Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a Constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 2005, p. 89.

¹⁹⁵ ANDRADE (2006), p. 107.

individuais, apontando a necessidade de uma releitura da questão relativa à concreção e à efetividade dos direitos fundamentais, sem descurar, evidentemente, daquelas mesmas garantias, pois o Estado brasileiro precisa buscar a implementação de outros direitos fundamentais que não apenas aqueles individuais de liberdade patrimonial¹⁹⁶, o que é plenamente subscrito no presente trabalho.

Logo, os princípios da segurança jurídica e da legalidade, se não devem ser abandonados, tampouco devem ser o único fundamento de toda a dogmática jurídica tributária brasileira, pois existem outros princípios igualmente consagrados na CF/88 que devem influenciar a atividade tributária em nossa modernidade tardia. Neste sentido, uma vez mais buscando a lição de JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE¹⁹⁷, “pensar o fenômeno tributário, agora já com a ênfase constitucional devida, somente como uma invasão da propriedade, sem também ressaltar a necessidade de implementação de políticas públicas, é esvaziar a possibilidade de concreção material da Constituição brasileira”.

Com efeito, a doutrina brasileira da segunda metade do Século XX, sofrendo a influência das doutrinas estrangeiras, pugnou pela juridicidade do direito tributário, ante o “fantasma” da Ciência das Finanças e da economia que, segundo muitos, insistiam em rondar a pureza metodológica do direito. Por esta razão, sedimentou-se na doutrina tributária brasileira uma tendência formalista. Além disso, após 1964, com o estabelecimento do regime militar, a doutrina ligava-se ainda a princípios liberais, pois se buscava o respeito aos direitos fundamentais de primeira geração, ante o Estado de Exceção instalado, o que era plenamente justificável à época. No entanto, após a CF/88, a doutrina já não pode amparar-se nos mesmos cânones, pois deve olhar para os direitos fundamentais de segunda geração, igualmente garantidos na Carta, bem como aos problemas *materiais* da atividade impositiva e sua relação intrínseca com a atividade financeira do Estado.

Com efeito, o Estado Social e Democrático de Direito exige uma leitura sistemática do sistema tributário nacional, de forma a pensar de forma finalística nos objetivos constitucionais e nas formas de concretização dos direitos fundamentais em nossa sociedade¹⁹⁸. Se o objetivo do Estado é se constituir em um Estado que pretende realizar os

¹⁹⁶ ANDRADE (2006), pp. 108-111.

¹⁹⁷ ANDRADE (2006), p. 113.

¹⁹⁸ Cf. CALIENDO (2009), p. 23.

direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões, deve a Constituição prover os meios para custear estes direitos, que possuem um alto custo, o que se dá mediante o pagamento de tributos¹⁹⁹.

Nesse prisma, o sistema tributário nacional deverá ser reinterpretado sistematicamente, de modo a considerar a finalidade que a Constituição Federal deu a cada espécie tributária. Se a CF/88 exige que o Estado tenha uma atuação positiva em face dos cidadãos, cumprindo o seu papel de forma efetiva, é com os tributos que (i) esta atuação será custeada, (ii) a riqueza poderá ser distribuída e (iii) o Estado poderá regular as ordens econômica e social.

Nesse ponto, as exigências constitucionais do Estado Social e Democrático de Direito influenciam a configuração do sistema tributário nacional, de modo que o tributo aparece como um mecanismo fundamental para o alcance dos objetivos constitucionais e dos próprios direitos fundamentais (tanto de primeira quanto de segunda geração).

No entanto, diferentemente do que denuncia DIMITRI DIMOULIS²⁰⁰, ao referir-se a algumas correntes chamadas “pós-positivistas”, não se advoga neste trabalho a plena eficácia dos direitos fundamentais de forma absoluta, como forma de “retórica” que não atinge objetivos dogmáticos concretos, pois o próprio tributo – e a exigência de sua correta manipulação, tanto pelo Estado/aplicador quanto pela doutrina e jurisprudência – é em si mesmo uma forma de concretização daquelas mesmas finalidades exigidas pela CF/88. Portanto, o “justo e moralmente adequado”, neste trabalho, será a utilização das finalidades constitucionais como limites concretos ao exercício da competência tributária, “limites” estes que não terão apenas a função bloqueadora da instituição e cobrança de tributos, pois acarretarão ao Estado o dever de exercer sua atividade tributária em sua plenitude, como será demonstrado.

¹⁹⁹ CALIENDO (2009), p. 25.

²⁰⁰ DIMITRI DIMOULIS denuncia que estas correntes retomam “as vetustas tradições do idealismo e de exaltação retórica da missão ética dos operadores do direito, na tentativa de legitimar o atual (‘nosso’) ordenamento jurídico como justo e moralmente adequado, sem indicar os fundamentos jurídicos desse ‘dever de justiça’ e sem explicitar os métodos que permitiriam encontrar a solução justa em cada caso”. In DIMOULIS (2006), pp. 52-53.

3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 COMO DEFINIDORA DE UM ESTATUTO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

3.1. O enquadramento das normas constitucionais de 1988 como conformadoras do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro

Com forte conteúdo social e extenso rol de direitos individuais, a Constituição Federal de 1988 apresenta diversos enunciados de conteúdo programático, que estabelecem claramente os objetivos que devem ser buscados pela República brasileira. Estas normas devem colorir todos os atos jurídicos e políticos a serem adotados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 estabelece que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político. Registrando o “marco histórico” de 1988, CELSO RIBEIRO BASTOS afirma que “estes fundamentos devem ser entendidos como o embasamento do Estado; seus valores primordiais, imediatos, que em momento algum podem ser colocados de lado.”²⁰¹

O primeiro desses fundamentos é a *soberania*, entendida como o poder político supremo e independente. Supremo porque não está limitado por nenhum outro na ordem interna, e independente porque, na ordem internacional, não tem que acatar regras que não sejam voluntariamente aceitas, porquanto está no mesmo nível dos poderes supremos de outros povos.²⁰²

A *cidadania* situa-se entre os fundamentos da República não como uma mera titularidade de direitos políticos, mas qualificando os indivíduos como pessoas integradas na sociedade estatal, cuja vontade (do Estado) estará sempre submetida à vontade popular. Neste contexto, o termo se conecta com o conceito de soberania popular, com os direitos políticos e com o conceito de dignidade da pessoa humana.²⁰³

²⁰¹ *Curso de Direito Constitucional*. 17ª edição. São Paulo : Saraiva, 1996, p. 147.

²⁰² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo : Malheiros, 2009, p. 104.

Já a *dignidade da pessoa humana* é um valor supremo que abarca o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida, até a garantia de uma existência digna, a realização da justiça social, a educação, o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da cidadania, entre outros.²⁰⁴ Além de fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º), vale lembrar que a *dignidade da pessoa humana* também é um fim da ordem econômica, conforme o art. 170, *caput*, da CF/88, bem como que constitui, ao lado do direito à vida, o núcleo essencial dos direitos humanos²⁰⁵.

Por fim, a Constituição Federal consagra como fundamentos da República os *valores sociais do trabalho e da iniciativa privada* e o *pluralismo político*, valores que igualmente integram os princípios constitucionais da Ordem Econômica, e que deverão pautar toda e qualquer intervenção do Estado na economia, seja enquanto agente regulador, seja no exercício de atividade econômica.

De seu turno, o artigo 3º do Texto Supremo arrola os objetivos fundamentais da República, correspondentes à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e da marginalidade e à redução das desigualdades sociais e regionais; e à promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Na visão de CELSO RIBEIRO BASTOS:

“A idéia de objetivos não pode ser confundida com a de fundamentos, muito embora, algumas vezes, isto possa ocorrer. Os fundamentos são inerentes ao Estado, fazem parte de sua estrutura. Quanto aos objetivos, estes consistem e algo exterior que deve ser perseguido. Portanto, a República Federativa do Brasil tem por meta irrecusável construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”²⁰⁶

JOSÉ AFONSO DA SILVA destaca que “é a primeira vez que uma Constituição assinala, especificamente, objetivos do Estado brasileiro, não todos, que seria despropositado, mas os fundamentais, e, entre eles, uns que valem como base das prestações positivas que

²⁰³ SILVA (2009), pp. 104-105.

²⁰⁴ SILVA (2009), p. 105.

²⁰⁵ Cf. GRAU (2008), p. 196.

²⁰⁶ BASTOS (1996), p. 149.

venham a concretizar a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana.”²⁰⁷

Os princípios fundamentais têm relevância de princípios gerais de toda a ordem jurídica, definindo e caracterizando a coletividade política e o Estado, ao enumerar as principais opções político-constitucionais²⁰⁸. Trata-se de valor de altíssima relevância no sistema constitucional brasileiro, podendo, até mesmo, ser considerados *sobreprincípios* ou princípios ideológicos de nossa república.

GILBERTO BERCOVICI²⁰⁹, tomando expressão cunhada por Pablo Lucas Verdú, aponta que o art. 3º da CF/88 é a “cláusula transformadora” da Constituição, que explicita o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la, traduzindo a obrigação do Estado de promover a transformação da estrutura econômico-social. Neste prisma, o art. 3º objetiva a superação de nosso subdesenvolvimento, traduzindo-se em norma de eficácia plena que prescinde de qualquer regulamentação.

Por outro lado, além dos direitos fundamentais de primeira geração, concernentes aos direitos de liberdade do homem, a CF/88 erigiu uma série de direitos sociais, culturais e econômicos, bem como direitos coletivos ou de coletividades, concebidos primariamente como reflexão antiliberal no Século XX, dominando por inteiro as Constituição do segundo pós-guerra. Com efeito, os chamados direitos sociais se inserem dentre os chamados direitos fundamentais de segunda geração, ao lado dos direitos econômicos, culturais e coletivos, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado Social, cuja importância no Século XX foi similar à importância dos direitos fundamentais de primeira geração que

²⁰⁷ SILVA (2003), pp. 105-106.

²⁰⁸ Cf. BERCOVICI (2003a), pp. 289-290.

²⁰⁹ Cf. BERCOVICI (2003a), pp. 290-291. BERCOVICI ainda sustenta que “enquanto instrumento de transformação social, a ideologia constitucional não é neutra, é política e vincula o intérprete. Os princípios constitucionais fundamentais, como o artigo 3º da Constituição de 1988, são a expressão das opções ideológicas essenciais sobre as finalidades sociais e econômicas do Estado, cuja realização é obrigatória para os órgãos e agentes estatais e para a sociedade ou, ao menos, os detentores de poder econômico ou social fora da esfera estatal. Constitui o artigo 3º da Constituição de 1988 um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado brasileiro, inclusive as políticas públicas, medidas administrativas e decisões judiciais, conformarem-se, formal e materialmente, ao programa inscrito no texto constitucional. Qualquer norma infraconstitucional deve ser interpretada com referência aos princípios constitucionais fundamentais. Toda interpretação está vinculada ao fim expresso na Constituição, pois os princípios constitucionais fundamentais são instrumento essencial para dar coerência material a todo o ordenamento jurídico. Além disto, há a vinculação negativa dos poderes públicos: todos os atos que contrariarem os princípios constitucionais fundamentais, formal e materialmente, são inconstitucionais”. In Cf. BERCOVICI (2003a), pp. 299-300.

dominaram o Século XIX (liberdade e sua decorrência: direitos civis e políticos)²¹⁰. São os direitos que dominaram as Constituições do segundo pós-guerra e que, no direito brasileiro, encontram-se sacramentados no Capítulo II (“Dos Direitos Sociais”) do Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) da Constituição Federal de 1988, mais especificamente no art. 6º:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Já o artigo 170 da Constituição Federal arrola os princípios constitucionais da Ordem Econômica, nos seguintes termos:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
 I - soberania nacional;
 II - propriedade privada;
 III - função social da propriedade;
 IV - livre concorrência;
 V - defesa do consumidor;
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
 VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
 VIII - busca do pleno emprego;
 IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
 Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O artigo citado consigna uma série de princípios informadores da ordem econômica, alinhados aos fundamentos e objetivos fundamentais da República supra citados, que autorizam a intervenção estatal na ordem econômica, partindo dos conceitos trazidos por EROS ROBERTO GRAU²¹¹, de maneira a perseguir o bem comum.

Como visto, os objetivos da Constituição de 1988, bem como os princípios fundamentais, os direitos sociais e os princípios constitucionais da ordem econômica, caracterizam formalmente o Estado Brasileiro como um típico Estado Democrático e Social de Direito, tendo em vista os valores que foram consagrados em seu bojo. Neste contexto,

²¹⁰ Cf. BONAVIDES (2008), p. 564.

²¹¹ GRAU (2000), pp. 48 e seguintes.

como ressaltado na introdução deste trabalho, o traço mais marcante da CF/88 são as diretrizes sociais que ela apresenta, fruto das conquistas obtidas ao longo do Século XX e que, infelizmente, ao contrário do que ocorreu nas economias centrais, em nosso país ainda não foram completamente alcançadas. Por esta razão, embora a CF/88 assim o faça, ainda não se pode afirmar que o Brasil seja um *efetivo* “Estado Democrático de Direito”, na medida em que os cidadãos ainda não têm as mesmas oportunidades e boa parte da população ainda vive em condições aquém da exigida dignidade.

Em parêntesis, mesmo o princípio da livre concorrência é traço do Estado Social e Democrático de Direito, pois ele não implica uma não interferência no mercado, mas uma intervenção estatal sempre que as condições de livre concorrência sejam ameaçadas. A legislação concorrencial é prova disto. Também a livre iniciativa, nos moldes em que recepcionada no ordenamento constitucional brasileiro, é limitada pelo poder de polícia do Estado, que deve ser exercido com respeito ao devido processo legal e a razoabilidade.

O enquadramento da CF/88 como uma constituição de um Estado Social e Democrático de Direito, contudo, não é pacífica, eis que ao lado de princípios constitucionais de cunho social convivem direitos fundamentais de ordem individual, bem como os princípios da livre iniciativa e a livre concorrência, ligados ao valor liberdade.

GILBERTO BERCOVICI²¹² aponta a dúvida em se considerar um Estado desenvolvimentista como o brasileiro como um Estado Social. Para ele, a solução da questão reside na distinção do termo “Estado Social” em “Estado Social em sentido estrito”, considerado o Estado de bem-estar social ou *Welfare State*, caracterizado pelo amplo sistema de seguridade social, e o “Estado Social em sentido amplo”, que é o Estado intervencionista, em que se enquadra o Estado brasileiro²¹³.

²¹² Cf. BERCOVICI (2003a), pp. 54-55. Em trabalho anterior, GILBERTO BERCOVICI chegou a afirmar categoricamente a condição da Constituição de 1988 como uma constituição que estabelece um Estado Social no Brasil, tal como o fizeram as Constituições de 1934 e 1946. In BERCOVICI, Gilberto. “A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro”. In BERCOVICI, Gilberto. *Revista de Informação Legislativa* n.º 142, 1999, p. 36. Em outro trabalho, o Professor da Universidade de São Paulo pontuou que “apesar das tentativas de desmantelamento da denominada ‘revolução conservadora’, o Estado Social ou Intervencionista não foi substituído. Eliminar as funções assistencial e redistributiva do Estado seria deslegitimá-lo de maneira irreversível. In BERCOVICI, Gilberto. “Políticas públicas e o dirigismo constitucional”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n.º 3, 2003b, pp. 181.

²¹³ JORGE REIS NOVAIS identifica, ligados à idéia basilar de “Estado Social”, alguns termos utilizados para conceitos semelhantes, tais como “Estado assistencial”, “Estado-Providência”, “Welfare State”, Estado de bem-estar”, Estado de partidos”, “Estado de associações” e “Estado administrativo”, alertando para o uso, muitas vezes, indiscriminado de algumas destas locuções. Neste contexto, NOVAIS classifica o Estado de bem-estar

Não há como negar, contudo, que na CF/88 os valores individualistas típicos do liberalismo deram lugar a uma preocupação do bem-estar da coletividade, mediante a inserção, no bojo da Carta, de princípios como a valorização do trabalho, a busca do pleno emprego e a redução das desigualdades sociais e regionais, em contraponto à pura e simples livre iniciativa vigente no Estado Liberal. Este é o entendimento de PAULO BONAVIDES²¹⁴:

“A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social. Portanto, os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento. Uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição anti-governo e anti-Estado; a Segunda uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder.”

JOSÉ AFONSO DA SILVA²¹⁵, seguindo ELÍAS DÍAZ, rechaça a expressão “Estado Social de Direito”, que entende ser carregada de suspeição, pela possibilidade de sua ligação com regimes totalmente antagônicos, como a democracia, o fascismo e o nacional-socialismo, bem como pelo encobrimento de um regime de ditadura do grande capital. Segundo ele, para a caracterização de Estado não socialista preocupado com a realização de direitos fundamentais de caráter social, o mais indicado seria a manutenção da expressão “Estado de Direito”, que já tem uma conotação democratizante, qualificando a palavra Direito com o Social, totalizando a expressão “Estado de Direito Social”.

Em outros pontos de sua obra, JOSÉ AFONSO DA SILVA²¹⁶ afirma que o “Estado Social” se encontra superado, e que a CF/88 acolheu um “Estado Democrático de Direito”, que reúne os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito não como simples reunião formal dos respectivos elementos, mas como um conceito novo que os supera, ao incorporar um componente revolucionário de transformação do *status quo*. Trata-se de um tipo de Estado que tende a superar o Estado capitalista, para configurar um Estado promotor de justiça social que o personalismo e o monismo político das democracias

como um conceito mensurável em função dos índices do rendimento, dos números do orçamento afetados às prestações sociais, da intervenção do Estado na redistribuição da riqueza e da política fiscal, ao passo que o “Estado Social” integra uma dimensão que não pode ser apreendida em termos quantitativos. In NOVAIS (2006), pp. 288-189.

²¹⁴ *Curso de Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo : Malheiros, 2008, p. 371.

²¹⁵ SILVA (2009), pp. 116-117. O Autor sugere ainda a utilização do termo “Estado de Direito Econômico”, como avanço a “Estado de Direito Social”.

²¹⁶ SILVA (2009), pp. 112 e 118-120.

populares sob o influxo do socialismo real não foram capazes de construir. Neste contexto, a CF/88, ao não prometer a transição para o socialismo com o Estado Democrático de Direito, abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar a exigência de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana.

Entendo que as questões levantadas por JOSÉ AFONSO DA SILVA, no tocante à caracterização ou não do Estado brasileiro como um Estado social, cingem-se a uma questão precipuamente terminológica, na medida em que a CF/88 adota a expressão “Estado Democrático de Direito” na abertura de seu texto. Tal fato, contudo, como ele implicitamente reconhece, não desnatura a forte conotação social de nossa Carta, que visa uma “realização social profunda pela prática dos direitos sociais”, traço caracterizador de um típico Estado Social e Democrático de Direito²¹⁷.

Ademais, alguns críticos do “Estado Social”, como PIETRO COSTA e PEDRO MACHETE (vide item 1.2.2. deste trabalho), apontam a impropriedade da utilização deste termo em função de as diretivas socializantes não serem um problema da Constituição, mas matéria relegada à administração e à legislação. No entanto, tais Autores elaboraram tais concepções partindo do paradigma de seus países, o que não pode ser automaticamente aplicado à realidade brasileira, cuja Constituição arrola uma série de direitos sociais e chega a destacar um orçamento apartado do orçamento geral do Estado, que será suprido com o recolhimento de tributos especiais, apenas para o cumprimento de tarefas assistenciais e de seguridade social impostas pela própria Carta.

Além disso, não se pode olvidar que o assistencialismo social brasileiro encontra raízes em nossas profundas desigualdades sociais, fruto de um subdesenvolvimento secular que trouxe problemas crônicos na sociedade brasileira, que a CF/88, em tese, almeja reverter. Logo, negar o caráter *social* do Estado brasileiro ignora a nossa própria realidade.

Em caminho distinto, PAULO BONAVIDES²¹⁸ afirma que “o Estado social brasileiro é portanto de terceira geração, em face desses aperfeiçoamentos: um Estado que não concede apenas direitos sociais básicos mas os garante”, bem como que “o novo Direito que a

²¹⁷ Para uma visão quanto a questão terminológica, vide Capítulo 2 deste trabalho.

²¹⁸ BONAVIDES (2008), p. 373.

sociedade industrial produziu não poderia ser outro senão o Direito Constitucional do Estado social. A esse Direito o Brasil se prende como nunca desde o advento da Constituição de 1988.” JORGE MIRANDA²¹⁹ também reconhece que a Constituição brasileira de 1988 segue uma diretriz típica de um Estado Social, ao lado das constituições italiana de 1947, alemã de 1949, portuguesa de 1976 e espanhola de 1988.

EROS ROBERTO GRAU vai ainda mais longe ao defender o Estado brasileiro instaurado em 1988 como um verdadeiro Estado Social, ao sustentar que de nada importa os anseios dos Governos Federais em tentar desfigurar a característica social do Estado brasileiro, com a promoção de políticas neo-liberais sob a justificativa do “desenvolvimentismo”, porquanto a Constituição Federal é peremptória ao consagrar os valores do Estado Social de Direito²²⁰, independentemente dos desideratos governamentais circunstanciais, pois é o governo quem deve curvar-se à Constituição Federal, e não o contrário:

“A Constituição do Brasil, de 1988, define, como resultará demonstrado ao final desta minha exposição, um modelo econômico de bem-estar. Esse modelo, desenhado desde o disposto nos seus arts. 1º e 3º, até o quanto enunciado no seu art. 170, não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, cuja vinculação pelas definições constitucionais de caráter conformador e impositivo é óbvia.

Assim, os programas de governo deste e daquele Presidente da República é que devem ser adaptados à Constituição, e não o inverso, como se tem pretendido. A incompatibilidade entre qualquer deles e o modelo econômico por ela definido consubstancia situação de inconstitucionalidade, institucional e/ou normativa.”²²¹

Vale lembrar que o conceito de Estado Social e Democrático de Direito não é conflitante com os conceitos de Estado de Direito e de Estado Democrático, pois configura um contraponto ao conceito de Estado Liberal que vingou até o início do Século XX, aliada às conquistas sociais deste período. Desta forma, como não restam dúvidas de que a CF/88 prima pela intervenção do Estado nas ordens econômica e social, bem como eleva à categoria de princípios constitucionais a função social da propriedade e a solidariedade, deve ela ser entendida como uma Constituição que erige um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direito. A utilização deste termo no presente trabalho, frise-se, deve-se ao destaque que deve

²¹⁹ MIRANDA (2009), p. 43.

²²⁰ PAULO BONAVIDES sublinha que “no Velho Mundo, o retrocesso neoliberal fere tão somente a epiderme da sobredita forma de organização de poder, ao passo que nos países da periferia a lesão do tecido social é bem mais grave e profunda”. In BONAVIDES (2007), p. 10.

²²¹ *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12ª edição. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 47.

ser dado à natureza social instituída pela CF/88 ao Estado Brasileiro, pelas razões já expostas. O Estado Social e Democrático de Direito supera o formalismo do Estado de Direito, que se pautava pela defesa dos interesses individuais contra o próprio Estado, pois a função do Direito no Estado de Direito moderno não é apenas negativa ou defensiva, mas positiva, pois deve assegurar positivamente o desenvolvimento da personalidade, intervindo na vida social, econômica e cultural²²². O arbítrio do poder público é evitado com o princípio da legalidade e o princípio democrático, que caracterizam o Estado de Direito moderno, complementando, assim, a sua noção atual.

Não há como negar que a CF/88 adotou princípios político-constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do Constituinte, de cunho eminentemente interventor, com o intuito de atingir os fundamentos e os princípios fundamentais da Carta. Conforme salienta BERCOVICI²²³, “os princípios fundamentais são diretamente aplicáveis, funcionando como critério essencial de interpretação e de integração, dando unidade e coerência a todo o sistema constitucional”, pois “configuram o núcleo irredutível da Constituição, que não pode ter suas normas interpretadas isoladamente, como se fossem artigos meramente justapostos.”

Sendo assim, toda e qualquer atividade do Estado, mormente em sua necessária intervenção na economia e na ordem social, deverá se pautar na busca do atingimento de tais finalidades, o que passa pela análise da legislação infraconstitucional sob o prisma não somente de sua validade causal²²⁴, mas também de sua efetividade, tendo em vista as exigências constitucionais de 1988.

²²² Cf. BERCOVICI (1999), p. 37.

²²³ BERCOVICI (1999), pp. 45-46.

²²⁴ MISABEL DERZI acertadamente assinala que são inconciliáveis com a Constituição “quaisquer planos, projetos e reformas recessivos, que acentuem o desemprego, a miséria e a desigualdade entre grupos e regiões, pois, quer o preâmbulo da Constituição Federal de 1988, quer seus arts. 1º a 3º, constituem a República Federativa do Brasil em *Estado Democrático de Direito*, no qual a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento são metas prioritárias”. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição, 7ª tiragem. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 2006, p. 4.

3.2. O dirigismo constitucional na Constituição Federal de 1988

O dirigismo constitucional é uma consequência direta e inarredável do Estado Social e Democrático de Direito, que tem na Constituição uma carta de diretrizes e programas a serem cumpridos. Afasta-se, na Constituição dirigente, seu caráter repressor e de mero documento de organização formal do Estado, para adequá-la às novas funções do direito e o seu caráter distributivo e promocional, além de sua dimensão positiva de impulso, incentivo e direção do processo social.

Em monografia que se tornou um clássico sobre o tema, CANOTILHO²²⁵ aponta que a Constituição dirigente tem a função de garantir aquilo que já existe e constituir um programa ou linha de direção para o futuro. No primeiro ponto revela-se a função de constituir normativamente a organização estatal, ou seja, a determinação vinculativa de competências, formas e processos do exercício do poder, conectados à racionalização e limitação dos poderes públicos. Além disto, a “constituição jurídica” também é uma “constituição política”, porquanto a fixação de formas ou processos somente adquire sentido material quando relacionados a determinados fins, eis que nenhuma organização pode ser neutra quanto aos seus fins. Deste modo, assinala CANOTILHO que a organização constitucional somente alcançará dignidade material quando superar definitivamente as seqüelas de descrédito do Estado de Direito Formal, razão pela qual ela deve ser uma ordem fundamental material.

A Constituição dirigente fornece linhas de direção à política, embora não a possa nem a deva impedir ou substituir, bem como tende a refletir a interdependência do Estado e da sociedade, sendo simultaneamente uma constituição estadual e uma constituição social²²⁶. Neste contexto, CANOTILHO assevera que

“a inserção do ‘programático’ na lei fundamental, com o conseqüente desafio da dinâmica social e política, coloca a ‘norma básica’ perante os seus próprios limites funcionais: a referência necessária à realidade e a mediação ‘executiva’ ou ‘concretizadora’ tornam patente que a ‘vontade de constituição’ dos órgãos especialmente encarregados do ‘programa constitucional’ é, ao lado da ‘realidade constitucional’, um elemento

²²⁵ *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra : Coimbra, 1982, pp. 151-152.

²²⁶ CANOTILHO (1982), p. 152.

decisivamente condicionante da ‘motorização programático-constitucional’ e da própria ‘força normativa da constituição’.”²²⁷

Com a positivação dos fins a serem atingidos pelo Estado e pela sociedade, a Constituição dirigente acena para a atuação positiva do legislador e do executor no sentido de concretizar as imposições e os programas constitucionais, de forma vinculante. Evidentemente que não se trata da mesma vinculação a que o agente administrativo está submetido perante a letra da lei; assim como a liberdade de conformação do legislador não é o correlato, em nível legislativo, do poder discricionário do administrador. Neste contexto, CANOTILHO²²⁸ aponta que:

“(..) o problema da vinculação do legislador não é um problema de auto-vinculação mas de heterovinculação; a legislação não conforma a Constituição, é conformada por ela. (...) por um lado, o legislador deve considerar-se materialmente vinculado, positiva e negativamente, pelas normas constitucionais; por outro lado, ao legislador compete ‘actualizar’ e ‘concretizar’ o conteúdo da constituição. Perante este ‘paradoxo’, a proposta a antecipar é a seguinte: *o direito constitucional é um direito não dispositivo, pelo que não há âmbito ou liberdade de conformação do legislador contra as normas constitucionais nem discricionarieidade na actuação da lei fundamental*”.

A concretização das imposições constitucionais não é só uma tarefa da legislação, mas também uma tarefa constitucional de direção política. Em face da constituição se apurará o conceito normativo de direção política e o alcance da vinculação constitucional da política. Esta não se restringe a uma “função de governo” ou a uma “função de parlamento”, pois consiste em tarefa global de planificação, fixação e execução dos fins constitucionalmente normativizados²²⁹. O parâmetro de vinculação encontra-se em sede de competência constitucionalmente fixada, pois não obstante a tarefa constitucional de direção política ser susceptível de englobar vários órgãos, o privilégio de concretização da constituição pode ser reservado a apenas um deles (como é o caso das competências tributárias, cujo exercício toca, em quase todas as hipóteses, ao Poder Legislativo).

CANOTILHO²³⁰ lembra que uma constituição com numerosas imposições constitucionais, detalhada fixação de tarefas e desenvolvida enumeração dos fins do Estado (como é o caso da CF/88) circunscreve um âmbito de liberdade de conformação política

²²⁷ CANOTILHO (1982), p. 153.

²²⁸ CANOTILHO (1982), p. 63. Os itálicos são originais.

²²⁹ CANOTILHO (1982), pp. 178-179.

²³⁰ CANOTILHO (1982), p. 180.

menos extenso do que as constituições que se limitam à afirmação da democraticidade e socialidade do Estado.

Sendo os preceitos constitucionais modos de ordenação de uma realidade presente, mas com dimensão prospectiva (ou seja, dirigida ao futuro), e inserindo-se numa pluralidade de quadros de referência, nos quais o direito político e a política se relacionam, a eles se exige abertura, flexibilidade, extensão ou indeterminabilidade, de modo a possibilitar uma conformação compatível com a natureza da direção política e uma adaptação concreta do programa constitucional. Esta “abertura” se refere não a um vazio de conteúdo, mas a uma relativa liberdade decisória (liberdade de conformação²³¹), conferida aos órgãos responsáveis pela concretização da constituição, necessária à adequação da norma perante uma realidade multiforme e cambiante²³².

Com efeito, a “abertura” constitucional na constituição programática exige a intermediação do legislador, o que torna insuficiente a observância tão-somente dos programas condicionais das normas constitucionais. Faz-se necessário, além da aplicação do esquema lógico “se-então”, uma análise dos programas finalísticos da Constituição, eis que a aplicação das normas constitucionais não pode divorciar-se na consideração dos fins e efeitos das decisões concretizadoras. Neste prisma, a concretização da constituição dirigente não pode se desvincular dos problemas empíricos e dos problemas das prognoses do legislador, diante dos quais devem ser investigados, diante de uma dada situação, se foram explicitados os fins, previstos os resultados e valoradas as conseqüências de uma determinada intervenção legiferante, pois a prognose e a valoração de fins e resultados de uma concretização legislativa é uma exigência corrente na tarefa da adequação meios/fins e no problema da especificação da teleologia do ato²³³.

²³¹ “(...) o legislador dispõe de um amplo domínio político para ponderar, valorar e comparar os fins dos preceitos constitucionais, proceder a escolhas e tomar decisões. Esta actividade de ‘ponderação’, de ‘valoração’ e de ‘escolha’ implica que o legislador, embora jurídico-constitucionalmente vinculado, desenvolve uma actividade política criadora, não subsumível a esquemas de ‘execução’ ou ‘aplicação’ de leis constitucionais”. In CANOTILHO (1982), p. 218. Mais adiante em sua obra o Professor português tratou de especificar de forma mais acurada de que formas se dá a atuação do legislador em face do que chama de “discrecionariedade legislativa”, que dependerá da natureza do preceito constitucional que será concretizado.

²³² CANOTILHO (1982), pp. 192-193.

²³³ CANOTILHO (1982), p. 197.

Neste prisma, CANOTILHO²³⁴ alude que “as normas constitucionais dirigentes impõem ao legislador uma atenta consideração do *âmbito das normas* e do respectivo *programa*, tarefa esta que pode implicar uma ponderação de bens, interesses ou valores conflitantes, colidentes ou concorrentes”.

Por outro lado, CANOTILHO²³⁵ sedimenta a sujeição do legislador às imposições constitucionais dirigentes não como uma limitação ou autorização da Carta à atuação daquele, mas como verdadeiros deveres permanentes do legislador. Esta é uma característica das constituições dirigentes, que contêm uma série de normas fundamentais que são imposições constitucionais de execução permanente e contínua, que devem ser cumpridas positivamente pelo legislador e não meramente “aplicadas” como ordens constitucionais isoladas, nem “observadas” como “limites” da liberdade legislativa. Neste contexto, cabe falar em *discricionarietà legislativa*, não no sentido clássico com que é estudado no direito administrativo (*discricionarietà do ato administrativo*), mas como esfera de liberdade do legislador de conformação legislativa no cumprimento de atividades materialmente vinculadas à Constituição.

Nessa esteira, CANOTILHO²³⁶ faz uma importante distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da constitucionalidade em sua obra, para distinguir a *discricionarietà administrativa* da *discricionarietà em âmbito legal*. O princípio da legalidade demanda que a lei sempre defina os pressupostos para a sua aplicação, tocando ao aplicador completá-los. Já o princípio da constitucionalidade, embora exija a conformidade da lei com a Constituição, pois as condições e resultados gerais da lei devem ser compatíveis com as condições e resultados gerais presentes na Constituição (as “determinantes heterônomas”), não implica que todos os pressupostos para a sua aplicação estejam nesta, pois a Constituição permite ao legislador complementar alguns pressupostos constitucionais (com as chamadas “determinantes autônomas”)²³⁷, ainda que estas “determinantes autônomas”

²³⁴ CANOTILHO (1982), pp. 197-198.

²³⁵ CANOTILHO (1982), pp. 223-224.

²³⁶ CANOTILHO (1982), pp. 235-237.

²³⁷ Ao tratar da *discricionarietà legislativa*, afirma CANOTILHO que “enquanto a Teoria Pura considerava a direcção intrínseca da *discricionarietà* de um modo puramente formal, a doutrina mais recente pretende inculcar-lhe um conteúdo material, de forma a distinguir, no exercício do poder discricionário, entre elementos, factores ou determinantes que se impõem externa e materialmente às autoridades (*determinantes heterônomas*), e elementos, factores ou determinantes autonomamente introduzidos pelos agentes administrativos na valoração e ponderação das situações de facto (*determinantes autônomas*). Qualquer que seja a aplicabilidade destes conceitos em sede de liberdade de conformação legislativa, registre-se já uma ideia essencial da teoria das determinantes: os actos de concretização (constituição → lei → acto administrativo) são, em virtude das

também sejam condicionadas pelos limites, ideias, fins, formas e processos heteronomamente determinantes²³⁸. Disto resulta que as normas constitucionais não são, em termos gerais, programas condicionais reduzidos ao esquema subsuntivo “se-então”, pois se apresentam antes como programas-fins cuja realização é conferida ao legislador com certa liberdade, a discricionariedade legislativa.

Dada a existência de um programa constitucional, deve o legislador agir para a sua concretização, eis que não tem ele liberdade de ação quanto à imposição constitucional programática. A obrigação do legislador de concretizar os programas constitucionais e, em certa medida, até mesmo de atualizar as diretrizes infraconstitucionais de acordo com as alterações da realidade, torna a atividade legislativa de especial relevo no dirigismo constitucional. Tanto é assim que CANOTILHO²³⁹ aponta que a “demora” deste em “atualizar” a constituição pode originar, primeiramente, uma situação constitucional imperfeita e, posteriormente, uma verdadeira inconstitucionalidade por omissão.

O dirigismo constitucional é traço marcante do Estado Social e Democrático de Direito, em contraposição ao Estado de Direito formal que permanece passivo e meramente reativo e repressor perante a sociedade. O dirigismo constitucional, por outro lado, marca a postura do Estado de interferir positivamente além dos limites formais do Estado de Direito, no intuito de buscar a transformação social e a distribuição da renda, bem como ser o principal ator na direção do processo econômico²⁴⁰. Nas palavras de GILBERTO BERCOVICI²⁴¹, “a Constituição deixa de ser apenas do Estado, para ser também da sociedade”.

determinantes heterônomas objectivas, sempre actos juridicamente vinculados, havendo que procurar o problema da diferença de ‘discricionariedade’ na forma como eles se movimentam na aplicação das determinantes autônomas”. In CANOTILHO (1982), p. 246.

²³⁸ CANOTILHO (1982), p. 247.

²³⁹ CANOTILHO (1982), p. 205. Esta atualização não toca apenas ao Poder Legislativo, pois é tarefa que incumbe a todos os órgãos constitucionalmente responsáveis pela aplicação da lei fundamental. In CANOTILHO (1982), p. 319.

²⁴⁰ CANOTILHO aponta que “o sentido do ‘dirigir’ constitucional não é, primariamente, uma confirmação da ordem constitucional através de directivas, mas uma conformação activa da realidade económica e social de acordo com o plano global normativo da Constituição e, especificamente, o cumprimento das ‘imposições dirigentes’. O sentido *dinâmico-programático* do bloco constitucional dirigente é mais o da construção de uma ‘nova ordem’ do que o da manutenção do *status quo*”. In CANOTILHO (1982), p. 349.

²⁴¹ BERCOVICI (1999), p. 38.

Segundo ainda CANOTILHO²⁴², a Constituição dirigente representa um projeto histórico pragmático de limitação dos poderes de questionar do legislador, da liberdade de conformação do legislador, de vinculação deste aos fins que integram o programa constitucional. Nesta medida, aponta que continua a existir algumas dimensões de programaticidade: o legislador não tem absoluta liberdade de conformação, antes tem de mover-se dentro do enquadramento constitucional. Esta a primeira sobrevivência da Constituição dirigente em termos jurídico-programáticos.

Nesse passo, o dirigismo constitucional encerra uma vinculação tanto ao legislador quanto ao Poder Executivo, eis que ambos deverão pautar a sua atuação sempre com o objetivo de ter concretizadas as normas constitucionais dirigentes, para que sejam alcançados os objetivos fundamentais de nossa República.

As chamadas “constituições dirigentes” estão ligadas a momentos de reconstrução de um país, e muitas vezes transportam idéias inovadoras, idéias generosas, que tencionam levar o país a uma superação da situação de ruptura. Elas foram historicamente necessárias em certo momento dos países em que implementadas e podem ter cumprido parcial ou totalmente o seu papel²⁴³. O problema da constituição dirigente é um problema de transformação da realidade, daí sua relação intrínseca com o Estado Social e Democrático de Direito, em que a dualidade Estado X Sociedade (e, em consequência, direito X realidade) deve ser relativizada²⁴⁴.

Por outro lado, quando as conjunturas política, econômica, social e cultural forem outras, quando as novas gerações não se identificarem com a Constituição, quando a Constituição deixar de ter capacidade de conformação da própria realidade social, então ela caduca, ela será substituída, ela acabará por se dissolver nos próprios mecanismos sociais. Em suma: as constituições dirigentes existirão o quanto forem historicamente necessárias²⁴⁵. No

²⁴² In COUTINHO (2005), p. 15.

²⁴³ Cf. CANOTILHO, in COUTINHO (2005), p. 39.

²⁴⁴ Vide considerações do próximo capítulo sobre o método de trabalho a ser adotado no trabalho sobre a Teoria do Estado e a interpretação/aplicação do direito constitucional atuais.

²⁴⁵ Cf. CANOTILHO, in COUTINHO (2005), p. 39. CANOTILHO lembra que algumas idéias do constitucionalismo de outros países, tais como o direito mitigado, o direito reflexivo, o direito pós-moderno, o direito dúctil ou o direito desregulado, passam por uma fase que ainda não é possível obter no Brasil. No fundo, estas idéias transparecem uma idéia de teoria da constituição já pós-moderna, em que não existe centro, em que o Estado é um herói local, em que o Estado é um herói humilde. No Brasil a centralidade é ainda do Estado de direito democrático e social, do texto constitucional, que é carta de identidade do próprio país. São estes direitos, apesar de pouco realizados, que servem como uma espécie de palavra ordem para a própria luta política. In

caso brasileiro de 1988, a Constituição cumpriu um importante papel na queda do regime militar totalitário, trazendo uma extensa gama de direitos e garantias fundamentais e ferramentas de preservação e plena eficácia da democracia. Hoje, superada a fase de transição democrática e com a conquista de boa parte dos direitos fundamentais pelos cidadãos, o país enfrenta, talvez como o grande desafio de nosso povo, a superação das desigualdades, contexto no qual a CF/88 ainda deve dirigir o Estado brasileiro a garantir a todos os direitos sociais básicos.

Da mesma forma, LÊNIO LUIZ STRECK²⁴⁶ aponta que cada Constituição depende de sua identidade nacional, das especificidades de cada Estado nacional e de sua inserção no cenário internacional. Neste contexto, a Constituição que exsurge é diferenciada, constituidora, dirigente e programática, pois o Direito assume uma nova feição; não mais a proteção do indivíduo, mas, sim, a proteção e implementação dos direitos fundamentais-sociais no Brasil até hoje sonegados pelo paradigma liberal-individualista-normativista. Supera-se, assim, uma espécie de iluminismo constitucional (direito regulador), onde o Estado era visto como inimigo cidadão, em direção à promoção social patrocinada pelo próprio Estado (direito promovedor e transformador), questão que assume foros de dramaticidade em países de modernidade tardia como o Brasil.

Por fim, e conforme destaca EROS GRAU²⁴⁷, a atual Constituição brasileira é dirigente, na medida em que os fundamentos e os fins definidos em seus artigos 1º e 3º são os fundamentos e os fins da sociedade brasileira, que, não obstante as múltiplas emendas ao texto constitucional original, permanecem intocados. No mesmo sentido, GILBERTO BERCOVICI²⁴⁸ aponta que “a Constituição de 1988, ao exercer esta função diretiva, fixando fins e objetivos para o Estado e para a sociedade, é classificada como uma ‘Constituição dirigente’”, pois define “fins e programas de ação futura no sentido de melhoria das condições sociais e econômicas da população”²⁴⁹.

COUTINHO (2005), p. 35.

²⁴⁶ In COUTINHO (2005), pp. 81-85.

²⁴⁷ In COUTINHO (2005), s/p. Resenha do prefácio da 2ª edição.

²⁴⁸ BERCOVICI (2003a), p. 289.

²⁴⁹ BERCOVICI (1999), p. 36.

3.3. O dirigismo constitucional e as normas constitucionais “programáticas”

Com o extenso rol de tarefas que delega e fins que devem ser atingidos pelo Estado brasileiro, a CF/88 apresenta uma série de normas constitucionais programáticas, que não se confundem com as “imposições constitucionais” a que se refere CANOTILHO²⁵⁰, embora ambas sejam traços do Estado Social e Democrático de Direito.

Na visão de JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁵¹, normas constitucionais programáticas são as normas mediante as quais o constituinte, ao invés de regular direta e imediatamente determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos, como programas das respectivas atividades visando à realização dos fins sociais do Estado. As normas programáticas têm eficácia jurídica, pois impõem certos limites à autonomia de determinados sujeitos, privados ou públicos, e ditam comportamentos públicos em razão dos interesses a serem regulados. Logo, assumem caráter imperativo e vinculativo²⁵².

Em semelhante sentido, MISABEL DERZI²⁵³ aponta que o Estado Democrático de Direito “na construção de uma sociedade justa, repudia direitos meramente retóricos e abstratos, para só se harmonizar com a efetividade e a concreção. Por isso, a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais de aplicação imediata, sem intervenção do Poder Legislativo, e concede poder regulamentador, normatizador – supletivo ao Poder Judiciário (art. 5º, LXXI)”.

CANOTILHO²⁵⁴ chega a apontar a impropriedade da adoção do termo “normas programáticas”, pois as “normas-fim” das Constituições modernas já não podem ser concebidas como meros “programas”, tendo em vista a necessidade de sua efetiva realização:

²⁵⁰ “As imposições constitucionais são imposições permanentes mas concretas, ao passo que as normas programáticas (as determinações de tarefas do Estado ou os princípios definidores dos fins do Estado) são imposições permanentes mas abstractas”. Como diferença entre umas e outras, CANOTILHO aponta a imposição de realização da reforma agrária como imposição constitucional e a “colectivação dos meios de produção” como norma programática, tomando por base a Constituição Portuguesa. In CANOTILHO (1982), p. 315. A violação de uma imposição constitucional daria ensejo à inconstitucionalidade por omissão, ao passo que o “descumprimento” de uma norma programática ensejaria apenas uma situação legislativa constitucional mas a tender ara a inconstitucionalidade. In CANOTILHO (1982), p. 375.

²⁵¹ SILVA (1999), p. 138.

²⁵² SILVA (1999), p. 139.

²⁵³ In BALEEIRO (2006), p. 36.

²⁵⁴ *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª edição, 6ª reimpressão. Coimbra : Almedina, 2003, pp. 1176-1177.

“(…) marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve falar-se da ‘morte’ das normas constitucionais programáticas. Existem, é certo, normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que ‘impõem uma actividade’ e ‘dirigem’ materialmente a concretização constitucional. O sentido destas normas não é, porém, o assinalado pela doutrina tradicional: ‘simples programas’, ‘exortações morais’, ‘declarações’, ‘sentenças políticas’, ‘aforismos políticos’, ‘promessas’, ‘apelos do legislador’, ‘programas futuros’, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às ‘normas programáticas’ é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Não deve, pois, falar-se de simples eficácia programática (ou directiva), porque qualquer norma constitucional deve considerar-se obrigatória perante quaisquer órgãos do poder político (Crisafulli). Mais do que isso: a eventual mediação concretizadora, pela instância legiferante, da concretização das normas programáticas, não significa que este tipo de normas careça de positividade jurídica autónoma, isto é, que sua normatividade seja apenas gerada pela *interpositio* do legislador; *é a positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade da intervenção dos órgãos legiferantes*. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: (1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*); (2) vinculação *positiva* de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam”.

PAULO BONAVIDES²⁵⁵ também pontua que a programaticidade chegou a esvaziar um pouco o conceito jurídico de Constituição, dada a falta de normatividade/vinculabilidade que foi atribuída às normas programáticas em um primeiro momento. Entretanto, anota o ilustre Professor que a fase atual de programaticidade das Constituições é jurídica, ou seja, com positividade, e não apenas “programática”.

Embora respeitando a postura de CANOTILHO, o termo “normas programáticas” poderá ser utilizado para descrever as normas-fins insertas na CF/88, até mesmo pela sua vasta utilização pela doutrina brasileira, atribuindo-se a elas exatamente os mesmos graus de eficácia aludidos pelo jurista português. Outra conotação, contudo, em respeito à doutrina do jurista português, terá a locução “imposições constitucionais”, que se traduzem nos deveres concretos e permanentes de atuação do Estado em função de determinações da Constituição.

²⁵⁵ BONAVIDES (2008), pp. 232-233.

De qualquer forma, tal como já definia PONTES DE MIRANDA²⁵⁶ na vigência da Constituição de 1967/1969, não há como negar a juridicidade e a vinculação das normas programáticas, que efetivamente “cercearam”, com sua entrada no mundo jurídico, a atividade dos legisladores futuros.

Alguns autores criticam o dirigismo constitucional da CF/88, em função da impossibilidade de alcance de suas finalidades tão-somente pelo Texto Constitucional²⁵⁷, ou ainda pela alegada sobrecarga de tarefas ao Estado sem a contrapartida em recursos para financiá-lo²⁵⁸.

Primeiramente, há de ser esclarecido que o presente trabalho de forma alguma deposita nos enunciados de nossa Carta a responsabilidade exclusiva pela alteração de nossa realidade. O que se advoga, isto sim, é a necessidade de intercâmbio entre sistema jurídico e realidade, de forma que aquele, a partir da Constituição, possa reagir a esta de forma satisfatória e coerente com os anseios populares.

Por outro lado, a questão do financiamento das tarefas estatais não deve se voltar, em si, contra a programaticidade da CF/88, porquanto esta confere ao Estado os meios para cumprir com os seus ônus fundamentais: os tributos, que, adequadamente empregados, receberam a importantíssima função de ser um dos principais atores na transformação social requerida pelo art. 3º da Carta.

Há ainda autores que apontam que o descumprimento de normas constitucionais programáticas encontra-se despidido de uma correspondente sanção, o que tornaria fragilizada a obrigatoriedade de seu cumprimento. Entretanto, como esclarece LUÍS ROBERTO BARROSO²⁵⁹, o descumprimento de normas constitucionais pode dar ensejo à responsabilidade política dos mandatários, tais como crime de responsabilidade ou a perda de mandato. Além disto, vale ressaltar que o descumprimento de normas programáticas pode

²⁵⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969 – Tomo II*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1970, p. 127.

²⁵⁷ Nesse sentido, JOÃO MAURÍCIO ADEODATO sustenta que “certas efetivações de normas constitucionais são empiricamente impossíveis, diante dos recursos de toda sorte disponíveis, pois não se pode transformar o Brasil em um Estado social e democrático de direito tão-só através de textos normativos ou até de normas jurídicas”. In *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo : Saraiva, 2002, pp. 225-226.

²⁵⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira*, apud BERCOVICI (1999), p.42.

motivar a declaração de inconstitucionalidade de uma dada norma infraconstitucional que atente contra os fins nela consignados²⁶⁰, dado o grau de eficácia que as “normas-programa” assumem na CF/88.

De outra banda, a falta de efetividade de determinados enunciados constitucionais não pode ser atribuída ao seu conteúdo programático, pois se exige a plena eficácia e vinculação de tais normas no constitucionalismo moderno. Além disto, tal como lembra MARCELO NEVES²⁶¹, a vigência social de normas constitucionais programáticas depende da existência das possibilidades estruturais de sua realização, o que se depreende, até mesmo, da própria noção de “programa”. NEVES dá o exemplo dos sistemas constitucionais das democracias ocidentais emergentes nos dois pós-guerras, que respondiam a tendências estruturais em direção ao *welfare state* através da normatização programática dos direitos sociais fundamentais.

No mais, resulta claro que todo o sistema jurídico deve compaginar-se com os programas elencados na Constituição Federal de 1988, sob pena de invalidação das normas que sejam contrárias a estes programas ou ainda das que não alcancem as finalidades almejadas em detrimento dos direitos dos administrados (vide *infra*).

Isso porque o modelo constitucional de Estado Social e Democrático de Direito tem na efetivação dos direitos fundamentais individuais e sociais seu grande desafio, sobretudo a dignidade da pessoa humana e desenvolvimento do país, o que somente pode ser alcançado com o dirigismo constitucional²⁶². Ainda que dúvidas se tenham lançado quanto ao

²⁵⁹ *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 85-86 (checar páginas).

²⁶⁰ Cf. NEVES (2007), p. 114. MARCELO NEVES, em outra oportunidade, chegou a apontar que “inegavelmente, dado o forte componente ideológico e a profunda imprecisão semântica (vagueza e ambigüidade) das normas programáticas, é muito difícil a caracterização da incompatibilidade de lei ordinária com norma programática. Esta dificuldade semântico-pragmática, encontrada num grau maior ou menor em toda questão de inconstitucionalidade (v. item 1 do Cap. VIII), não pode significar, porém, o não-reconhecimento da possibilidade de surgimento do problema: por descumprimento de norma programática, sempre é possível, nos sistemas de Constituição rígida, o questionamento jurídico da inconstitucionalidade da lei”. In NEVES (1988), pp. 102-103.

²⁶¹ NEVES (2007), pp. 114-115.

²⁶² “O Estado constitucionalmente ‘conformado’ é funcionalmente ‘conformador’. Afirmar isto significa dizer que a *teoria da sociedade e do Estado* subjacente à constituição dirigente não corresponde a uma teoria contratualística liberal ou neo-liberal: o Estado não se reduz a um processo de decisão, sem fins próprios (interesses públicos), ou a um método de maximização dos interesses individuais (mecanismo de garantia da ‘alocação’ e da distribuição espontânea das preferências individuais). (...) Uma constituição dirigente, como se viu a propósito do direito a prestações e se salientou agora a propósito do direito a prestações e oportunidades, pressupõe que o Estado por ela conformado não seja um ‘Estado mínimo’, garantidor de uma ordem assente nos

dirigismo de nossa CF/88, fato é que o Brasil, diferentemente das nações desenvolvidas, encontra-se em uma modernidade tardia, em que o “dirigismo constitucional” se encontra em plena atualidade, conforme reconhece o próprio CANOTILHO²⁶³.

Na condição de Estado de modernidade tardia (Canotilho), o Estado brasileiro deve espelhar a realidade brasileira (Heller), e não ignorá-la para seguir dogmas aplicáveis em Estados desenvolvidos. Neste passo, a doutrina do direito, em especial a do direito tributário (e financeiro) deve curvar-se à condição de nosso Estado como Estado Social e Democrático de Direito, conduzido por uma Constituição dirigente, o que exige uma visão da atividade tributária intimamente ligada aos propósitos estatais veiculados pela CF/88.

3.4. A importância da efetividade das normas constitucionais no contexto do Estado Social e Democrático de Direito

O dirigismo constitucional da CF/88, enquanto perspectiva vinculante para o Poder Público brasileiro, exige que as medidas legislativas (*lato sensu*) alcancem os fins almejados pelo Estado, ou seja, que as normas jurídicas infraconstitucionais sejam dotadas de *efetividade*.

Dessa forma, para que o trabalho possa ser desenvolvido de forma a apontar, de maneira satisfatória, a *efetividade* exigida pela CF/88 (sobretudo das normas tributárias, que é o objeto deste estudo), faz-se imprescindível uma distinção entre a eficácia e a efetividade da norma jurídica, termos que não encontram tratamento homogêneo na doutrina.

JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁶⁴ atribui aos dois termos o mesmo conceito, ao entender que, tratando-se de normas jurídicas, a eficácia social corresponde à efetividade, pois o produto final objetivado pela norma se consubstancia no controle social que ela pretende, enquanto que a eficácia jurídica corresponde apenas à possibilidade de que isto venha a

direitos individuais e no título de propriedade, mas um Estado social, criador de bens colectivos e fornecedor de prestações” In CANOTILHO (1982), pp. 390-391.

²⁶³ Embora o ilustre jurista português tenha declarado a morte da Constituição dirigente no prefácio da segunda edição de sua tese sobre o dirigismo constitucional, fê-lo tratando especificamente da Constituição portuguesa, eis que o estágio de desenvolvimento brasileiro atual ainda não permite “descartar” o dirigismo constitucional. In “*Brançosos*” e *interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. 2ª edição. Coimbra : Almedina, 2008, pp. 136-138.

ocorrer. Verifica-se, portanto, que para o autor a eficácia social é sinônimo de efetividade da norma.

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶⁵, por sua vez, trabalha com três espécies de eficácia, quais sejam: “eficácia técnica”, que corresponde à qualidade da norma que pode ser aplicada tão logo ocorram os fatos hipoteticamente previstos em seu antecedente, seja porque prescinda de regulamentação (ou já seja regulamentada); “eficácia jurídica”, que é o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos previstos no conseqüente, decorrência natural das normas jurídicas vigentes dotadas de propagar os efeitos que lhe são próprios (predicado dos fatos jurídicos, não das normas); e “eficácia social”, que é a produção concreta dos efeitos da norma entre os indivíduos da sociedade, de acordo com as conseqüências desejadas pelo legislador. O autor não trabalha com o conceito de efetividade em sua obra.

Já Kelsen²⁶⁶ chega a trabalhar com o conceito de efetividade, aproximando-o, tal como o faz JOSÉ AFONSO DA SILVA, do conceito de eficácia. Para ele, o princípio da efetividade se verifica quando uma ordem jurídica é reconhecida pela sociedade, que limita o próprio princípio da legitimidade do direito. Ilustrando, Kelsen cita o exemplo de uma Constituição vigente que pode ser modificada ou completamente substituída por uma nova Constituição, através de processos não previstos pela Constituição até ali vigente, como a revolução. Se esta revolução for efetiva, a Constituição vigente é alterada por uma nova Constituição e o fundamento de validade da ordem jurídica mudou, ou seja, há uma nova norma fundamental (o exemplo dado pelo autor é o de uma monarquia substituída por uma república parlamentar). Todavia, se a revolução malograr, ela não será interpretada como um processo produtor de um Direito novo, mas como crime de alta traição. Aplica-se, então, o princípio da efetividade.

GILBERTO BERCOVICI²⁶⁷ também vislumbra uma aproximação entre efetividade e eficácia social, embora condicione a primeira à ocorrência da segunda, ao sustentar que “a efetividade, ou eficácia social, refere-se à implementação do programa finalístico que orientou a atividade legislativa. A norma só será efetiva quando o seu objetivo

²⁶⁴ SILVA (1999), p. 66.

²⁶⁵ CARVALHO (1999), pp. 54-55.

²⁶⁶ Kelsen (1974), pp. 291-292.

²⁶⁷ BERCOVICI (1999), p. 39.

for alcançado por força de sua eficácia (observância, aplicação, execução, uso), ou seja, quando ocorrer a concretização do comando normativo no mundo real”.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR²⁶⁸ admite certa distinção entre eficácia e efetividade, ao discorrer sobre as funções da eficácia no plano da realização normativa (*funções eficaciais*). Neste passo, classifica as funções eficaciais em (i) *função de bloqueio*, quando a norma visa coibir determinados comportamentos; (ii) *função de programa*, quando a norma visa atingir determinada finalidade; e (iii) *função de resguardo*, quando a norma visa assegurar uma conduta determinada.

De outra banda, MARCELO NEVES²⁶⁹ trabalha com a distinção de eficácia social e efetividade, atribuindo à primeira a conformidade dos comportamentos aos conteúdos normativos, ao passo que a segunda seria a concretização da finalidade que orientou a atividade legislativa.

Evidentemente, a finalidade imediata de uma norma jurídica sempre será o seu cumprimento pelo destinatário, o que aponta para a sua eficácia social. Entretanto, as normas jurídicas também podem revestir-se de fins mediatos, que não necessariamente encontram-se explicitados no texto normativo, já que resultam de aplicação de normas constitucionais ou de princípios gerais de direito. Neste caso, além de um programa condicional, formado pelo esquema lógico “se... então”, a norma apresenta também um programa finalístico, ou a *função de programa* a que alude TÉRCIO.

É o caso, por exemplo, de norma que atribui uma pena de multa ao sujeito que promove queimadas, ou ainda que concede benefício fiscal ao sujeito que mantiver plantas nativas em determinada área de sua propriedade. Nos dois casos, os programas condicionais são compostos pelas hipóteses (promover queimadas e manter plantas nativas) e conseqüentes das normas (aplicação de multa e concessão de benefício fiscal), ligados deonticamente por imputação legal.

²⁶⁸ FERRAZ JÚNIOR (1994), pp. 199-200. Em semelhante sentido: DINIZ, Maria Helena. In FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha A. Stevenson. *Constituição de 1988 – legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo : Atlas, 1989, pp. 74-75.

²⁶⁹ NEVES (2007), pp. 47-48.

Já os programas finalísticos, que em ambos os casos correspondem à proteção do meio-ambiente, diferentemente dos programas condicionais, não estão, na maioria dos casos, enunciados nos próprios textos normativos correspondentes, mas resultam de uma leitura sistemática do ordenamento, a partir da Constituição Federal.

É o caso, ainda, das normas tributárias, cuja finalidade imediata é a obtenção de receitas para o Estado, e cuja estrutura hipotético-condicional apresenta no antecedente um comportamento que manifesta uma riqueza econômica e, no conseqüente, uma relação jurídica em que um indivíduo deverá recolher certa quantia aos cofres públicos. Evidentemente, na estrutura hipótese-conseqüente, manifestada pelo texto da norma, não se encontram finalidades mediatas que, muitas vezes, se sobrepõem aos próprios fins arrecadatórios, como é o caso dos tributos regulatórios (vide *infra*) e das normas tributárias indutoras (ou “extrafiscais”). Estas finalidades somente são encontradas em uma investigação do texto constitucional, ou seja, para além do texto da norma tributária em sentido estrito.

Logo, por ter caráter eminentemente constitucional, a efetividade é totalmente relevante na conformação da norma constitucional de competência tributária no sistema jurídico nacional, podendo, até mesmo, motivar a inaplicabilidade (por revogação ou ineficácia jurídica) da norma infraconstitucional.

Sob o ponto de vista da tributação – que é o foco deste estudo –, a análise da efetividade das normas jurídicas dependerá de cada espécie tributária, uma vez que elas encontram traços distintos que permitem (determinam) a sua instituição, de acordo com as competências tributárias (*rectius*, com o motivo constitucional tributário, como será visto mais adiante) delimitadas na Constituição Federal. Desta forma, faz-se necessária, primeiramente, adotar um critério de classificação que aparte as diversas espécies tributárias de acordo com as diversas competências impositivas, e, desta forma, atribua a cada uma delas os pressupostos materiais que exigem a sua implementação.

3.5. Algumas reflexões sobre dirigismo e tributação

No campo da tributação, o dirigismo constitucional pode ser concretizado pelo exercício da competência tributária de algumas das espécies tributárias, tais como nos

impostos regulatórios, nas contribuições de intervenção no domínio econômico e nas contribuições sociais, por exemplo, bem como na utilização de impostos ordinários de forma a preservar a justiça fiscal (redução de desigualdades e maximização da capacidade contributiva) ou ainda com o uso de medidas indutoras. Tais possibilidades (*rectius*, deveres) impregnados na Constituição se relacionam, intimamente, com outros princípios e regras constitucionais, tais como as imposições e os programas constitucionais.

É certo que qualquer violação a imposições constitucionais ou a normas constitucionais programáticas, como visto, poderá motivar a inconstitucionalidade da norma infraconstitucional que lhes contrariar, ainda que em sede de inconstitucionalidade por omissão. Esta assertiva vale, inclusive, para as normas tributárias cuja instituição tenha sido, posta ou pressupostamente, vinculada a algum programa geral ou específico da Constituição, em que o exercício da competência tributária vincula-se a uma imposição constitucional tendente a alcançar um determinado *programa*.

Ainda que superadas algumas dificuldades encontradas na sociedade brasileira em 1988, é evidente que ainda há um longo caminho a ser percorrido, o que depende da garantia de eficácia das normas constitucionais que congregam os valores mais caros à nossa República, o que também se dará com a utilização dos tributos, instrumentos por excelência de custeio do Estado e de intervenção indireta deste nas ordens econômica e social.

Por outro lado, sendo os tributos a principal fonte de custeio das atividades estatais, e uma das principais ferramentas de concretização dos programas constitucionais, resultando as normas de competência em verdadeiras *imposições constitucionais*, não há como negar a localização do sistema tributário nacional dentro de um contexto de constituição dirigente, que exige o alcance de certas finalidades constitucionais por intermédio dos tributos. O notório nível de detalhamento do sistema constitucional tributário brasileiro, que não encontra correspondente em Cartas de outros países, é mais um traço do dirigismo da CF/88, que tratou de *densificar*²⁷⁰ não apenas os direitos fundamentais, mas também os *meios* de obtenção da garantia destes direitos (nada mais do que as imposições constitucionais tributárias).

²⁷⁰ CANOTILHO explica ser um traço marcante das constituições dirigentes *densificar* o máximo possível seus enunciados para afirmar a sua autonomia normativa, sobretudo no tocante a (1) os preceitos em relação aos quais há controvérsias, (2) os preceitos que decidem controvérsias anteriores e (3) os preceitos que inovadoramente passam a ser elementos constitutivos de uma ordem fundamental. In CANOTILHO (1982), p. 407.

Evidentemente, a busca pelas finalidades constitucionais do Estado Social e Democrático de Direito não poderá atropelar outros princípios constitucionais, tais como a legalidade e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Desta forma, o poder tributário não poderá ser exercido de forma arbitrária na busca do alcance dos objetivos da república, pois deverá respeitar os demais ditames da Carta, sistematicamente compreendida. Se por um lado a CF/88 impõe ao Estado uma série de deveres perante os cidadãos, por outro lhe atribui uma grande gama de poderes, inclusive a tributação.

Esse ponto será mais explorado no capítulo dedicado à competência tributária. Por ora, cumpre traçar os marcos teóricos que serão utilizados para a leitura das normas tributárias constitucionais, o que será feito no próximo capítulo.

4. POSTURA DOGMÁTICA NO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Com o Estado Social e Democrático de Direito as funções do Estado, bem como a do próprio ordenamento jurídico, passam a ser não mais a de regular condutas e procedimentos, a assistir estaticamente os acontecimentos no mundo social, mas a de promover a realização dos objetivos comuns, é perseguir o bem estar de todos, de maneira interventiva e regulatória. O Direito Positivo, assim, passou a ser um instrumento das políticas estatais.

NORBERTO BOBBIO captou, com a sensibilidade que lhe era peculiar, as mudanças pelas quais sofreram as vetustas idéias de Estado e sistema positivo, que vieram na contramão de toda uma doutrina construída à base do Direito meramente protetivo e repressivo, em oposição ao novo Direito “de encorajamento”, promovedor de ações positivas dos cidadãos em prol do bem comum, característica do Estado Social e Democrático de Direito:

“Dando prosseguimento à profunda transformação que em todos os lugares deu origem ao *Welfare State*, os órgãos públicos perseguem os novos fins propostos à ação do Estado mediante novas técnicas de controle social, distintas daquelas tradicionais. ‘Não é possível’ – analisa Carrió – ‘que o aparato conceitual, elaborado pela teoria geral do direito, persista e atravesse inalterado mudanças tão radicais’.

Tomando essa observação como ponto de partida, proponho-me a examinar um dos aspectos mais relevantes – e ainda pouco estudado na própria sede da teoria geral do direito – das novas técnicas de controle social, as quais caracterizam a ação do Estado social dos nossos tempos e a diferenciam profundamente da ação do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento. É indubitável que essa inovação coloca em crise algumas das mais conhecidas teorias tradicionais do direito, que se originam de uma imagem extremamente simplificada do direito. Refiro-me, em particular, à teoria que considera o direito exclusivamente do ponto de vista de sua função *protetora* e àquela que o considera exclusivamente do ponto de vista da sua função *repressiva*.”²⁷¹

O impacto da atuação estatal reflete efeitos sobre a própria teoria geral do direito, com o advento das sanções premiais e da prospectividade do direito, o que reclama a reanálise

²⁷¹ BOBBIO (2007), p. 2.

da própria estrutura da norma jurídica, que deve admitir flexibilidade e contínua revisibilidade²⁷².

Isso porque as novas técnicas de controle social diferenciam profundamente o Estado Social e Democrático de Direito do Estado liberal, na medida em que o primeiro implementa técnicas de encorajamento em acréscimo ou substituição às tradicionais técnicas de desencorajamento do segundo. O direito passa não somente a olhar para o passado e reprimir condutas indesejadas (função repressiva), mas volta-se também ao futuro e à desejada configuração social, com base em valores eleitos pelo próprio sistema.

Na avaliação de CASTANHEIRA NEVES²⁷³, a legislação no Estado pós-liberal não cumpre meramente uma função jurídica, pois exerce uma atividade de sentido e intenção estratégico-programaticamente político-social, ou seja, uma atividade instrumental, de acordo com os ditames constitucionais inerentes a cada Estado. A técnica legislativa passa a não apenas tornar impossível (proibida) uma determinada conduta não desejada, mas também torná-la difícil ou desvantajosa. Neste sentido, uma determinada conduta pode não apenas ocasionar, por imputação legal, uma pena, mas ter a sua conclusão mais penosa, ou seja, dificultada pelo sistema, como é o caso de agravamentos fiscais para a produção de materiais ambientalmente daninhos ou a maior exigência do Estado para a autorização do exercício de certas atividades. De modo simétrico, as condutas desejadas passam a ser não apenas permitidas e necessárias, mas também facilitadas e vantajosas, como se verifica nas desonerações fiscais para atividades ligadas ao desenvolvimento social e os subsídios estatais para determinados setores da economia ou para a exportação.

Nesse contexto, BOBBIO destaca que as categorias de conservação e de mudança são importantíssimas, na medida em que as medidas de desencorajamento visam à conservação social, ao passo que as medidas de encorajamento, à mudança. Estas últimas, conforme já relatado, são típicas de um Estado interventor na economia, pois premiam a adoção de certos comportamentos ou a superação de uma conduta desejada, como é o caso do prêmio atribuído ao produtor ou ao trabalhador que supera as metas de produção.

²⁷² GRAU (2003a), p. 27.

²⁷³ CASTANHEIRA NEVES (1993), pp. 22-23.

Na realidade constitucional brasileira, a Constituição Federal assume papel destacado dentre as novas funções do direito, sobretudo pelo caráter dirigente de seus enunciados, como visto em capítulos precedentes. Esta circunstância torna os cânones interpretativos clássicos do liberalismo absolutamente insuficientes para a realização das tarefas e o atingimento dos fins constitucionais, o que exige a visão da Constituição não mais como mero texto prescritivo ordenador de condutas.

4.1. A insuficiência da análise da Constituição como mero texto prescritivo

Fixada a condição da Constituição Federal de 1988 como verdadeiro instrumento definidor de um Estado Social e Democrático de Direito no Brasil, há de ser abandonados os vetustos critérios de interpretação e aplicação das leis (*lato sensu*), baseadas eminentemente em métodos formais e lógicos. Neste prisma, devem ser utilizadas posturas dogmáticas da Teoria do Estado e da Teoria da Constituição que tenham o escopo de concretizar os enunciados da Constituição, em busca do reforço da normatividade da Constituição e do atingimento daqueles objetivos fundamentais.

PETER HÄBERLE²⁷⁴ entende que uma constituição, que estrutura não apenas o Estado em sentido estrito, mas também a própria esfera pública, dispondo sobre a organização da sociedade e, diretamente, sobre setores da vida privada, não pode tratar as forças sociais e privadas como meros objetos. Ela deve integrá-las ativamente enquanto sujeitos. Considerando a realidade e a publicidade estruturadas, nas quais o “povo” atua, inicialmente, de forma difusa, mas, a final, de maneira “concertada”, há de se reconhecer que essas forças, faticamente relevantes, são igualmente importantes para a interpretação constitucional.

Com efeito, o reconhecimento da pluralidade e da complexidade da interpretação constitucional traduz não apenas uma concretização do princípio democrático, mas também uma consequência metodológica da abertura material da Constituição²⁷⁵. Tais considerações sofreram corretas críticas de CANOTILHO²⁷⁶, que entendeu ser a teoria häberliana uma teoria perdida no pluralismo, pois dissolve a normatividade na política a pretexto da abertura e do

²⁷⁴ Cf. HÄBERLE (2001), p. 33.

²⁷⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional – o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 3ª edição. São Paulo : Saraiva, 1999, p. 343.

²⁷⁶ Cf. CANOTILHO (1982), p. 98.

pluralismo, e chega quase à conclusão de que o processo de legiferação constitucional e a interpretação constitucional são a mesma coisa.

Conforme ressalta GILBERTO BERCOVICI²⁷⁷, é necessária uma Teoria da Constituição que lhe dê caráter vinculante, que não seja fruto de interpretações subjetivas ou de condições políticas conjunturais, mas obtida a partir de sua inserção e função na realidade histórica, cujo ponto de partida é a própria Constituição, suas decisões e princípios fundamentais. O diálogo constituição e realidade, portanto, deve ser assegurado e trabalhado pela dogmática e pelo próprio aplicador do direito, sem cair o trabalho do intérprete em uma hiperadequação do sistema jurídico à realidade, o que causaria graves distorções e corrupções sistêmicas, além de reduzir o sistema jurídico à força normativa de fatos.

Nesse ponto, conforme a premissa de KONRAD HESSE²⁷⁸, o significado da ordenação jurídica na realidade e em face dela somente pode ser apreciado se ambas - ordenação e realidade - forem consideradas em sua relação, em seu inseparável contexto, e no seu condicionamento recíproco. Uma análise isolada, unilateral, que leve em conta apenas um ou outro aspecto, não se afigura em condições de fornecer resposta adequada à questão.

Dessa forma, devem ser contempladas as condições naturais, técnicas, econômicas, e sociais, pois a pretensão de eficácia da norma jurídica somente será realizada se levar em conta essas condições. Há de ser, igualmente, contempladas as concepções sociais concretas e o fundamento axiológico que influenciam decisivamente a conformação, o entendimento e a autoridade das proposições normativas²⁷⁹.

A Constituição não deve assentar-se numa estrutura unilateral, se quiser preservar a sua força normativa num mundo em processo de permanente mudança político-social. Se pretende preservar a força normativa dos seus princípios fundamentais, deve ela incorporar, mediante meticulosa ponderação, parte da estrutura contrária.²⁸⁰

Em suma, a Constituição jurídica está condicionada pela realidade histórica. Ela não pode ser separada da realidade concreta de seu tempo, pois logra conferir forma e

²⁷⁷ Cf. BERCOVICI (2003a), p. 272.

²⁷⁸ HESSE (1991), p. 13.

²⁷⁹ Cf. HESSE (1991), p. 15.

²⁸⁰ Cf. HESSE (1991), p. 21.

modificação à realidade, logra despertar a força que reside na natureza das coisas. A vontade de Constituição não é capaz, porém, de suprimir esses limites. Nenhum poder do mundo, nem mesmo a Constituição, pode alterar as condicionantes naturais²⁸¹.

KONRAD HESSE²⁸² ainda sustenta que o Direito Constitucional não é, no sentido estrito da sociologia ou da Ciência Política, uma ciência da realidade, nem uma mera ciência normativa, tal como imaginado pelo positivismo formalista. Contém essas duas características, sendo condicionada tanto pela grande dependência que o seu objeto apresenta em relação à realidade político-social, quanto pela falta de uma garantia externa para a observância das normas constitucionais. Ele depende das ciências da realidade mais próximas, como a história, a sociologia e a Economia.

No mesmo sentido entende GILBERTO BERCOVICI²⁸³, que sustenta que “a constituição não pode ser compreendida de forma isolada da realidade, pois é direito político, isto é, a constituição está situada no processo político”. Segundo o eminente Professor, “a visão a-histórica da constituição é fruto do constitucionalismo liberal, com sua pretensão de eternidade”²⁸⁴, visão esta que já está superada, conforme pontuado nas primeiras linhas deste trabalho. Neste passo, BERCOVICI²⁸⁵ entende que uma das saídas para o problema da teoria constitucional atual é a da Teoria do Estado como ciência da realidade, proposta por Herman Heller, ou seja, o estudo do próprio Estado concreto, em determinado momento histórico.

Em linha semelhante leciona MARCELO NEVES²⁸⁶, para quem “a Constituição compõe-se de três dimensões básicas: a fático-social (sociológica *lato sensu*), a normativo-jurídica e a ideológica (ou axiológica). Qualquer concepção unilateralista constitui obstáculo à compreensão do fenômeno constitucional”, terminando por propor um conceito que supera as

²⁸¹ Cf. HESSE (1991), p. 24.

²⁸² HESSE (1991), p. 26.

²⁸³ BERCOVICI (2008), pp. 14-15.

²⁸⁴ BERCOVICI (2008), p. 16.

²⁸⁵ In COUTINHO (2005), p. 77.

²⁸⁶ NEVES (1988), p. 59. Para o festejado Autor, “a Constituição total, enquanto estrutura e processo fundamentais do Estado, comporta a mútua implicação dos fatores fático-sociais, normativo-jurídicos e ideológicos, que constituem as dimensões básicas e essenciais do fenômeno estatal. Além dos conceitos parciais (sociológico, normativo-jurídico e ideológico), formula-se, portanto, o conceito ontológico-dialético de Constituição, que funciona como uma síntese superadora das abordagens parciais. (...) porque as constituições sociológica, normativo-jurídica e ideológica estão em recíproco condicionamento, qualquer abordagem parcial deve afastar-se do abstracionismo ou metodologismo, havendo de basear-se no critério de predominância, nunca de exclusividade”. In NEVES (1988), p. 62.

três dimensões, a que denomina “conceito ontológico-dialético” da Constituição. Neste prisma, defende NEVES²⁸⁷ que

“a Constituição não é uma estrutura de linguagem puramente sintática (formal), sobrelevando-se nela, num grau bem maior do que nos outros subsistemas integrantes do ordenamento jurídico, as dimensões semântica e pragmática. Do ponto de vista semântico, a vagueza e ambigüidade da linguagem constitucional torna inoportuna, num grau bem mais acentuado do que nas outras esferas jurídicas, a aplicação da hermenêutica tradicional, fundada no princípio da univocidade significativa da linguagem jurídica. Ao lado desta situação semântica, a pluralidade de órgãos (legislativos, executivos e judiciários) encarregados de interpretar e aplicar a Constituição, enquanto característica pragmática, impossibilita uma uniformidade na determinação da inconstitucionalidade das leis, especialmente nos sistemas orgânicos de controle simplesmente difuso da lei”.

Logo, tencionando promover uma proposta dogmática que possa dar concretude ao texto constitucional, de acordo com a realidade social que ela deve normatizar, o trabalho terá como pressupostos as teorias de dois grandes juristas alemães: HERMANN HELLER e FRIEDRICH MÜLLER.

4.2. A importância da Teoria do Estado de Hermann Heller

HERMANN HELLER parte de uma não-rigidez entre as ordens do ser e do dever ser na análise da Constituição, polemizando com as posições extremadas de CARL SCHMITT, que concebia a Constituição não como norma, mas como decisão, e de HANS KELSEN, cujo “normativismo” reduzira o objeto da ciência do direito a uma mera lógica jurídica²⁸⁸. Para ele, KELSEN reduz a Constituição a um dever-ser somente, extraíndo-lhe totalmente seu caráter político, ao passo que SCHMITT pretende eliminar da Constituição toda normatividade, o que também é um erro²⁸⁹.

Segundo DAVID DYZENHAUS²⁹⁰, a teoria de KELSEN trata do poder político de modo a eliminá-lo, contrariando o que HELLER chama de caráter político de formação do

²⁸⁷ NEVES (1988), pp. 66-67.

²⁸⁸ Cf. LA TORRE, Massimo. “Un giurista nel crepuscolo di Weimar – Política e diritto nell’opera di Hermann Heller”. In *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*. Volume 29. Firenze : Giuffrè, 2000, p. 276.

²⁸⁹ HELLER, Hermann. *Teoria do Estado*. Trad. de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo : Mestre Jou, 1968, p. 307.

²⁹⁰ “Hermann Heller and the legitimacy of legality”. In *Oxford Journal of legal studies*. Volume 16, Número 4. Oxford : Oxford University Press, Inverno de 1996, p. 650.

direito. Já SCHMITT trata do poder político de modo a glorificá-lo, ignorando o que HELLER chama de caráter legal de formação do poder político. Desta forma, HELLER sustenta que cada uma destas tendências consiste em mútuas falsificações delas próprias, uma vez que ignoram uma parte vital da realidade que a outra enaltece.

Segundo HELLER²⁹¹, “é justamente a Teoria do Estado que há de responder à questão de como, dentro da realidade social, é oportuno que tenha praticamente sentido e seja, além disso, possível tornar a Constituição, relativamente separada desta realidade social, objeto de um método dogmático especial.” A Teoria de Estado de HELLER demonstra que não há Estado sem sociedade²⁹², ao apresentar a relação de implicação e até mesmo de certa unidade entre ambos. A partir da Teoria social do Estado construída por HELLER foi concebida a idéia de Estado Social que perdura até os dias atuais, sendo atribuído a ele, por grande parte da doutrina²⁹³, a condição de grande “mentor” do Estado Social.

HELLER defende a investigação da específica realidade estatal que nos rodeia, servindo a Teoria do Estado como uma ciência que estuda o Estado enquanto realidade, enquanto formação real e histórica²⁹⁴. Sua investigação busca compreender o Estado não a partir do direito que o constitui, mas ligado à realidade social, tocando a ele ser uma unidade (soberana de ação e de decisão) dentro da pluralidade social. O Estado existe pela sua função, sua justificação, que não se dá pela força ou pela legalidade, mas pela sua legitimidade.²⁹⁵

Desse modo, o objeto de investigação da Teoria do Estado passa a ser a função do Estado dentro da realidade social concreta, rejeitando-se a idéia de que o Estado é invariável, constante ao longo do tempo, pois não se pode construir uma Teoria do Estado com critério de universalidade para todos os tempos e situações, pois o Estado deve ser historicamente entendido²⁹⁶. Neste ponto, vislumbra-se mais uma divergência com KELSEN, para quem os fins do Estado representam uma questão política, que não interessa à Teoria do Estado, pois

²⁹¹ HELLER (1968), p. 307.

²⁹² Cf. BUZANELLO, José Carlos. “Constituição política em Hermann Heller”. In *Revista de Informação Legislativa* 129, jan./mar. 1996, p. 259.

²⁹³ Neste sentido, BUZANELLO (1996), p. 260; LA TORRE (2000), p. 262. DAVID DYZENHAUS afirma que a doutrina de HELLER defendia que os direitos individuais descobertos pelo liberalismo deveriam ser sufragados para toda a sociedade, o que deveria levar o Estado de Direito formal a converter-se em Estado de Direito material ou social, de modo a atingir uma homogeneidade social para todos os indivíduos de determinado Estado. In DYZENHAUS (1996), p. 656.

²⁹⁴ Cf. BERCOVICI (2004), p. 111.

²⁹⁵ BERCOVICI (2004), pp. 112-113.

²⁹⁶ Cf. BERCOVICI (2003a), p. 49.

este prescinde da idéia de fim. Neste prisma, HELLER afirma que a construção kelseniana nada mais faz do que formar uma doutrina do Estado sem Estado²⁹⁷. Para HELLER, o reducionismo da doutrina pura de KELSEN, que extrai qualquer valor do direito, resulta ainda em um conformismo com relação ao *status quo*, tolhendo do jurista sua capacidade crítica a respeito de quando e como ele deve refletir sobre os dados históricos e quando deve emitir juízos de valor²⁹⁸.

HELLER aponta que a conexão sistemática pela qual a Teoria do Estado, enquanto ciência, tem que ordenar os seus conhecimentos não pode ser a de uma mera concatenação lógica, pois sua construção e a articulação dos seus resultados serão determinadas pelo objeto, isto é, pela relação que guardam os fatos concretos com a estrutura do Estado. Quando a Teoria do Estado segue de perto uma sistemática abstrata cai no erro de ordenar arbitrariamente os conteúdos reais que encontra, por querer articulá-los de um modo artificialmente lógico, e, com isso, violenta e sacrifica a conexão natural que nasce do objeto, em benefício de uma fantasia²⁹⁹.

Para HELLER o sentido do Estado só pode ser a sua função social, isto é, a missão que tem que cumprir como ‘fator’, como unidade de ação na conexão de atividade social. ‘Compreender’ este sentido não significa outra coisa senão explicar o Estado pela conexão social total em que se encontra³⁰⁰. Vale lembrar que a função social do Estado, tão destacada por HELLER, torna-se característica marcante do processo histórico que marcou a evolução do Estado liberal para o Estado Social³⁰¹. No caso específico do Estado Social, o conceito chave é a distribuição, já que o papel primordial do Estado Social é o de promover a integração da sociedade nacional³⁰².

4.2.1. A Constituição do Estado de Hermann Heller

A realidade atual das organizações humanas consiste na efetividade presente na conduta dos membros ordenada para a ação unitária, enquanto que a realidade potencial

²⁹⁷ Vide LA TORRE (2000), p. 279.

²⁹⁸ Cf. LA TORRE (2000), pp. 278-279.

²⁹⁹ HELLER (1968), p. 49.

³⁰⁰ HELLER (1968), p. 67.

³⁰¹ Cf. BUZANELLO (1996), p. 261.

corresponde à probabilidade relativamente previsível de que a cooperação entre os seus membros torne a produzir-se de modo semelhante no futuro. A configuração atual da cooperação, que se espera ser mantida de modo análogo no futuro, pela qual se produz de modo constantemente renovado a unidade e ordenação, é o que HELLER chama de Constituição no sentido da ciência da realidade.³⁰³ O sentido de Constituição de um Estado, portanto, coincide com a sua organização, enquanto a organização significa a Constituição produzida pela atividade humana consciente numa cooperação de todos (indivíduos e grupos).³⁰⁴

HELLER afirma que a Constituição permanece através da mudança de tempos e pessoas graças à probabilidade de se repetir no futuro a conduta humana que com ela concorda, que se baseia tanto em uma mera normalidade de fato, conforme à Constituição, da conduta de seus membros, como em uma normalidade normada dos membros e no mesmo sentido. Com isso, distingue, dentro da Constituição política total, a Constituição normada e a não normada, e, dentro desta, a normada extrajuridicamente e a que o é juridicamente. A Constituição normada pelo direito conscientemente estabelecido e assegurado é a Constituição organizada³⁰⁵.

A normalidade de uma dada conduta consiste na sua concordância com uma regra de previsão baseada sobre a observação do que acontece por termo médio em determinados períodos de tempo. Trata-se de conteúdo parcial da Constituição, que deve ser reforçado e complementado pela normatividade, ou seja, pela regra valorativa de juízo³⁰⁶. Desta forma, ao lado da Constituição formada por usos e pela tradição da sociedade, ergue-se uma Constituição formada por normas que desempenham a sua função preceptiva e diretora, que têm caráter autônomo e que, muitas vezes, decidem contra o próprio tradicional. Trata-se da coexistência entre normalidade e normatividade.

HELLER destaca que é um traço marcante do Estado moderno a criação de normas pela autoridade central, por vezes representando a mera normatização da própria normalidade (ou seja, de regras sociais empiricamente verificadas), por outras constituindo

³⁰² Cf. BERCOVICI (2003a), p. 295.

³⁰³ HELLER (1968), pp. 295-296.

³⁰⁴ Cf. BUZANELLO (1996), p. 263.

³⁰⁵ HELLER (1968), p. 296. Neste sentido, vide BUZANELLO (1996), p. 265.

³⁰⁶ HELLER (1968), pp. 297-298.

novas regras de direção social (ou normas interventoras). O aumento da normatividade é uma exigência da modernização das sociedades, em busca do aumento do intercâmbio dos diversos grupos sociais e da própria segurança jurídica das relações sociais.

Ao lado das regras do ser sem conteúdo normativo, residem as normatividades extrajurídicas que têm decisiva importância, enquanto princípios de Direito, para a validade e o conteúdo das normas constitucionais. Tais princípios, em muitos textos constitucionais, vêm plasmados na forma de princípios fundamentais. Além destes, há um reconhecimento de princípios éticos sempre que o legislador se refere aos bons costumes, à boa-fé, aos usos do comércio ou à equidade. Nestes casos, a normatividade jurídica deve ser complementada por uma normalidade social a que se dá valor de maneira positiva, na medida em que o sistema jurídico permite o ingresso de conteúdos historicamente mutáveis³⁰⁷. Os princípios jurídicos são, assim, os meios pelos quais a realidade social penetra na normatividade estatal³⁰⁸.

A própria Constituição traz enunciados que dependem da normalidade para a sua completude, como ocorre com o princípio da igualdade, que reclama o recebimento de concepções da realidade social para a formatação de seu conteúdo. A fixação de conteúdo das Constituições, portanto, depende dos influxos dos princípios sociais para a dação de sentido de seus enunciados, razão pela qual a normalidade social apresenta função importantíssima na formatação da estrutura constitucional de cada Estado. E são as alterações históricas da normalidade social, com a atualização dos princípios jurídicos sociais, que permitirão a atualização da Constituição do Estado, ainda que não haja alterações no Texto Constitucional³⁰⁹. Na mesma linha de HELLER, GILBERTO BERCOVICI³¹⁰ esclarece:

“A Constituição não pode ser entendida isoladamente, sem ligações com a teoria social, a história, a economia e, especialmente, a política. Por outro lado, a juridicidade da Constituição é essencial para a teoria material da Constituição aqui proposta. A Constituição real e a Constituição normativa estão em constante contato, em relação de coordenação. Condicionam-se, mas não dependem, pura e simplesmente, uma da outra. A Constituição jurídica, embora de modo não absoluto, tem significado próprio. A Constituição não é apenas uma ‘folha de papel’, não está desvinculada da realidade histórica concreta, mas, também, não é simplesmente condicionada

³⁰⁷ HELLER (1968), pp. 302-304.

³⁰⁸ Cf. BERCOVICI (2003a), p. 286. Vide ainda DYZENHAUS (1996), pp. 662-663; e BESTER, Gisela Maria. “A concepção de Constituição de Hermann Heller – integração normativa e sociológica e sua possível contribuição à teoria da interpretação constitucional”. In *Revista Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia* 24, 1995, p. 55.

³⁰⁹ HELLER (1968), pp. 304-305. Vide ainda BESTER (1995), p. 56.

³¹⁰ BERCOVICI (2003a), p. 287.

por ela. Em face da Constituição real, a Constituição jurídica possui significado próprio.”

HELLER ainda reconhece a existência de uma Constituição “formal”, que corresponde à totalidade dos preceitos jurídicos fixados por escrito no texto constitucional, que nem sempre coincide com o conteúdo da Constituição material (embora dela sejam extraídos, mediante análise e sistematização pelo legislador constitucional)³¹¹. Aqui há mais uma grade divergência com KELSEN, que considera apenas a chamada “Constituição formal” (escrita) como a Constituição do Estado, já que a Teoria Pura ignora os princípios da Constituição material.

4.2.2. A insuficiência do método jurídico na Teoria do Estado de Heller

Ainda que as concepções de HERMANN HELLER tenham sido relevantes para a evolução da Teoria do Estado e para a Teoria da Constituição, o presente trabalho somente adotará as idéias do jurista quanto à necessidade de relativização das ordens do ser e do dever ser, pois aqui se rejeita quaisquer ordens constitucionais externas à própria Constituição, ou seja, a concepção ampla de “Constituição real” ou extrajurídica, embora se admita, como opção metodológica, o abrandamento do formalismo, a influência de outros sistemas na conformação do sistema jurídico (interdisciplinaridade) e a relativização da dicotomia entre ser e dever ser. Neste contexto, rejeita-se quaisquer alegações do legislador de descumprimento da Constituição formalmente estabelecida com fulcro em hipotético “direito constitucional consuetudinário”, como bem aponta CANOTILHO³¹².

Por outro lado, a teoria da HELLER, ao tomar a totalidade da Constituição como fenômeno composto pela Constituição normada, a Constituição não-normada e a Constituição extra-jurídica, impõe ao cientista partir de uma totalidade universal e empírica para a compreensão da Constituição de um Estado, tarefa esta que o afasta de um método científico jurídico e aproxima-o de um método eminentemente sociológico. Neste ponto, torna-se difícil partir, como é o propósito do presente trabalho, do texto da Constituição Federal para a

³¹¹ HELLER (1968), p. 324.

³¹² “(...) num Estado de Direito Democrático, o direito consuetudinário apenas pode ter uma função de complementação do direito constitucional escrito. No problema da constituição determinante isto significa, desde logo, a inadmissibilidade do legislador invocar, como determinante heterónoma contra as normas e princípios

investigação do problema proposto, o que impõe uma teoria jurídica baseada em uma estrutura normativa de Constituição.³¹³

expressos da constituição, um hipotético direito constitucional consuetudinário”. In CANOTILHO (1982), p. 270.

³¹³ Estas críticas à Teoria de Hermann Heller são feitas pelo próprio MÜLLER: “(...) para a sociologia jurídica e a sociologia do Estado, os importantes trabalhos de Hermann Heller e Theodor Geiger mostraram que a pretendida universalidade do plano sociológico continua sendo deficiente para os combatidos erros fundamentais do positivismo jurídico e, de certo modo, dentro do âmbito da concretização da norma, já encontram os limites de sua possibilidade de aplicação no fato concreto oriundo da positividade de um ordenamento jurídico histórico, positividade essa determinada em seu conteúdo. A visão de Heller de que os atos jurídico-políticos do conhecimento seriam como os atos contínua e simultaneamente co-decisivos de uma ciência humana normativa, e tomariam parte no estabelecimento do objeto que eles querem reconhecer, permanece universalmente restrita à teoria científica. O passo no sentido de uma teoria (da norma) jurídica ainda não terá sido dado se o todo em que a ciência jurídica dogmática trabalha dever ser ‘inicialmente’ descrito, em sua realidade, de modo ôntico-científico e dever ser ‘então interpretado e construído de modo normativo em seu caráter de coisa que nos é dada como tarefa (*Aufgegebenheit*)’.

A distinção sistemática e no fundo não superada entre ser e dever-ser, o errôneo entendimento do problema central da teoria do direito como a pergunta pela relação entre vontade e norma, a manifesta correspondência ‘correlativa’ como também ‘dialética’ entre ser e dever-ser, entre Estado e direito trazem – como mera oposição – ainda os traços d modelo positivista de pensamento com razão combatido. Nisso, porém, não deixamos de reconhecer que a doutrina do Estado de Heller não se coloca sob o direito teórico da *norma*. Apenas deve ser demonstrado que essa problemática teórica constitui uma forma de visão autônoma, que não apenas modifica conceitualmente como também altera materialmente as questões fundamentais ligadas ao direito e realidade, à norma e respectivo substrato. O fato de o sentido e a segurança de uma norma jurídica específica, no tocante aos fatores da disposição legal não englobados pelo correspondente texto, mas pressupostos pela realidade, não poderem ser concebidos pela sistematização lógica, mas apenas no ‘contexto juntamente com a totalidade da realidade social’, ou seja, juntamente com o concreto espaço social de validade da norma, ainda não explica como a totalidade pode ser metodicamente repartida em porções menores e em que devem repousar os limites de sua ligação com a estrutura conceitual normativa.

O fato de que na interpretação em sentido amplo não se possa tratar da aplicação de caráter subsumível, mas apenas da complementação concretizadora do direito, e que de acordo com isso, por exemplo, os direitos fundamentais ainda não contenham amplamente uma norma de decisão, mas remetam materialmente a universais e éticos princípios de direito, ainda não oferece à ciência do direito, como ciência prática, nenhum ponto de apoio para a racionalização do caso específico.

Com isso ainda não está dito de que forma e com que nuances esses princípios jurídicos devem expressar a estrutura social; nem com que distinções de normatividade cada instituição da norma deve poder ser entendida como tentativa de produzir, por meio da normatividade conscientemente estabelecida, uma correspondente normalidade no âmbito de validade da disposição.

Para Heller a normalidade comumente empírica e resultante de motivações comuns e naturais forma um ‘alicerce da Constituição do Estado, que não é normatizado e que, apenas como regra empírica de cálculo, deve ser fortalecido pela norma de apreciação que procede à avaliação normativa.

Uma concepção não oriunda da sociologia, mas da dogmática jurídica e que se empenhasse para obter uma mediação, tentaria no interesse da concretização materialmente suficiente da norma, comprovar que a normatividade é em princípio passível de ser complementada pela normalidade.

Em prol da normatividade, a abordagem da questão, com vistas à sua estruturação, deveria, em contrapartida, mostrar os fatores mais especificamente determinados ou determináveis do real (que a partir de agora não se manifesta mais como âmbito abstrato ou como realidade substancial) como partes integrantes da norma, e refletir racionalmente sobre sua abordagem metódica no âmbito do possível. Tudo isso com base em uma abstração teórico-jurídica do normativo e do fático a partir do processo metódico uniforme.

Daí decorrem inferências, também para a teoria constitucional, no sentido de uma maior concreção, e, ao mesmo tempo, no sentido de uma ligação mais forte com a forma normativa de uma constituição determinada e positiva.

A perspectiva da teoria constitucional guiada pela teoria da norma mostraria que o ‘ambiente’, introduzido no debate especialmente por Schindler, e que o ‘meio cultural e natural global, as normalidades antropológicas, geográficas, próprias a cada povo, científicas e sociais’ pensadas por Heller, representam, juntamente com as normatividades extrajurídicas, um complemento deveras universal da constituição juridicamente normatizada.

Finalmente, o fato de que também a específica norma jurídica constitucional em princípio só possa ser plenamente entendida a partir da totalidade da constituição global política, já que, nesse sentido, somente o ambiente determina o conteúdo e a individualidade da constituição juridicamente normatizada, é uma importante

O marco teórico a ser utilizado, portanto, será a Teoria Estruturante do Direito de Friedrich Müller, que aponta de forma criteriosa as relações entre ser e dever ser no percurso de concretização dos enunciados constitucionais, em proposta metodológica que, com o mesmo propósito da doutrina helleriana, logra superar o formalismo sem perder sua juridicidade. Esta análise parte da Constituição como estrutura normativa para, a partir de seu texto, promover o processo de concretização do texto constitucional, que é o objetivo da presente dissertação, especificamente no que se refere ao sistema constitucional tributário brasileiro.

4.3. O modelo ideal de concretização constitucional - a Teoria Estruturante do Direito de Friedrich Müller

4.3.1. A metódica estruturante

A Teoria Estruturante do Direito, de FRIEDRICH MÜLLER, rompe definitivamente com a dicotomia direito/realidade (dever ser/ser), e, com base em metódico método de trabalho, expõe de maneira extremamente satisfatória a relação que a realidade tem com a conformação do direito (Direito e realidade não são grandezas que subsistem autonomamente por si, pois ambos são momentos de concretização da norma, em princípio eficazes no mesmo grau hierárquico). Para ele, a realidade não é um dado tomado pelo direito como mero pressuposto, mas um dado a ser considerado no processo de concretização do próprio direito³¹⁴.

MÜLLER rompe com a doutrina clássica positivista, ao negar peremptoriamente que a aplicação de uma norma possa se esgotar na interpretação do texto que a gerou³¹⁵. Deste modo, ressalta a insuficiência da técnica de aplicação “subsuntiva” entre texto (ou conceito da norma) e fato (ou conceito do fato), sobretudo quando se trata de âmbitos normativos de

visão da teoria do direito ou de uma de suas exigências pela teoria geral do Estado; já para a metodologia de uma constituição determinada e positiva, ela é apenas uma primeira hipótese de trabalho.” MÜLLER (2008), pp. 100-103.

³¹⁴ MÜLLER (2007), p. 21.

³¹⁵ MÜLLER (2005), p. 26.

extrema complexidade ou ainda de textos constitucionais³¹⁶. A interpretação jurídica, portanto, exigirá mais do que simplesmente uma análise da linguagem, o que afasta a possibilidade de uma análise meramente semântica³¹⁷.

Dessa forma, vislumbra-se na Teoria Estruturante uma corrente que opta por um modelo semântico-pragmático de interpretação jurídica, em que ao intérprete cabe descobrir o sentido de textos normativos adequando-os ao momento histórico³¹⁸ de sua aplicação aos casos, embora a Teoria de MÜLLER vá além da interpretação, ao efetuar a *concretização* da norma jurídica³¹⁹.

Para o Autor, uma metódica do direito constitucional diz respeito à concretização da constituição pelo governo, pela administração pública e pela legislação, em medida não inferior à da concretização operada tanto pela jurisprudência quanto pela ciência do direito³²⁰. Para ele, sobretudo no direito constitucional, uma norma jurídica não pode ser considerada meramente um juízo hipotético isolável diante de seu âmbito de regulamentação, mas uma estrutura classificadora e ordenadora a partir da estrutura material do próprio âmbito social regulamentado. Neste contexto, direito e realidade não são grandezas que subsistem autonomamente por si, pois a ordem e o que por ela é ordenado são momentos de concretização da norma³²¹.

MÜLLER parte da premissa de que a norma jurídica não se resume ao texto, pois este é apenas o ponto de partida para a construção de seu sentido. CASTANHEIRA NEVES³²², em semelhante sentido, sustenta que “o *prius* metodológico não é a norma-

³¹⁶ MÜLLER (2005), pp. 27-28. MARCELO NEVES afirma que “em Müller, trata-se das características semânticas da linguagem jurídica, especialmente da linguagem constitucional, a ambigüidade e a vagueza, que exigem um ‘processo de concretização’, não simplesmente um ‘procedimento de aplicação’ conforme regras de subsunção. In NEVES (2007), pp. 86-87.

³¹⁷ Cf. CASTANHEIRA NEVES (1991), p. 128.

³¹⁸ “No plano *teorético-constitucional* (também no plano teorético-jurídico e teorético-político), a interpretação da constituição conexiona-se com a problemática do *historicismo e actualismo*, há muito discutida na hermenêutica jurídica. O domínio constitucional seria até o espaço jurídico mais adequado para uma perspectiva *actualista* (= evolutiva, recreativa) (Mortati) da interpretação, dada a necessária repercussão das mudanças político-sociais e do desenvolvimento dos elementos políticos do ordenamento na valoração do conteúdo das disposições constitucionais.” In CANOTILHO (2003), p. 1209. Grifos originais.

³¹⁹ Cf. NEVES, Marcelo. “A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito”. In GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo : Malheiros, 2003a, pp. 359-360.

³²⁰ MÜLLER (2005), p. 3.

³²¹ MÜLLER (2005), pp. 43-44.

³²² CASTANHEIRA NEVES (1993), p. 129. O autor aduz que o direito “não pode entender-se como uma pura idealidade prescritivo-proposicional manifestada e subsistente numa intencionalidade linguístico-

prescrição fechada na sua significação e subsistente na sua idealidade, mas pelo contrário o caso concreto decidendo, na sua autônoma e específica problematidade jurídica”. Assim, a norma jurídica é composta do programa normativo, que é construído do ponto de vista interpretativo mediante a assimilação de dados lingüísticos (dentre os quais o texto da lei), e do âmbito normativo, formado pela parcela da realidade a que se refere o programa normativo, construído pela intermediação lingüístico-jurídica de dados reais³²³. O teor literal serve à formulação do *programa da norma*, enquanto o *âmbito da norma* é sugerido como um elemento co-constitutivo da prescrição³²⁴.

No mesmo sentido, CASTANHEIRA NEVES³²⁵ aponta que nem todos os critérios indispensáveis ao juízo decisório podem ser obtidos do texto interpretado, pois este somente poderia fundamentar o juízo pela assimilação de fatores normativos que transcendem o próprio texto (extratextuais ou transpositivos).

O *âmbito da norma* não é uma soma de fatos, mas um nexos formulado em termos de possibilidade real de elementos estruturais que são destacados da realidade social na perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma, conformados de modo apenas parcialmente jurídico. Assim, ele transcende a mera faticidade de um recorte da realidade extrajurídica³²⁶.

Evidentemente, o direito contém uma série de prescrições que não guardam qualquer relação com a realidade, como é o caso de normas processuais, formais, prescrições remissivas ou definições legais. Nestes casos, o âmbito da norma desaparecerá por completo por trás do programa³²⁷. Eis aí exemplos claros em que a célebre frase “o direito cria as suas próprias realidades” tem algum sentido.

sistematicamente significativa perante um mundo a revelar só no modo como essa significativa idealidade o pensa; pois é ele uma normatividade dirigida à realidade histórico-social tal como esta na sua específica autonomia se constitui e objectiva, e com a função prática já de impor um padrão regulativo e ordenador a essa realidade autónoma, já de oferecer os critérios normativo-jurídicos de validade, ou de uma válida justeza normativa, para os problemas sócio-jurídicos que a mesma realidade suscita no seu dinamismo próprio: o direito como *ordem e norma de ordenação e de determinação e como ordem e norma de validade e de valoração* – sem termos de ponderar agora se esta distinção traduz uma simples dualidade ou verdadeiramente uma alternativa”. Op. Cit., loc. Cit. (grifos originais).

³²³ Cf. NEVES (2003a), p. 360.

³²⁴ MÜLLER (2005), pp. 38-39 e 57-58.

³²⁵ CASTANHEIRA NEVES (1993), p. 124.

³²⁶ MÜLLER (2005), p. 44.

³²⁷ MÜLLER (2005), pp. 45-46.

Já a *normatividade* é uma qualidade dinâmica da norma tomada em sua relação com a realidade, de modo que a norma ordena uma realidade ao mesmo tempo em que ela é, parcialmente, determinada por ela³²⁸. A normatividade resulta dos dados extralingüísticos de tipo estatal-social – funcionamento, reconhecimento e atualidade efetivos desse ordenamento constitucional para motivações empíricas na sua área. Além disso, a normatividade que se manifesta em decisões práticas não está orientada linguisticamente apenas pelo texto jurídico da norma, mas também por materiais legais, manuais didáticos, comentários e estudos monográficos, precedentes e material do Direito Comparado³²⁹. Neste contexto, o programa finalístico das normas compõe a normatividade³³⁰.

Embora, em uma análise superficial, a teoria estruturante do direito possa conduzir à conclusão de que se trata de uma teoria que atribui eficácia normativa a fatos, trata-se, a bem da verdade, de uma teoria eminentemente normativa, em que o extrato da realidade, absorvido pelo âmbito normativo, compõe a própria estrutura da norma concretizada. Vale dizer, do conjunto de fatos da realidade que haja de regular (âmbito material), o programa normativo seleciona e valora apenas uma parcela (âmbito normativo)³³¹. O trabalho jurídico não se opera sobre as coisas em si, mas sobre as realidades sociais tais como elas devem ser apreendidas à luz dos textos normativos³³².

O processo de dação de sentido das normas jurídicas, conformado pelo âmbito normativo, não é e nem poderia ser livremente pontuado pela realidade. Isto porque, sobre a circunstância de âmbito normativo e realidade não serem termos sinônimos, conforme já adiantado acima, o processo de seleção e valoração da realidade, que formarão o âmbito normativo, é efetuado pelo programa normativo³³³, o que evita uma total liberdade da

³²⁸ MÜLLER (2007), p. 40; JOUANJAN (2007), p. 259.

³²⁹ MÜLLER (2005), pp. 39-40.

³³⁰ MÜLLER (2007), p. 22.

³³¹ MÜLLER (2007), pp. 29-30.

³³² JOUANJAN (2007), p. 258.

³³³ “O **programa normativo** é o *resultado* de um processo parcial de concretização (inserido, por conseguinte, num processo global de concretização) assente fundamentalmente na *interpretação do texto* normativo. Daí que se tenha considerado o enunciado lingüístico da norma como ponto de partida do processo de concretização (dados lingüísticos). Por sua vez, o **sector normativo** é o resultado de um processo parcial de concretização assente sobretudo na análise dos elementos empíricos (dados reais, ou seja, dados da realidade recortados pela norma). Desta forma a norma jurídico-constitucional é um *modelo de ordenação orientado para uma concretização material*, constituído por uma medida de ordenação, expressa através de enunciados lingüísticos, e por um ‘campo’ de dados reais (factos jurídicos, factos materiais). Da compreensão da norma constitucional como estrutura formada por duas componentes – o ‘programa da norma’ e o ‘domínio da norma’ – deriva o sentido de **normatividade constitucional**: normatividade não é uma ‘qualidade’ estática do texto da norma ou

faticidade como condicionante absoluta do sistema jurídico (o que levaria, fatalmente, à total corrupção do sistema jurídico). Neste passo, ainda que, hipoteticamente, a parcela dominante economicamente da sociedade tencione impor uma “auto-regulação” ou as tais “regras de mercado” ao todo social, estas circunstâncias factuais não poderiam se impor em uma sociedade que é ditada pela necessidade de regulação da ordem econômica pelo Estado, como exigência constitucional sempre em busca dos objetivos e programas de bem-estar social. É dizer, o programa normativo constitucional sempre neutralizará tendências da realidade que atentem contra os valores impregnados na Constituição Federal, garantindo, assim, a higidez do sistema jurídico.

Por outro lado, a teoria estruturante não só admite como deseja que as transformações espelhadas no âmbito normativo alterem a normatividade de uma dada norma jurídica, de modo que o direito sempre acompanhe as transformações sociais, sem desmerecer os valores constitucionalmente assegurados. Dá-se, assim, uma circularidade sadia no sistema jurídico, que lhe permite acompanhar as mudanças sociais relevantes e, assim, não se tornar um punhado de textos jurídicos estéreis e sem qualquer compatibilidade com a realidade.³³⁴

Em parêntesis, tal como o faz MÜLLER, KONRAD HESSE³³⁵ aponta que uma mudança das relações fáticas pode provocar mudanças na interpretação da Constituição, bem como que o sentido da proposição jurídica estabelece o limite da interpretação e, por conseguinte, o limite de qualquer mutação normativa, tal como o programa da norma estabelece os limites da alterabilidade do âmbito da norma.

Dessa forma, a teoria estruturante consegue dar vazão – e solução – a problemas jurídicos proporcionados pela Constituição Federal de 1988, cujo conteúdo normativo deve acompanhar a evolução social, sempre em um processo de constante concretização e recondicionamento das normas constitucionais³³⁶. Como as normas programáticas visam atribuir fins ao Estado, esvaziado pelo liberalismo econômico, esta característica teleológica lhes confere relevância e função de princípios gerais de toda a ordem jurídica, tendentes a

das normas mas o efeito global da norma num processo estrutural e dinâmico entre o programa normativo e o sector normativo.” In CANOTILHO (2003), p. 1216. Grifos originais.

³³⁴ “As normas jurídicas não são dependentes do caso, mas referidas a ele, sendo que não constitui problema prioritário se se trata de um caso efetivamente pendente ou de um caso fictício”. In MÜLLER (2005), p. 48.

³³⁵ HESSE (1991), p. 23.

³³⁶ MÜLLER chega a afirmar que “no contexto presente não se pode partir ‘da’ constituição, também não do tipo ocidental da constituição burguesa moderna, mas só da constituição de uma determinada sociedade estatalmente

instaurar um regime de democracia substancial, ao determinarem a realização de fins sociais, através da atuação de programas de intervenção na ordem econômica, com vistas a assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social³³⁷. Tudo isso, é claro, de acordo com as necessidades manifestadas no contexto social.

Logo, se ocorrem modificações nas ordens econômica ou social de tal ordem que interfiram no âmbito de normas constitucionais de conteúdo eminentemente programático (ou de quaisquer outras normas constitucionais, não necessariamente programáticas), estas deverão ser recondicionadas. Este recondicionamento deverá ser acompanhado pela legislação infraconstitucional correspondente (a *conformação* a que alude CANOTILHO), que poderá, até mesmo, ser excluída do sistema jurídico, caso viole normas de superior hierarquia ou se demonstrem absolutamente inefetivas, mediante os procedimentos que o próprio sistema prevê.

É claro que a alteração do âmbito da norma não poderá descaracterizar por completo a norma jurídica, pois o programa da norma sempre será um limite, repita-se. O programa da norma, neste caso, funciona tanto como o princípio e como o limite do trabalho de interpretação³³⁸. Isto não exclui, de certo, a possibilidade de uma alteração tal no âmbito da norma que esvazie por completo a sua normatividade, o que acabaria por torná-la ineficaz.

4.3.2. Os elementos de concretização

A “concretização” do direito, seguindo o método de MÜLLER, não se confunde com elementos utilizados pelo positivismo antigo, tais como “interpretar”, “aplicar”, “subsumir silogisticamente” ou “inferir”. *Concretizar* significa *produzir* uma norma jurídica, a partir do texto, a ser referenciada a um caso (abstrato) de conflito social, que exige uma

organizada, e.g. da Lei Fundamental de Bonn”. MÜLLER (2005), pp. 54-55.

³³⁷ SILVA (1999), p. 141.

³³⁸ ANDRADE (2006), p. 62. “A análise dos dados lingüísticos (programa normativo) e a análise dos dados reais (sector ou domínio normativo) não são dois processos parciais, separados entre si, dentro do processo de concretização. A articulação dos dois processos é necessária por vários motivos. O programa normativo tem uma *função de filtro* relativamente ao domínio normativo, sob um duplo ponto de vista: (a) como limite negativo; (b) como determinante positiva do domínio normativo. (...) o programa normativo, considerado como resultado da interpretação do texto de norma, é também o elemento fundamental d chamado *espaço de selecção de factos constitutivos* do domínio normativo: só podem incluir-se no âmbito possível do domínio normativo as quantidades de dados reais compatíveis com o programa normativo.” In CANOTILHO (2003), p. 1220. Grifos originais.

solução jurídica³³⁹. A concretização³⁴⁰ normativa, portanto, será o processo efetivo de produção normativa, de adequação entre os textos e a realidade, que implica um caminhar do *texto da norma* para a *norma concreta* (a *norma jurídica*)³⁴¹.

Estremando-se dos cânones tradicionais positivistas, portanto, o processo de concretização tomará novos paradigmas. Neste prisma, os elementos de concretização da norma podem ser divididos em dois grupos, quais sejam, o *tratamento do texto da norma*, que abrange tanto os textos das normas como a formulação de não-normas em linguagem, que serão utilizados em conjunto com os próprios textos normativos, e a *análise do âmbito da norma* e dos *elementos do conjunto de fatos*, destacados como relevantes no processo de concretização por via de detalhamentos recíprocos³⁴².

Os textos normativos são apenas os dados de entrada para o processo de concretização, o ponto de partida deste processo, em que o sujeito toma o primeiro contato com os textos do ordenamento jurídico, cujo sentido será construído a partir de dados reais e lingüísticos. Não se trata ainda de um texto específico, mas dos textos do ordenamento em geral, cujo sentido básico é contextualizado pelos dados reais e lingüísticos comuns³⁴³.

O segundo dado de entrada do processo de concretização corresponde ao “relato do caso”, correspondente a uma descrição atécnica ou leiga do caso, que, após ser trabalhada pelo sujeito concretizador em conexão com os textos normativos gerais, formará o suporte

³³⁹ MÜLLER (2005), p. 131. O processo de concretização comporta tanto a construção da norma jurídica (geral e abstrata) quanto a norma de decisão (individual e concreta), esta obtida em um grau posterior àquela. No presente trabalho, sempre que for relacionada a concretização de norma jurídica ao processo de concretização, se estará referindo à norma jurídica, não à norma de decisão.

³⁴⁰ “**Concretizar a constituição** traduz-se, fundamentalmente, no *processo de densificação* de regras e princípios constitucionais. A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do *texto da norma* (do seu enunciado) para uma norma concreta – *norma jurídica* – que, por sua vez, será apenas um resultado intermédio, pois só com a descoberta da *norma de decisão* para a solução dos casos jurídico-constitucionais teremos o resultado final da concretização. Esta ‘concretização normativa’ é, pois, um trabalho técnico-jurídico; é, no fundo, o *lado ‘técnico’ do procedimento* estruturante da normatividade. A concretização, como se vê, não é igual à interpretação do texto da norma; é, sim, a *construção de uma norma jurídica*”. In CANOTILHO (2003), p. 1201. Grifos originais.

³⁴¹ CF. GRAU (2003b), p. 74. “A metódica constitucional, diferentemente da metodologia tradicional, não se concentra apenas na realização judicial do direito. Assume-se como **metódica estruturante**. Esta metódica assenta, desde logo, na ideia de que o trabalho de aplicação das normas constitucionais implica, simultaneamente, o manejo de uma *teoria da norma*, de uma *teoria da constituição* e de uma *dogmática jurídica*”. In CANOTILHO (2003), p. 1117. Grifos originais.

³⁴² MÜLLER (2005), p. 59.

³⁴³ Cf. ADEODATO (2002), p. 241.

fático ou “conjunto de matérias” (*Sachverhalt*)³⁴⁴. Perante o suporte fático, o concretizador analisa as matérias genericamente relacionadas à questão, escolhendo textos mais específicos que considera adequados para constituir o já mais específico *âmbito da matéria* (*Sachbereich*), que resulta da relação entre as hipóteses dos textos específicos escolhidos e o conjunto de matérias formado a partir dos dados reais³⁴⁵.

Em seguida, o concretizador determina os elementos dos textos normativos que considera relevantes diante daquelas matérias, enquanto seleciona os aspectos do suporte fático que interessam para a resolução da questão, formando o *âmbito do caso*. Até o momento, não há *normatividade*.

Dando seguimento ao processo de concretização, o concretizador une ao âmbito do caso outros elementos lingüísticos que entende necessários para a formulação da norma jurídica, tais como a dogmática jurídica, as técnicas hermenêuticas, postulados jurídicos, os textos legislativos anteriores, exposição de motivos, anais de discussões, entre outros. Este conjunto de textos é reunido para a formação do *programa da norma*, ocasião em que os métodos tradicionais de interpretação também são utilizados.

A Metodica Estruturante aponta, além das etapas tradicionais de interpretação dos textos, tais como a gramatical, a lógica e a sistemática propostos por SAVIGNY (na primeira concepção), também uma avaliação subjetiva, que compreende critérios históricos e genéticos, que trabalham com textos de normas que não são os mesmos objeto da atividade de concretização, mas textos de normas anteriores. A interpretação genética se volta aos textos produzidos durante a formação do texto a ser interpretado, tais como os anais do Congresso Nacional³⁴⁶. Estes elementos não serão utilizados de forma isolada, mas de forma combinada³⁴⁷.

³⁴⁴ Cf. ADEODATO (2002), p. 243. Este autor ainda descreve o *Sachverhalt* como “o relato mais amplo do conjunto de acontecimentos que deverão ser subsumidos no *Tatbestand*”. In ADEODATO (2002), p. 245.

³⁴⁵ Cf. ADEODATO (2002), p. 246.

³⁴⁶ Cf. ADEODATO, João Mauricio. “A concretização constitucional de Friedrich Muller”. In *Revista da ESMape* Vol. 2, n.º 3, pp. 233-232, jan./mar. 1997, p. 228.

³⁴⁷ “Em regra tanto a interpretação sistemática quanto a interpretação teleológica têm por escopo a *combinação* de vários, quando não todos os elementos de concretização sob a designação ‘sistemáticos’ ou ‘teleológicos’. Por conseguinte, somente os aspectos histórico e genético podem ser nitidamente distinguidos dos outros aspectos, em virtude da sua vinculação a textos não-normativos (a regulamentações anteriores comparáveis ou aos materiais legislativos); mas eles também estão integralmente entrelaçados a outros aspectos, quanto ao seu objeto. Além disso não se deve esquecer que também os textos com prescrições comparáveis já não mais vigentes bem como os textos dos materiais legislativos devem ser interpretados; e apesar do seu caráter não-normativo, eles devem ser interpretados em princípio com os mesmos meios válidos para os textos de normas.

Com a seleção dos textos aplicáveis ao caso (dados lingüísticos e técnicos), em cotejo com o *âmbito do caso*, é possível apurar o conjunto fático juridicamente relevante, que formará *âmbito da norma*. O *âmbito da norma*, como dito, em conjunto com o *programa da norma*, um e outro em relação de recíproco condicionamento, comporão a norma jurídica. Neste prisma, convém apontar uma passagem da obra de MÜLLER³⁴⁸ em que o autor sintetiza os elementos utilizados no processo de concretização:

“A concretização da norma introduz os seguintes elementos no jogo:

a) *elementos metodológicos ‘strictiore sensu’* (interpretações gramatical, histórica, genética, sistemática e ‘teleológica’, bem como princípios isolados da interpretação da constituição);

b) *elementos do âmbito da norma*;

c) *elementos dogmáticos*;

d) *elementos de teoria*;

e) *elementos de técnica de solução* e

f) *elementos de política do direito e política constitucional*.

Os elementos listados em (a) e (b) bem como uma parte dos listados em (c) são diretamente referidos a normas. O restante dos elementos listados em (c), os elementos listados em (d), (e) e (f) não são diretamente referidos a normas e nessa medida estão restritos a funções auxiliares na concretização. Uma análise mais precisa dos aspectos individuais, especialmente das interpretações gramatical, histórica, genética, sistemática e ‘teleológica’, bem como dos elementos do âmbito da norma, resulta em numerosas compreensões da estrutura do processo da implementação prática da norma, que vão além do positivismo legalista.”

Comparando a interpretação jurídica tradicional com a metódica estruturante de MÜLLER, CASTANHEIRA NEVES³⁴⁹ aduz que, enquanto a primeira se esforçará em definir um quadro de possibilidades normativas da realização do direito a partir da hipótese de existência de norma jurídica aplicável (ou seja, aquém do domínio das lacunas e do desenvolvimento autônomo do direito), a teoria estruturante

“partirá do texto pra a realização de um constitutivo processo normativo de concretização, que mobiliza estruturalmente (num processo ou ‘método estruturante’) um conjunto de factores ou elementos metódico-jurídicos (‘elementos de concretização’), a mais do texto normativo ou dos elementos hermenêuticos: elementos dogmáticos, elementos do respectivo domínio objectivo, elementos jurídico-teóricos, técnico jurídicos etc. Daí que o

Em formulação ainda mais precisa, a *interpretação histórica* e a *interpretação genética* são subcasos da *interpretação sistemática*. Só que os pontos de vista por elas aduzidas não se originam em outras prescrições do direito vigente (como normalmente ocorre na interpretação sistemática), mas – identificados com ajuda da história do direito e do Direito Comparado histórico – de normas anteriores autóctones ou estrangeiras, de textos não-normativos na forma de decisões, definições e enunciados doutrinários sobre essas prescrições anteriores e de textos não-normativos na forma de materiais legais.” In MÜLLER (2005), pp. 69-70.

³⁴⁸ MÜLLER (2005), pp. 105-106.

³⁴⁹ CASTANHEIRA NEVES (1993), pp. 144-145.

problema metodológico jurídico seria hoje o de ‘*Normkonkretisierung statt Normtextauslegung*’ (concretização de normas em vez de interpretação de textos de normas).”

Além disso, resulta claro da metódica estruturante a possibilidade de incorporação de outros elementos ao processo de concretização normativa, que não estão presentes no processo comum de interpretação e subsunção normativos, tais como os elementos genéticos e históricos, bem como a possibilidade de utilização de elementos estranhos ao próprio sistema jurídico (*stricto sensu*), tais como elementos dogmáticos e de teoria, conferindo-lhe um caráter interdisciplinar.

Por outro lado, a metódica estruturante permite o influxo de dados da realidade no processo de concretização da norma jurídica, através da metódica estruturante descrita acima, desde a primeira concepção leiga e rudimentar do “relato do caso”, até sua efetiva absorção pela estrutura da norma jurídica formada no processo de concretização, alojando-se no *âmbito da norma*. É evidente que este não comporta, de forma bruta, o dado da realidade, até mesmo porque esta é inalcançável. O que ocorrerá é a absorção da parcela da realidade, juridicamente relevante, já filtrada no processo de concretização, sobretudo pelo recíproco condicionamento de programa e âmbito normativos.

Entretanto, de forma a evitar a repetição do processo de concretização no decorrer deste trabalho, sempre que se fizer alusão à absorção de fatos ou de parcelas da realidade pelo *âmbito normativo*, ou ainda à alteração deste por mudanças ocorridas no mundo social, estar-se-á referindo à última etapa do processo de “filtração” de dados da realidade pelo processo de concretização, tal como apresentado acima, e nunca ao fato bruto. Este alerta é importante para que o leitor não pense que o fato integrará automaticamente a estrutura da norma jurídica, o que transpareceria uma apresentação absurdamente simplista e acriteriosa da Teoria Estruturante do Direito.

4.4. Alguns (possíveis) exemplos de concretização na jurisprudência e na tributação

A concretização normativa defendida por MÜLLER, embora ainda seja timidamente estudada e aplicada no Brasil, revela-se de grande valia para a dogmática jurídica

atual, bem como pode ser aplicada na análise de casos já decididos pelas Cortes brasileiras, embora sem a expressa aplicação do método.

Primeiramente, deve ser salientado que o STF, muitas vezes, manifestou-se pela impossibilidade de exame de fatos no controle abstrato de constitucionalidade, sustentando que tal exame é abstrato e tem como pressuposto o exame de dada norma em confronto com o texto constitucional. Esta postura ignora a possibilidade de busca do sentido da norma (concretização) por elementos da realidade, mediante a construção do *âmbito normativo* com dados da própria realidade, o que poderia resultar em resultado distinto no processo de concretização. Neste contexto, a decisão exarada pelo Min. CELSO DE MELLO, na Medida Cautelar em ADIn 1372 MC-RJ, revela o posicionamento da Corte à época³⁵⁰:

“Torna-se claro, a partir das próprias alegações deduzidas pelo Chefe do Ministério Público da União que este pretende sustentar a infringência da norma consubstanciada no art. 18, § 4º da Carta da República com apoio em elementos fáticos por ele mesmo reputados falhos ou errôneos. Ora, a natureza jurídica do controle normativo abstrato repele qualquer ensaio de indagação tendente a comprovar situações de fato, notadamente quando estas - tal como no caso ocorre - se mostram controvertidas. Na realidade, o processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade não admite, no sistema jurídico brasileiro, a instauração incidental de dilação probatória destinada a esclarecer situações fáticas eventualmente ilíquidas e sobre as quais repouse, como no caso, a pretensão de direito material deduzida pelo autor da ação direta, pois a finalidade única deste instrumento processual de ativação da jurisdição constitucional de controle do Supremo Tribunal Federal consiste no exame, em tese, da conformação de determinado ato estatal às prescrições subordinantes a Constituição da República. No processo objetivo de controle normativo abstrato não há interesses concretos em disputa, eis que a função político-jurídica da ação direta - exaurindo-se na defesa da Constituição e na preservação da coerência da ordem constitucional (CLEMÉRSOM MERLIN CLÈVE, ‘A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade’, p. 113/114, 1995 RT; GILMAR FRREIRA MENDES, ‘Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro’ p. 249/251 1990, Saraiva) - visa ao julgamento da validade; em tese, da lei ou de atos normativos editados pelo Poder Público (RTJ 95/999, Rel. Min. MOREIRA ALVES). É por essa razão que se tem enfatizado, no magistério jurisprudencial desta corte, que a ação direta não pode ser degradada em sua condição jurídica de instrumento básico de defesa objetiva da ordem normativa consubstanciada na Constituição, a significar que a válida e adequada utilização desse meio processual impõe que o exame *in abstracto* do ato estatal impugnado seja realizado, exclusivamente, à luz do próprio texto constitucional (RTJ 141/545, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Sendo assim, torna-se evidente que, em sede de ação direta, a inconstitucionalidade deve transparecer diretamente do texto da norma estatal questionada, não podendo a prolação desse juízo de desvalor depender para efeito do controle normativo abstrato, nem de prévia indagação probatória concernente a matéria de fato e nem mesmo da análise de outras espécies jurídicas infraconstitucionais, para, somente a partir desse exame e num desdobramento exegético ulterior, efetivar-se, então, o reconhecimento da

³⁵⁰ Cf. alerta de MENDES (1995), p. 348.

ilegitimidade constitucional do ato questionado. Esse entendimento nada mais reflete senão a própria orientação desta Suprema Corte em tema de fiscalização abstrata de constitucionalidade, pois, como sempre tem sido enfatizado, ‘Na ação direta de inconstitucionalidade, examinam-se as leis impugnadas, apenas, em seus conteúdos, no sistema normativo que definem e nos efeitos delas decorrentes, de forma abstrata, em face de preceitos da Constituição Federal, não cabendo, assim, em princípio, ao Supremo Tribunal Federal, no âmbito estrito desse processo, confrontar ou considerar, em sua individualidade concreta, casos, situações ou efeitos particulares porventura resultantes da aplicação das leis, objeto da representação, até a data do julgamento’ (Rp n. 1.418-RS Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA - grifei).”³⁵¹

Contudo, pode-se constatar que o STF, em outras oportunidades (HC 70514-RS e RE 147776-SP), decidiu pela inconstitucionalidade de normas pelo contexto fático, ou seja, a compatibilidade de uma norma com a Constituição considerando as condições fáticas de implementação do programa normativo. Tal se deu porque, diferentemente do que sustentado na ADIn 1372, nem sempre será suficiente o mero confronto entre o texto da CF/88 e o texto da legislação em suspeição, eis que, como sustenta GILMAR FERREIRA MENDES³⁵², “não há como negar a ‘comunicação entre norma e fato’ (*Kommunikation zwischen Norm und Sachverhalt*), que, como resultado, constitui condição da própria interpretação constitucional. É que o processo de conhecimento aqui envolve a investigação integrada de elementos fáticos e jurídicos”. No primeiro caso, o STF julgou inaplicável determinação legal que impunha à Defensoria Pública a legitimação para ingressar em juízo nos casos específicos, enquanto não existente e organizada tal esfera do Governo:

“Ministério Público: legitimação para promoção, no juízo cível, do ressarcimento do dano resultante de crime, pobre o titular do direito à reparação: C. Pr. Pen., art. 68, ainda constitucional (cf. RE 135328): processo de inconstitucionalização das leis.

1. A alternativa radical da jurisdição constitucional ortodoxa entre a constitucionalidade plena e a declaração de inconstitucionalidade ou revogação por inconstitucionalidade da lei com fulminante eficácia *ex tunc* faz abstração da evidência de que a implementação de uma nova ordem constitucional não é um fato instantâneo, mas um processo, no qual a possibilidade de realização da norma da Constituição - ainda quando teoricamente não se cuide de preceito de eficácia limitada - subordina-se muitas vezes a alterações da realidade fática que a viabilizem.

2. No contexto da Constituição de 1988, a atribuição anteriormente dada ao Ministério Público pelo art. 68 C. Pr. Penal - constituindo modalidade de assistência judiciária - deve reputar-se transferida para a Defensoria Pública: essa, porém, para esse fim, só se pode considerar existente, onde e quando organizada, de direito e de fato, nos moldes do art. 134 da própria Constituição e da lei complementar por ela ordenada: até que - na União ou em cada Estado considerado -, se implemente essa condição de viabilização da cogitada transferência constitucional de atribuições, o art. 68 C. Pr. Pen.

³⁵¹ ADIn 1372 MC-RJ, Min. CELSO DE MELLO, j. em 10/11/1995, DJ de 17/11/1995, p. 39237.

³⁵² MENDES (1999), p. 348.

será considerado ainda vigente: é o caso do Estado de São Paulo, como decidiu o plenário no RE 135328”.³⁵³

Já no segundo caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, enquanto não organizadas e estruturadas as Defensorias Públicas adequadamente, seria temerário deixar de conceder prazo em dobro para recurso, pois, no caso, diante das condições de trabalho existentes no âmbito das Defensorias (fato que compõe o *âmbito da norma*), o volume de afazeres seria de impossível gerenciamento, não conseguindo a entidade desempenhar adequada e satisfatoriamente suas funções essenciais à Justiça:

“Não é de ser reconhecida a inconstitucionalidade do § 5 do art. 1 da Lei n 1.060, de 05.02.1950, acrescentado pela Lei n 7.871, de 08.11.1989, no ponto em que confere prazo em dobro, para recurso, às Defensorias Públicas, ao menos até que sua organização, nos Estados, alcance o nível de organização do respectivo Ministério Público, que é a parte adversa, como órgão de acusação, no processo da ação penal pública”.³⁵⁴

No caso, a Suprema Corte entendeu ser necessário o influxo dos fatos na norma jurídica, para bem aferir o alcance do comando normativo. Como leciona EROS GRAU, “como a interpretação abrange também os fatos, o intérprete os reconforma, de modo que podemos dizer que o direito institui a sua própria realidade. Daí a importância do relato dos fatos (= narrativa dos fatos a serem considerados pelo intérprete) para a interpretação”³⁵⁵. No caso, a narrativa dos fatos operou-se de forma a suspender a eficácia da própria norma (ainda que temporariamente).

O julgamento deixa transparecer que o processo de concretização deve considerar o caso concreto, o que significa afirmar que a validade da norma é aferida não mais apenas no plano abstrato, mas também perquirindo o eventual resultado dela corrente. A solução adequada, em conformidade com a vontade constitucional, somente pode ser alcançada analisando os elementos do caso concreto, que espelham traços da própria realidade.

Outro caso interessante que está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, em que se aplica a teoria estruturante do direito, é o de um acusado de transmitir AIDS para namoradas, que pede reclassificação do tipo penal (HC 98712). No caso concreto,

³⁵³ Primeira Turma, RE 147776-SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 19/05/1998, DJ de 19/06/1998, p. 9, Ement. Vol. 1915-01, p. 136.

³⁵⁴ HC 70514-RS, rel. Min. Sydney Sanches, j. em 23/03/94, DJ de 27/06/97, p. 30225.

³⁵⁵ GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003b, p. 27.

depois de supostamente transmitir o vírus da AIDS para duas mulheres e quase passar a doença para uma terceira, o acusado foi denunciado por duas tentativas de homicídio qualificado (artigo 121, parágrafo 2º, II, do Código Penal) e uma tentativa de homicídio (artigo 121, *caput*).

A alegação da defesa é de que, atualmente, já não há lastro jurídico para tipificar a ação de quem contamina outrem com o vírus da AIDS como tentativa de homicídio, pois esta deixou de ser uma doença fatal, principalmente no Brasil. Logo, a conduta do acusado se amoldaria ao disposto no artigo 131 do Código Penal – “praticar, com o fim de transmitir a outrem moléstia grave de que está contaminado, ato capaz de produzir o contágio”.

No caso concreto, independentemente da decisão do Supremo Tribunal Federal, fato é que o âmbito da norma do art. 121 do Código Penal foi alterado com a circunstância factual de que, hoje, somente as pessoas que não recebem tratamento adequado morrem em decorrência de complicações provocadas pela AIDS. Frise-se que sequer a precariedade do sistema de saúde do país, em tese, poderia alterar tal afirmativa, eis que o programa de distribuição de medicamentos para a doença no Brasil é um dos melhores do mundo, conforme tem sido reconhecido por diversos organismos internacionais. Tal circunstância não se daria, por exemplo, se a realidade brasileira, no tocante ao tratamento da doença, fosse similar ao de países africanos, em que a AIDS é verificada em boa parte das populações, com altíssimos índices de mortalidade.

Há casos, ainda, em que o influxo texto X realidade não revela, exatamente, um processo de concretização. É o caso dos crimes de manutenção de casas de prostituição, em que um dado “senso comum” indica que o corpo social, majoritariamente, tolera sua existência, mormente se estas casas se localizam em áreas não residenciais e, evidentemente, não envolvam menores:

“EMENTA: MANUTENÇÃO DE CASA DE PROSTITUIÇÃO. ABSOLVIÇÃO MANTIDA. Conduta de manutenção de casa de prostituição, socialmente aceita, sem necessidade de intervenção penal, por força da adequação social da conduta. APELO MINISTERIAL DESPROVIDO”.³⁵⁶

³⁵⁶ Apelação Crime n.º 70024551228, Sexta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Nereu José Giacomolli, Julgado em 26/06/2008.

“EMENTA: CASA DE PROSTITUIÇÃO. FAVORECIMENTO DA PROSTITUIÇÃO. ATIPICIDADE. Os delitos de ‘casa de prostituição’ e de ‘favorecimento da prostituição’, este quando não envolve menores, são condutas atípicas por força da adequação social. À sociedade civil é reconhecida a prerrogativa de descriminalização do tipo penal configurado pelo legislador. A eficácia da norma penal nos casos de casa de prostituição mostra-se prejudicada em razão do anacronismo histórico, ou seja, a manutenção da penalização em nada contribui para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito, e somente resulta num tratamento hipócrita diante da prostituição institucionalizada com rótulos como ‘acompanhantes’, ‘massagistas’, motéis, etc., que, ainda que extremamente publicizada, não sofre qualquer reprimenda do poder estatal, em razão de tal conduta, já há muito, tolerada, com grande sofisticação, e divulgada diariamente pelos meios de comunicação, não é crime, bem assim não será as de origem mais modesta. Recurso improvido”.³⁵⁷

Trata-se da aplicação da chamada “Teoria da Adequação Social”, que segundo MANUEL CANCIO MELIÁ³⁵⁸ consiste na exclusão do conceito de injusto (ilícito) de todas as ações socialmente adequadas que se movem funcionalmente dentro da ordem historicamente constituída, que faz com que tais ações sejam socialmente aceitas e não possam constituir um ilícito penal.

Recentemente, foi impetrado pela Defensoria Pública da União, na Suprema Corte, o HC nº 99144, que tem como escopo reformar acórdão do STJ que, por maioria, reconheceu como típica a manutenção de casa de prostituição. O Min. Marco Aurélio indeferiu o pedido de liminar, seguindo entendimento do STJ³⁵⁹, reconhecendo a tipicidade da conduta consubstanciada na manutenção de casa de prostituição, lançando a seguinte fundamentação:

“Observem o sistema pátrio. Encerra o Direito posto. Então, descabe potencializar o que possa transparecer como óptica de grande parte da população para concluir pela insubsistência de tipo penal. A tolerância notada quanto à prostituição não leva a entender-se como derogado o artigo 229 do Código Penal. Paga-se um preço por se viver em um Estado de Direito e é módico, ou seja, o respeito às regras estabelecidas. Somente assim se faz possível a paz na vida gregária”.

No caso da “teoria da adequação social”, não existe, propriamente, uma alteração no âmbito da norma, mas apenas uma rejeição indireta a um dado tipo penal em função da

³⁵⁷ Apelação Crime n.º 70023513120, Quinta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Aramis Nassif, Julgado em 07/05/2008.

³⁵⁸ *Los Orígenes de la teoría de la adecuación social*. Bogotá : Universidad Externado de Colombia, 1998, pp. 15-16.

³⁵⁹ O STJ nega-se a aplicar o chamado “Princípio da adequação social”, preterindo-o, em alguns casos, pelo chamado “princípio da insignificância” (vide REsp 966.077-GO e REsp 798.378-MG), ou nega-o peremptoriamente, em defesa dos princípios da legalidade e da tipicidade (vide RHC 15.093-SP).

aceitação do comportamento penalmente tipificado. A hipótese, portanto, mais se aproxima do *desuetudo*, ou seja, da chamada perda de validade da norma jurídica pelo desuso³⁶⁰, que propriamente de mutação normativa.

Vale mencionar, ainda, que a aplicação da teoria da adequação social, no caso tributário, é perigosa, pois há uma rejeição natural da sociedade ao pagamento de tributos (não à arrecadação em si, mas ao mero ato de pagá-los). Parafraseando um ex-Presidente da República, se imposto fosse bom, agradável, seria chamado de “voluntário”, não de “imposto”. Diferentemente, a Teoria Estruturante do Direito não lida com a rejeição ou recepção de uma determinada norma jurídica no âmbito social, pois cuida de atualizar seu conteúdo através de alterações nas circunstâncias de fato presentes no *âmbito da norma*, o que nada tem com sua aceitação social.

Enquanto normas jurídicas com sentido deôntico completo, as normas de competência tributária também se sujeitam ao processo de concretização sustentado por MÜLLER, o que permite até mesmo uma mutação de seu sentido de acordo com mudanças absorvidas pelo âmbito normativo. A aplicação da metódica estruturante, neste caso, será útil tanto para buscar a concretização dos termos constitucionais utilizados na definição de materialidades e imunidades, por um lado, como para adequar as normas tributárias (ou ainda as regras de competência, dependendo das alterações do motivo) a alterações na conjuntura dos fatos, exigindo, muitas vezes, a produção de novos textos normativos (infraconstitucionais) que se adéqüem a tais alterações.

4.5. Síntese

O método de trabalho a ser utilizado na presente dissertação, como visto, será baseado na Teoria Estruturante do Direito, cujo ponto de partida será o texto da CF/88, que deverá ser *concretizado* de acordo com os elementos apresentados por FRIEDRICH MÜLLER. Tratando o presente trabalho de um estudo das normas constitucionais tributárias,

³⁶⁰ Cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, o *desuso* “não tem a ver diretamente com a superveniência de nova situação, mas com o comportamento dos destinatários da norma. A Norma caduca porque as condições de aplicação por ela previstas não mais existem. Ela entra em desuso porque os destinatários não a cumprem, pois diante da nova situação, não se sentem mais obrigados. O fundamento da caducidade é objetivo (a condição fática prevista cessou de existir). O do desuso é subjetivo (os sujeitos ignoram a norma)”. In FERRAZ JÚNIOR

a concretização do texto constitucional deverá levar em consideração os elementos da realidade, absorvidos, em processo de concretização, pelo *âmbito da norma*, bem como aplicar os elementos sistemático e teleológico no processo de dação de sentido dos textos constitucionais, estes formadores do próprio *programa normativo*.

Além disso, ainda que de maneira secundária e como material de apoio (pontos de vista auxiliares) aos elementos principais (normativos), deverão ser utilizados os elementos históricos e genéticos da concretização, bem como de elementos dogmáticos, sobretudo os dados da ciência das finanças, tal como proposto pela teoria causalista do tributo formulada por GRIZIOTTI e por seus seguidores da Escola de Pavia, com as limitações já mencionadas.

Essas proposições metodológicas estão alinhadas ao método de estudo do direito financeiro proposto por ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO³⁶¹, que impõe restrições à doutrina de GRIZIOTTI semelhantes às adotadas no presente trabalho.

(1996), p. 204.

³⁶¹ “(...) todo critério metodológico orientado principalmente ao exame do elemento normativo não implica necessariamente e por si mesmo ‘formalismo jurídico’, sempre e quando dito critério metodológico não fique fechado no simples esquematismo dogmático e na abstração da lógica formal, dado passo, pelo contrário, a uma concepção prática, atual, da ciência do direito, o que vale tanto como compreender o caráter essencialmente *histórico e relativo* das instituições e dos princípios jurídicos, cuja validade não é nem imanente, nem eterna, nem universal. Desta maneira, ainda sem desconhecer que o *dado positivo*, a *norma* é o *objeto* imediato da tarefa do jurista; da pura dogmática, que tende a suprimir o dado histórico e relativo inerente às instituições, categorias e conceitos, enquanto os entende como *preceitos*, *categorias* ou *dogmas*, universalmente válidos em qualquer tempo e lugar, se passará a uma concepção realista, problemática do Direito, a um entendimento do Direito como uma ‘ciência de problemas’, não como uma ‘ciência de dogmas’, integrando na própria razão jurídica o fim das normas e a valoração dos interesses sociais em jogo. Isso implicará, sem dúvida, que o jurista tenha que atender a outros aspectos que transcendem o mero dado positivo: políticos, econômicos, sociológicos, históricos. E isso não supõe, creio eu, dissolver a ciência do Direito na Política, na Economia, na Sociologia ou na História, pois como disse justamente Heinrich Triepel, ‘não se pode chegar de nenhum modo a um conhecimento das normas jurídicas sem se formar uma idéia das relações finalistas das que tratam o jurídico, dos interesses cujo reconhecimento, desaprovação ou coordenação constitui a primeira tarefa ou a condição prévia do ordenamento jurídico. Se chamamos ‘político’ a tudo aquilo que se refere aos fins do Estado ou à sua delimitação com respeito aos fins individuais, resulta claro que uma total compreensão das normas de Direito Público é absolutamente impossível sem a inclusão do político.

Essas considerações são válidas para a nossa disciplina, pois o estudo do Direito Financeiro e Tributário não pode ser feito abstraindo-se sua justificação, ou seja, da relevância do fim das normas e dos interesses juridicamente protegidos por elas. O critério finalista ou teleológico no método do Direito Financeiro implica a construção da disciplina desde o ângulo dos princípios próprios e singulares que inspiram o ordenamento financeiro, que assumem desta maneira um significativo papel na elaboração e na aplicação das normas jurídico-financeiras. Agora bem, dar entrada aos princípios próprios do Direito Financeiro e de maneira singular ao princípio da capacidade contributiva, porquanto através deles cobram relevância jurídica nas normas e nos institutos de Direito Financeiro o fim e o interesse protegido em cada caso por elas, supõe a penetração dos aspectos políticos, econômicos, históricos do fenômeno financeiro na análise jurídica. A *justificação* das normas de Direito Financeiro, isto é, seu fim específico e o interesse protegido por elas, cuja relevância jurídica vinha negada pelas construções puramente dogmáticas de A. Berliri em sua primeira época, deixa de ser uma questão que interesse somente à Ciência das Finanças ou à Política financeira, para se converter – principalmente através da relevância *positiva* dos princípios próprios do Direito Financeiro – em uma doutrina tipicamente jurídica, porquanto constitui um elemento indispensável para o completo conhecimento da vontade normativa. São, pois,

As propostas apresentadas até o momento, quais sejam, (a) Constituição Federal de 1988 como Constituição de um Estado Social e Democrático de Direito, e (b) necessidade de inter-relação entre direito e realidade na análise e interpretação das normas jurídicas, em especial as normas jurídicas constitucionais, implicam uma releitura de nosso sistema constitucional tributário, sobretudo no que se refere à classificação dos tributos e à configuração da competência tributária, revelando ainda profundas conseqüências na interpretação (concretização) e controle das normas tributárias gerais e abstratas (regras-matrizes de incidência tributária).

Tais implicações serão demonstradas nos próximos capítulos.

os princípios de Direito Financeiro, e em particular o da capacidade contributiva, os que vêm a recolher e incorporar o substrato econômico e político da realidade financeira; é através deles que se produz a integração das análises da economia financeira, da política financeira ou da sociologia financeira nas análises do Direito Financeiro. Se bem é certo que a superação da concepção integral da Ciência das Finanças de Griziotti é hoje um passo irreversível que ninguém discute – pese aos excessos cometidos na crítica de que foi objeto aconselhe hoje uma cuidadosa revisão de seus postulados e em alguns pontos uma certa volta às suas idéias menos efêmeras -, também é certo que o Direito Financeiro não deve desconhecer os estudos levados a cabo pela Ciência das Finanças (Economia financeira), cuja conveniência e utilidade para um melhor conhecimento do fenômeno jurídico financeiro ninguém deve por em dúvida.” RODRÍGUEZ BEREJO (1976), pp. 386-388. Grifos originais do Autor. Tradução livre.

5. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

5.1. Conceito de competência tributária (Poder)

A análise do que hoje se estuda como “competência tributária”, antes mesmo de resumir-se a objeto de estudo da ciência do direito, foi analisada detalhadamente pela ciência das finanças, que vinculava o exercício do poder impositivo do Estado aos seus correspondentes gastos, definida por ALIOMAR BALEEIRO³⁶² como “a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”.

WAGNER enumerava a existência de quatro aspectos a serem considerados na análise das varias espécies de entradas, quais sejam: (a) o progresso histórico-jurídico e do direito preexistente, (b) o direito positivo vigente, (c) o ponto de vista político-financeiro que deve ser determinado por um dado Estado ou por um dado tempo, tendo em vista as condições, as necessidades e os conceitos políticos e econômicos; e (d) o ponto de vista científico-financeiro, sob o qual se deve distinguir as várias espécies de entradas segundo a sua natureza econômica, seus efeitos sobre as diversas e singulares empresas individuais e finalmente sobre toda a economia publica³⁶³.

Segundo WAGNER, não se deveria conceber os sistemas das entradas, sobretudo dos impostos, com base puramente em princípios abstratos, supostamente úteis de modo absoluto e determinados “a priori”, pois eles são dependentes das circunstâncias históricas e tradicionais, que assim como as outras condições da vida social, não podem ser baseadas em uma teoria radical, pois são sujeitos a uma contínua variação e a um desenvolvimento que se pode bem reconduzir aos princípios dominantes. Convém, ao invés, examinar os conceitos histórico-jurídicos e jurídico-positivos, as subdivisões das espécies individuais de entradas, confrontando-as com as necessidades políticas, sociais e econômicas da época, e, portanto,

³⁶² *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª edição, 6ª tiragem. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 6.

³⁶³ WAGNER (1891), p. 272.

transformar em financeiros os ditos conceitos e classificações de modo que convenham a um dado país e tempo³⁶⁴.

Com efeito, a ciência das finanças é uma parte da economia política e das ciências sociais e do Estado, que estuda as formas em que o Estado deve não só buscar como também empregar os meios materiais para as suas atividades³⁶⁵. A ciência das finanças administra os meios materiais para a produção dos serviços próprios do sistema econômico coletivo e coercitivo³⁶⁶.

Já no fim do Século XIX lecionava WAGNER que a economia financeira derivava para a maior parte os bens materiais das entradas das empresas privadas mediante o modo de aquisição coercitivo que lhe é próprio, ou seja, mediante os tributos. Sob este aspecto, os serviços do Estado se apresentam no custo das empresas. Assim, era dever da economia financeira ter constantemente em vista a necessidade de uma justa proporção entre o valor que os serviços do Estado têm para a vida da população e o custo a cargo das empresas privadas³⁶⁷. Quanto maior fosse a esfera de atuação do Estado no mundo moderno perante a população, e maior o caráter comum da economia social, uma cota sempre maior das despesas do orçamento das famílias seria necessariamente devida para impostos³⁶⁸.

Sustenta ainda o financista alemão que a ciência das finanças deve acentuar que tudo se reduza a uma justa determinação dos serviços do Estado, assim que este, sempre ao menos no total, constitua para a economia pública um reembolso dos impostos, podendo aumentar ainda mais a potência produtiva própria dos entes privados. Disto depende a produtividade do emprego dos impostos pelo Estado. Uma administração financeira opressiva, que cause o empobrecimento de algumas classes ou da inteira população, seja que se sirva de meios violentos ou de artifícios astutos, pode somente vir de um despotismo míope. A ciência das finanças, como ramo da administração do Estado, deve ser correta com os princípios gerais que se referem à essência do Estado, à sua destinação, à atividade

³⁶⁴ WAGNER (1891), pp. 276-277.

³⁶⁵ WAGNER (1891), p. 19.

³⁶⁶ WAGNER (1891), p. 21.

³⁶⁷ WAGNER (1891), pp. 21-22.

³⁶⁸ WAGNER (1891), p. 22.

governante voltada aos simples escopos do Estado, e também às condições jurídicas nisto prevalentes³⁶⁹.

As idéias dos financistas predominaram até o início do Século XX, quando a ciência do direito passou a isolar o fenômeno jurídico-tributário e afastá-lo de quaisquer considerações consideradas “metajurídicas”, como reflexo da grande influência do neopositivismo. Neste sentido, LINARES QUINTANA³⁷⁰ observou que o objeto de estudo da ciência das finanças e do direito financeiro eram distintos, pois, enquanto a primeira se dedicava ao estudo da quota-parte da riqueza privada exigida coativamente dos indivíduos para fazer frente aos gastos dos serviços públicos e para satisfazer as necessidades públicas, à segunda tocava analisar a prestação devida ao Estado por aqueles que se encontram na posição de sujeitos passivos da obrigação tributária, de acordo com a legislação que determina a imposição dos tributos.

Com a crescente influência do formalismo, e sobretudo de doutrinas como a de ACHILLE DONATO GIANNINI – muito bem recepcionada pelos tributaristas brasileiros, sobretudo a partir da obra de ALFREDO AUGUSTO BECKER -, as considerações da ciência das finanças passaram a ser totalmente ignoradas, focando-se cada vez mais o estudo da tributação nos aspectos concernentes ao fato gerador e à relação jurídica tributária, com fortes reverências a aspectos semântico-sintáticos.

E foi com a evolução destas premissas que se chegou ao conceito dominante atual de competência tributária, que PAULO DE BARROS CARVALHO³⁷¹ qualifica como a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo, o que somente poderá ser feito por lei, em respeito ao princípio constitucional da legalidade.

Segundo o emérito Professor, a competência tributária é traçada pelas regras constitucionais que conferem às pessoas políticas o poder de instituir tributos, limitadas pelas regras que albergam imunidades, que são as normas de estrutura que traduzem a incompetência tributária impositiva. A competência tributária é uma prerrogativa das pessoas

³⁶⁹ WAGNER (1891), p. 22.

³⁷⁰ LINARES QUINTANA (1951), pp. 54-55.

³⁷¹ CARVALHO (2005), pp. 217.

políticas para a produção de normas jurídicas sobre tributos, podendo ser entendida em seu sentido amplo, quando abrange a aptidão da pessoa política para a produção de toda e qualquer norma de natureza tributária, desde normas gerais e abstratas, como instruções normativa, até normas individuais e concretas, tais como os lançamentos.³⁷²

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³⁷³ também adota conceito semelhante, ao referir-se à competência tributária como a “autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário”, com este (poder tributário) não se confundindo. HUGO DE BRITO MACHADO³⁷⁴ também distingue as figuras do poder tributário e da competência tributária, atribuindo a esta o conceito de poder tributário juridicamente delimitado pela Constituição e exercido mediante a lei. Por sua vez, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES³⁷⁵ aponta que a competência tributária é uma parcela de poder fiscal atribuída à pessoa jurídica de direito público, que lhe dá a possibilidade de criar tributo, e que somente pode ser exercido por lei.

Como visto, a competência tributária é tratada pela doutrina como uma limitação constitucional do poder tributário, este atribuído ao Estado globalmente considerado (ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e como conteúdo de sua própria soberania fiscal. A visão de competência tributária como limite à atividade do Estado Fiscal, sobre ser a visão dominante na doutrina atual, também foi recepcionada, em grande escala, pelo Poder Judiciário, que ainda se atém mais aos critérios formais das normas de competência (e sua relação semântico-sintática com as normas tributárias em sentido estrito) do que à própria funcionalidade destas mesmas normas.

Mas mesmo aqueles que sustentavam a impropriedade de alusões à ciência das finanças ou à causa no estudo da tributação reconheciam-lhe alguma utilidade, ao menos no tocante no estudo do exercício da competência tributária.

Nesse sentido, RENATO ALESSI inicia a sua obra aduzindo que o direito tributário é distinto da ciência das finanças, pois esta estuda o tributo sob o ponto de vista

³⁷² Cf. CARVALHO (2005), pp. 217-218.

³⁷³ *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 30.

³⁷⁴ *Curso de direito tributário*. 30ª edição. São Paulo : Malheiros, 2009, p. 30.

³⁷⁵ *Compêndio de direito tributário – Primeiro Volume*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1993, pp. 272-273.

econômico e com base na aplicação de princípios econômicos³⁷⁶. Assinala que o poder tributário abstrato (competência ou *potestà primaria*) apresenta a característica de ampla discricionariedade³⁷⁷, não conhecendo no plano jurídico outros limites senão aqueles que derivam da Constituição. Entretanto, dentro destes limites de ordem constitucional, a competência deve ser governada somente pelos princípios de ordem econômico-financeira, princípios que estão entre os princípios de ordem política³⁷⁸.

Nesse ponto, aparentemente, há uma contradição na lição de ALESSI, que afastava a utilização de princípios da ciência das finanças na conformação da tributação. Contudo, quando ALESSI aparta o direito tributário da ciência das finanças, ALESSI afasta uma análise econômica do fato gerador em concreto, o que não se confunde com a própria conformação dos tributos no sistema³⁷⁹.

Por outro lado, ALESSI nega o caráter causal dos tributos, ao aduzir que, no plano concreto, a causa do tributo é a lei, seguindo uma corrente formalista praticada por GIANNINI³⁸⁰. Entretanto, entende o autor que no plano abstrato o tributo é constitucionalmente relacionado a um elemento causal, representado pela finalidade de ser destinado à sustentação das despesas do Estado (finalidade pública). Além disso, reconhece que alguns tributos podem ser essencialmente causais, por dar um benefício extra a certo indivíduo, como as contribuições de melhoria, as contribuições previdenciárias e as contribuições relativas à disciplina dos preços³⁸¹.

BENVENUTO GRIZIOTTI³⁸², como visto, retomou a importância da ciência das finanças na primeira metade do Século XX, ao sustentar que ela, ao estudar a natureza ou essência dos recursos públicos e ao efetuar a sua exata classificação e o quadro de seu ordenamento, explicando quais são as suas funções fiscais e extrafiscais, oferece conhecimentos úteis para a formação das leis referentes aos recursos e, por isso, também para a sua aplicação e interpretação.

³⁷⁶ ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino : UTET, s/d, p. 8.

³⁷⁷ Como a própria CF/88 já delimita bem os tributos, em função das finalidades (todos) e das materialidades (alguns), não haverá a ampla discricionariedade mencionada por ALESSI no Brasil, pois estreitos são os limites de atuação do legislador em nossa realidade constitucional.

³⁷⁸ ALESSI; STAMMATI (s/d), p. 30.

³⁷⁹ Cf. ALESSI; STAMMATI (s/d), pp. 30-31.

³⁸⁰ ALESSI; STAMMATI (s/d), pp. 35-36.

³⁸¹ ALESSI; STAMMATI (s/d), pp. 36-37.

³⁸² GRIZIOTTI (1949), pp. 6-7.

Tais considerações foram acatadas por ALIOMAR BALLEIRO³⁸³, que, tratando das limitações constitucionais ao poder de tributar em sua monumental obra do mesmo nome, ressalta que “nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanaram”. Mais adiante em sua obra, ao tratar dos aspectos econômicos, políticos e jurídicos da análise da tributação, BALLEIRO³⁸⁴ afirma que “qualquer estudo – e sobretudo no campo da tributação – há de ser sempre uma síntese daqueles três aspectos, quando não de outros acessórios – como os éticos -, embora determinados problemas apresentem contornos mais econômicos, ou mais políticos ou, ainda, mais jurídicos pelas suas condições específicas”.

Em notas à obra de BALLEIRO, MISABEL DERZI³⁸⁵ afirma que estas afirmações “são e continuam sendo absolutamente pertinentes, quando postas em confronto com a Constituição de 1988”, complementando que estudar as normas limitadoras do poder de tributar, inspiradas pela Ciência das Finanças, “em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar de que o fio condutor é o *valor jurídico, a diretriz posta pelo Direito*” (grifos originais).

Vale lembrar que, no sistema tributário brasileiro, em que a CF/88 delimita os tributos a serem instituídos pelo Estado, apontando-lhes materialidades e finalidades bem definidas (formadoras do *programa normativo*), a ciência das finanças penetra ainda mais no exame da tributação, pois não se pode negar que o legislador constitucional serviu-se dos avanços das finanças para a construção do sistema tributário nacional (ainda que em uma fase de “pré-compreensão” constitucional). Logo, ao tratar uma entrada de *imposto* e outra de *taxa*, evidentemente que a Constituição leva em consideração toda a construção doutrinária erigida sobre tais institutos ao longo dos Séculos, embora sua utilização, pelo constituinte, deva ser analisada dentro do contexto constitucional próprio de 1988 (vide capítulos precedentes sobre a inclinação ideológica da CF/88 e seus efeitos na atividade tributária). E esta mesma

³⁸³ BALLEIRO (2006), p. 2.

³⁸⁴ BALLEIRO (2006), p. 44.

³⁸⁵ In BALLEIRO (2006), p. 3.

construção doutrinária pode, sem sombra de dúvidas, auxiliar no processo de dação de sentido (concretização) das normas constitucionais, ou ainda contribuir para a acurada fixação das funções de cada espécie tributária. É a interdisciplinaridade revelando-se útil ao estudo da tributação, como já apregoava GRIZIOTTI, podendo ser utilizada como fonte secundária (elemento) no processo de concretização do texto constitucional.

Embora a competência tributária confira aos entes tributantes o poder de veicular normas jurídicas que instituem tributos, não se pode olvidar que elas próprias – as regras de competência – também são normas jurídicas, de patamar mais elevado (pois alojam-se no seio da Constituição Federal) e, como tal, devem ser analisadas de acordo com a Teoria Geral do Direito, submetendo-se, portanto, ao processo de dação de sentido/concretização (no sentido *mülleriano*). Nesse prisma, a ciência das finanças funcionará como domínio de apoio a ser utilizado no processo de concretização das normas constitucionais de competência tributária³⁸⁶, de modo a informar a construção de sentido destes enunciados.

5.2. A competência tributária na “Constituição Financeira” e a relevância do “motivo” da tributação (Poder-dever)

5.2.1. Noção de “Constituição Financeira” e o resgate da finalidade dos tributos

A doutrina tributária construída no Brasil a partir de meados do século passado, sobretudo aquela cuja referência era a chamada Teoria Glorificadora do Fato Gerador, sempre abominou quaisquer considerações das ciências das finanças na análise da tributação, ignorando, assim, uma sólida construção teórica elaborada pelos financistas, que serviu de base para a elaboração das legislações de diversos países. Esta verdadeira ojeriza levou a doutrina a desconsiderar, por exemplo, a relevância do destino da arrecadação ou da própria finalidade dos tributos como dados jurídicos relevantes.

Ocorre que, como já afirmado no tópico precedente, não se pode ignorar que o atual estágio de desenvolvimento do direito constitucional, no contexto do Estado Social e

³⁸⁶ O próprio GRIZIOTTI aponta esta função da ciência das finanças, como leciona MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? In *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 50, n.º 258, out./dez. 2001, p. 921.

Democrático de Direito, não pode desprezar a utilização da ciência das finanças na análise das técnicas de tributação, pois esta doutrina informa a composição das diversas espécies de tributos e sua relação com os respectivos gastos públicos, bem como informa a própria composição da competência tributária.

Vale destacar, ainda, que muitos fatores relegados à ciência das finanças foram efetivamente positivados na CF/88, tal como ocorre com a destinação dos tributos, que, em muitos casos, condicionam até mesmo o próprio exercício da competência tributária³⁸⁷. Além disto, a ciência das finanças é capaz de, em alguns casos, aferir a adequação dos tributos instituídos, em complemento ao que determina a CF/88.

As doutrinas que fixam o estudo do direito tributário no fato gerador, ou ainda especificamente no tributo como norma jurídica, calcadas em análises lógicas da estrutura tributária, seriam incapazes de explicar, por exemplo, algo como o SIMPLES, forma simplificada de tributação que congrega, em apenas uma incidência, a cobrança de uma série de tributos federais, bem como, dependendo do caso, do ICMS e do ISS. Como a incidência de todos os tributos, no caso, se dá sobre apenas uma materialidade (a receita bruta dos contribuintes), que não se encontra em nenhum local da CF/88 (somente no caso do PIS e da COFINS), fatalmente esta escola concluiria pela inconstitucionalidade da cobrança, ou que se trata das contribuições supra aludidas. Por outro lado, uma análise detida do SIMPLES, que se afaste das amarras do fato gerador ou da estrutura hipotético-condicional da norma jurídica tributária, é capaz de enxergar que, embora a legislação do SIMPLES preveja apenas uma incidência, vários são os tributos cobrados concomitantemente, já que a própria legislação determina a fatia de cada um deles no recolhimento único.

Por outro lado, se a ciência das finanças terá papel secundário na concretização das normas de competência, tal não se dará com os enunciados constitucionais relativos às finanças públicas e orçamento, que, tal como todos os demais enunciados da Constituição, deverão informar e compor o campo de exercício da competência tributária. Tal postura

³⁸⁷ LUCIANO AMARO, ainda que partindo de perspectivas doutrinárias distintas das adotadas no presente trabalho, esclarece que “o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; neste momento, ele passa a ser um dado jurídico, como ocorre, aliás, noutros campos do conhecimento humano”. In AMARO (1991), p. 285.

metodológica, que encontra guarida na doutrina estrangeira³⁸⁸, ainda é recebida com certo repúdio no Brasil, como reflexo da influência da Teoria Glorificadora do Fato Gerador ainda presente em nossa doutrina.

Nesse sentido, RICARDO LOBO TORRES³⁸⁹, adotando a postura de não separação entre direito tributário e direito financeiro – como é uma das premissas do presente trabalho –, chega afirmar que “boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal”. Resgatando esses conceitos e reconhecendo a importância da ciência das finanças no contexto tributário brasileiro, RICARDO LOBO TORRES³⁹⁰ define a Constituição Financeira como “o subsistema constitucional que dispõe sobre os princípios e regras constitucionais da atividade financeira do Estado”, que “*constitui* o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas, ou seja, constitucionaliza as finanças públicas”.

Nesse contexto, o elemento finalístico toma uma relevância preponderante, o que acarreta novas considerações com relação à competência tributária, no que se refere a pressupostos ao exercício do poder impositivo, à necessidade de máximo exercício (possível) das competências, e quanto ao próprio processo de concretização (dado de sentido) das regras de competência. MISABEL DERZI³⁹¹, mais uma vez com muita propriedade, assinala que “a Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário”. Neste passo, prossegue a ilustre Professora mineira:

“Somente a União tem competência para criar contribuições ou empréstimos compulsórios, conforme estabelecem os arts. 148 e 149. Mas enquanto o Texto Magno proíbe que o legislador vincule a arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV), a afetação do produto a certas despesas ou serviços é requisito necessário para o exercício da competência

³⁸⁸ Neste sentido: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Aprobación y control de los gastos públicos”. In *Hacienda y Derecho – Tomo 6*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1973, pp. 419 e ss.; RODRÍGUEZ BEREJO (2005), pp. 5-40; *idem* (1976), p. 70 e ss.; MARTÍN JIMÉNEZ (2001), pp. 913-947; MARTÍN QUERALT (1973), p. 20.

³⁸⁹ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro : Renovar, 2009, p. 4-5.

³⁹⁰ TORRES (2009), p. 3.

³⁹¹ In BALEEIRO (2006), p. 598.

federal, no que tange às contribuições e aos empréstimos compulsórios Tais despesas estão predefinidas na Constituição e são, para as contribuições:

- o custeio da Seguridade Social, habitação, educação e outra meta, prevista na Ordem Social ou nos direitos sociais, a serem atingidos pelo Estado Democrático de Direito;
- o financiamento dos gastos de intervenção do Estado no domínio econômico, conforme as ações definidas no Capítulo da Ordem Econômica; e
- a manutenção de entidades, instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas”.

Embora o posicionamento deste trabalho quanto aos tributos sujeitos a vinculação seja ligeiramente distinto (vide Capítulo 6), essas afirmações conduzem à conclusão de que, no exercício da competência tributária dos tributos constitucionalmente afetados, o legislador deverá determinar a destinação que será dada ao produto da arrecadação, por exigência da CF/88, pois o exercício do poder tributário está condicionado ao respeito às finalidades constitucionais, tanto a finalidade constitucional para o exercício da competência quanto a finalidade que será dada ao montante arrecadado, que integram o próprio *programa normativo do motivo constitucional*.

Nesse ponto, vale repisar a postura aqui adotada e diferenciar as duas finalidades tratadas. A CF/88 impõe que os tributos sejam instituídos para atingir certas finalidades, o que, inclusive, caracteriza cada uma das espécies tributárias (vide Capítulo 6) e representa um limite material ao exercício da competência tributária. Por outro lado, à exceção dos impostos ordinários e dos impostos regulatórios, há uma exigência da CF/88 que o produto da arrecadação seja afetado ao cumprimento dessas finalidades, seja com a vinculação a algum fundo (como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, empréstimos compulsórios e impostos extraordinários), seja pela vinculação a orçamento específico (como é o caso das contribuições sociais), seja ainda pelo recolhimento diretamente a terceiro interessado (contribuições corporativas). As finalidades, portanto, são duas: uma como pressuposto para o exercício da competência tributária, outra como exigência na própria norma que institui o tributo (ou a ela vinculada).

Tais aspectos são relevantíssimos para o tratamento do controle de constitucionalidade das normas que instituem tributos, pois, dependendo da impropriedade verificada, haverá (a) inconstitucionalidade por desvio de finalidade, (b) inconstitucionalidade por inefetividade, (c) inconstitucionalidade superveniente por alteração do âmbito dos textos constitucionais relacionados à competência, (d) inconstitucionalidade por ausência de

motivação ou (e) direito de restituição por tredestinação do produto da arrecadação. Tais aspectos serão abordados no Capítulo 7 do presente trabalho.

5.2.2. A causa constitucional dos tributos e a figura do “Motivo constitucional tributário” como superação do conceito de competência tributária

Já foi sedimentado, neste trabalho, a importância da doutrina causalista da tributação, desenvolvida por BENVENUTO GRIZIOTTI e seus seguidores da Escola de Pavia (vide Capítulo 2.2.), que pugnou pela relação intrínseca entre as receitas e os gastos do Estado, pela causa dos tributos isoladamente considerados, a justificar a imposição de cada entrada em função da relação entre as escolhas dos recursos, e pela capacidade contributiva e a destinação dos gastos, cujo elemento aglutinador é a causa dos ingressos públicos³⁹². Para maiores esclarecimentos, remete-se o leitor ao capítulo indicado.

O ferrenho combate à Escola de Pavia, capitaneada por ACHILE DONATO GIANNINI e, no Brasil, veiculado sobretudo por ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁹³ – que chega a adjetivar a teoria de GRIZIOTTI de “realismo degenerado em mística”, um “credo pseudo-jurídico” “obsuro”, “confuso”, “misterioso” e “impenetrável” -, fundamentam-se em teorias absolutamente formalistas e que se centram na norma jurídica tributária como fonte do tributo, o que não é a proposta do presente trabalho, que parte de uma análise sistemática e funcional do tributo a partir da Constituição Federal. Na mesma direção, RUBENS GOMES DE SOUZA³⁹⁴ repudia a teoria causalista, ao atribuir-lhe uma dupla função:

“a) Num sentido que chamaremos pré ou metajurídico, a idéia de causa, entendida como a razão determinante da escolha de determinadas circunstâncias de fato como objeto de tributação, serve de orientação ao legislador para colocar o Direito Tributário em conformidade com o ensinamento da Ciência das Finanças.

b) Num segundo sentido, mais restrito, a noção de causa já assume uma feição jurídica, embora diremos pré-tributária: é então o exame, em cada caso particular, da concordância entre a norma legal positiva e o preceito, entre a atuação administrativa e a norma legal positiva.

³⁹² WERTHER BOTELHO SPAGNOL salienta que GRIZIOTTI “demonstra a existência de uma relação lógica entre os serviços públicos prestados e a capacidade contributiva”, e que “foi o primeiro a alertar para a necessidade de se estudar a tributação em sua relação lógica com os serviços públicos, ou seja, a tributação deve ser estudada enquanto ingresso para satisfazer os gastos públicos”. In SPAGNOL (1994), p. 55.

³⁹³ *Teoria geral do direito tributário*. 2ª edição. São Paulo, Saraiva, 1972, pp. 93-94.

³⁹⁴ *Apud* BALEEIRO (2006), p. 736.

A noção de causa, por conseguinte, é para nós uma noção ao mesmo tempo anterior e externa aos elementos da obrigação tributária em espécie, mas também superior ao problema positivo, pragmático, a resolver em cada caso, porque é uma noção que, tomada nos três sucessivos estágios em que a formulamos, serve para assegurar a conformidade do ordenamento tributário constitucional com a Ciência das Finanças, a conformidade do ordenamento tributário específico com os princípios constitucionais, e a conformidade da atuação administrativa com o ordenamento legal positivo”.

É evidente que a postura teórica dos eméritos Professores, com as premissas que adotam e nos contextos jurídicos do momento da formulação de suas teorias, não poderiam encontrar quaisquer causas na lei tributária, que se destinava à imposição do tributo, nada mais. Entretanto, no contexto constitucional brasileiro atual, demonstra-se muito pertinente uma leitura do sistema tributário com uma visão funcionalista, focada nas causas/finalidades dos tributos, que emergem com muita força em um Estado Social e Democrático de Direito como o nosso, que tem importantíssimas tarefas a cumprir no campo dos direitos fundamentais. Tais posições, portanto, não encontram guarida em nosso atual contexto histórico-constitucional, pois se resumem a análises estanques e limitadas da tributação³⁹⁵.

Nesse prisma, PAULO AYRES BARRETO³⁹⁶ sustenta que “se considerarmos a causa nos tributos como nexo causal entre o motivo da instituição do tributo e sua estrutura normativa em função da finalidade a ser atingida, com o objetivo de avaliarmos o atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva, a aplicação da teoria das causas pode revelar-se importante”. E prossegue o eminente Professor:

“Entendemos que, no Brasil, se considerarmos a teoria da causa ou fundamento de um tributo, a partir do exame das normas de estrutura que definem a competência tributária, a sua discussão, sobre ter procedência, oferece importantes subsídios para a compreensão de relevantes limites impositivos. O fundamento para o surgimento de norma tributária encontra-se constitucionalmente previsto. Circunscreve o exercício da competência impositiva e oferece importantes subsídios para o controle da percussão tributária. A avaliação do nexo lógico entre a causa da instituição do tributo e sua estrutura normativa, em função da finalidade a ser atingida, permitirá seja avaliado o atendimento a pressupostos para o exercício da competência impositiva.”³⁹⁷

Na mesma linha, LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁹⁸ sustenta o seguinte:

³⁹⁵ Cf. SPAGNOL (1994), p. 55.

³⁹⁶ BARRETO (2006), p. 47.

³⁹⁷ BARRETO (2006), p. 48.

³⁹⁸ SCHOUERI (2005), p. 164.

“(...) a teoria das causas oferece farto material para o conhecimento do conteúdo das espécies tributárias. No que se refere aos impostos, importa indagar qual sua causa, se não no sentido da teoria econômica, sim enquanto justificação para a cobrança. Ora, se o produto de sua arrecadação se volta a cobrir os gastos gerais da coletividade, parece acertada a idéia de que a causa dos impostos está na necessidade financeira geral do Estado.”

Como visto no capítulo anterior, a Constituição de 1988 impõe uma leitura adequada de todo o sistema tributário nacional, a partir e, sobretudo, das regras de competência, que já não poderão ser estudadas com a utilização dos antigos cânones baseados na hipótese de incidência e/ou na base de cálculo. Simpatizando com a teoria em análise, MISABEL DERZI³⁹⁹ estimula o aprofundamento do estudo de sua aplicação na realidade constitucional brasileira:

“A Ciência do Direito Tributário, em nosso País, está ainda fortemente impregnada do rigorismo formal de Giannini, de modo que a relação entre a destinação do produto arrecadado e a teoria dos tributos continua sendo dogmaticamente proibida. Embora a Constituição de 1988 tenha estabelecido claramente um NEXO CAUSAL entre determinados tributos e certos serviços ou despesas, como os empréstimos compulsórios e as contribuições, os estudos nessa linha de raciocínio não se desenvolveram ainda com suficiência.”

Evidentemente, a competência tributária não poderá ser exercida com base meramente em princípio, muito menos a capacidade tributária ativa (lançamento pela fiscalização). Nem mesmo os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva em seu sentido positivo, como advoga MARCO AURELIO GRECO⁴⁰⁰, poderão motivar o lançamento tributário, pois a CF/88 impõe, além das finalidades constitucionais dos tributos, severos limites à atividade impositiva, tais como o princípio da legalidade, as materialidades que ela discrimina, as limitações constitucionais ao poder de tributar e o mínimo existencial. A propósito, as próprias finalidades representam uma grande limitação ao exercício da competência tributária, o que confere um rigor ainda maior para a atividade impositiva do Estado.

Além disso, como já dito, o que se sustenta neste trabalho é a plena vinculação das finalidades ao exercício da competência tributária, ou seja, à veiculação das normas gerais e abstratas, nunca a construção das normas individuais e concretas, cuja causa única é a

³⁹⁹ In BALEEIRO (2006), pp. 736-737.

⁴⁰⁰ *Planejamento tributário*. 2ª edição. São Paulo : Dialética, 2009, *passim*. Para uma excelente crítica da concepção de Marco Aurélio Greco, vide GONÇALVES, José Artur Lima. “Planejamento tributário – certezas e

aplicação da lei aos fatos hipoteticamente previstos. Neste passo, ressalta-se que o dever fundamental de pagar tributos não é um dever constitucional, mas um dever legal, pois sempre deverá haver a intermediação do legislador infraconstitucional exigindo o recolhimento do tributo. Portanto, diferentemente de outros deveres fundamentais ligados a direitos fundamentais, tais como o dever de respeitar a vida alheia como reflexo do direito à vida, cuja observância independe de lei (resulta diretamente da CF/88), no campo tributário sempre será exigida a previsão de lei, até mesmo pelo princípio da legalidade tributária (art. 150, *caput* e inc. I da CF/88⁴⁰¹).

Por outro lado, cingir o conceito de competência tributária, tão-somente, às *autorizações* constitucionais para a instituição de tributo, ao arbítrio do legislador, corresponde a uma idéia totalmente impertinente à CF/88, que impõe, repita-se, uma série de tarefas ao legislador (e aos demais poderes, em diferentes graus) que não podem permanecer dormentes no seio da Carta, com função meramente simbólica, no conceito de MARCELO NEVES.

Dessa forma, há que ser admitido que as normas programáticas devem conformar as normas de competência tributária, na medida em que será com o exercício de sua competência impositiva que o Estado poderá atingir os fins previstos na Constituição Federal. As regras de competência, assim, darão maior efetividade e densidade⁴⁰² às normas constitucionais programáticas, formando com elas uma relação de coordenação que informará os limites (mínimos e máximos) da atividade impositiva (na produção de normas gerais e abstratas, que fique bem claro).

Nesse prisma, os objetivos fundamentais de desenvolvimento nacional e de redução de desigualdades regionais autorizam, por exemplo, o exercício da competência tributária impositiva dos impostos regulatórios e das isenções regionais, respectivamente.

incertezas". In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 10. São Paulo : Dialética, 2006, pp. 262-275.

⁴⁰¹ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

⁴⁰² "Próximo ao princípio da unidade da constituição está a diretriz de partir, contrariamente à suposição de um isolável 'sistema de direitos fundamentais', do nexó material, de uma concretizabilidade reciprocamente referida de direitos fundamentais e prescrições de competência. Onde esse princípio é formulado genericamente, ele é mais amplo do que a idéia fundadora do princípio da unidade da constituição. Com razão o nexó entre a parte referente aos direitos fundamentais e a parte organizacional da constituição não é restringido aos casos da concretização da norma que conduzem a contradições no direito constitucional." MÜLLER (2005), pp. 76-77.

Trata-se de “exercício” não apenas da regra de competência tributária, mas de produção legislativa *motivada* tanto pela norma de competência quanto pelos objetivos citados.

A importância dos *motivos* constitucionais é reflexo do dirigismo constitucional das Constituições modernas, dirigismo este que se encontra presente na CF/88, como pôde ser constatado em capítulos precedentes. Neste contexto, CANOTILHO⁴⁰³ aponta a relevância da investigação dos impulsos do legislador e sua adequação com as exigências da Constituição dirigente:

“Uma teoria da legislação não postula nem exige o regresso a uma mais que incerta, questionável e psicologizante vontade do legislador, mas pressupõe que se atente no *problema do impulso* dos actos legiferantes, isto é, dos motivos conducentes à necessidade de uma regulação da legislação (natureza dos motivos, titulares, concorrência, escolha). De igual modo, uma teoria da legislação não é uma teoria neutralizadora da liberdade de conformação do legislador mas, como *metódica de legislação*, não pode abdicar do *conhecimento dos motivos* impulsionantes de uma decisão legiferante (*teoria da decisão legislativa*), tentando captar, no processo de regulação escolhido (*táctica* dos órgãos legiferantes), na ‘selecção’, na ‘necessidade’ e na ‘imperiosidade’ dos motivos, a sua ‘adequação’ constitucional (*motivos da legislação segundo a constituição*)”.

A idéia-base dos motivos parte da inaceitabilidade de se conceber as normas constitucionais, no estágio atual do Estado brasileiro, como mera Carta de limites ao legislador ou de “autorização” para que este cumpra as funções estatais. Muito mais do que uma carta de limitações e autorizações, a Constituição se apresenta como uma carta de imposições que devem ser cumpridas pelo legislador, que se encontra vinculado à constante busca pelo alcance dos fins do Estado. Neste prisma, uma vez mais convém ilustrar a lição de CANOTILHO⁴⁰⁴:

“(…) no Estado de Direito Democrático-Constitucional todos os poderes e funções do Estado estão juridicamente vinculados às normas hierarquicamente superiores da Constituição (cfr., por ex., arts. 34º, 115º, 227º da Const.). Precisar o conteúdo e extensão desta vinculação jurídico-constitucional é que levanta problemas complexos. O problema resulta, desde logo, do facto de se considerar inaceitável a idéia de constituição como simples ‘limite’ do legislador, pois isso significaria um regresso à idéia de poder de Estado substancialmente preexistente à constituição e que só, *a posteriori*, viria a ser limitado por esta. A *vinculação constitucional é uma vinculação através da fundamentação e não através de simples limites*. Por outras palavras: a *vinculação constitucional implica a determinação positiva dos actos legislativos pelas normas constitucionais*.
(…)

⁴⁰³ CANOTILHO (1982), p. 185.

⁴⁰⁴ CANOTILHO (1982), pp. 248-250. Itálicos originais.

A Constituição, ao dar ao Estado uma conformação juridicamente concreta, não se limita a simples contornos negativos – como pretende a teoria dos limites – dos poderes estaduais, nem a impor ao legislador a prossecução do ‘interesse público’, do ‘bem comum’, do ‘aumento da qualidade de vida’, com base em directivas tão vagas como a idéia de ‘justiça’, de ‘solidariedade’ ou de ‘direito’. Ela define, mais ou menos detalhadamente, os fins do Estado, os princípios materiais norteadores da sua realização e as tarefas dos órgãos estaduais. A prossecução destes fins e o cumprimento destas tarefas não se concebem, no Estado de Direito Democrático-Constitucional, sem um fundamento jurídico-constitucional concreto. Pergunta-se, porém, se a exigência de fundamentação jurídico-constitucional não se esgotará fundamentalmente numa fixação de competências orgânicas e numa legislação de funções. Uma resposta afirmativa traduz-se, a nosso ver, na redução da vinculação jurídico-constitucional dos actos legislativos a uma exigência de autorização geral, sem atender a outras exigências positivas, eventualmente existentes no complexo normativo-constitucional. Não obstante a oscilação ainda existente quanto à natureza jurídica das ‘imposições legiferantes’, das ‘directivas constitucionais’, das ‘autorizações constitucionais para limitação de direitos’, parece seguro dizer-se que, em relação a certo tipo de normas constitucionais, a idéia de autorização geral é inadequada para captar o sentido específico da fundamentação constitucional positiva nelas presente.”

A visão clássica de competência tributária amolda-se a essas idéias de “limites” ou de “autorização geral” expostas pelo jurista português, que nada mais traduzem do que uma visão eminentemente liberal da Constituição, baseada nos “tatbestand” (materialidades). De seu turno, a visão atual da Constituição requer uma visão da competência como uma imposição constitucional, com a ampliação desse conceito (competência em sentido lato ou *motivo*) de modo a abranger a *causa* da tributação e a própria relação dos tributos delineados na Carta com as demais imposições constitucionais e as normas-fim da CF/88⁴⁰⁵.

Deve-se aludir, portanto, ao *motivo constitucional tributário*, em superação ao conceito clássico de competência tributária e como fenômeno aglutinador da competência, da justificação (causa) e da finalidade dos tributos. O *motivo* foi idealizado pelo Prof. HELENO TAVEIRA TÔRRES, com pequena distinção do conceito ora esposado⁴⁰⁶:

“Às escolhas políticas do legislador em matéria tributária antepõem-se limitações constitucionais que se reportam a novas e velhas questões da teoria jurídica. E aqui recolocam-se velhos problemas, mui especialmente o seguinte: quais os limites dos *atos legislativos* no atendimento do princípio da motivação? Melhor, haveria, para as leis tributárias, a necessidade de atendimento de um motivo próprio, na criação de tributos? Entendemos que sim.

Para a prática do exercício legislativo, em algumas searas, a competência do Legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazo e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito

⁴⁰⁵ Para CANOTILHO, existem três formas fundamentais com as quais a constituição se dirige ao legislador: (1) fixando princípios, (2) estabelecendo imposições e (3) definindo competências. Por (mais) esta razão, o conceito clássico de competência tributária não se presta para analisar de forma acurada a atividade legislativa de produção de enunciados gerais e abstratos impositivos, eis que o poder de tributar provém de uma série de princípios e regras constitucionais que impõem a atividade legislativa no Estado Social e Democrático de Direito. In CANOTILHO (1982), p. 267.

⁴⁰⁶ TÔRRES (2005b), pp. 127-128.

Tributário. Neste campo, cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se num ou noutro *motivo* que a Constituição Federal determina como critério prévio de instituição, além do *procedimento* específico e da *autoridade* competente para tal. É preciso avaliar, sempre, caso a caso, se o legislador respeitou, ou não, os limites *atribuídos* pela Constituição.

É de meridiana suposição que o *Estado Democrático de Direito* responde pela necessária proteção aos indivíduos contra o arbítrio, vinculado que é a regras previamente estabelecidas, cuja coerência sistêmica não lhe permite uma ilimitada discricionariedade de ação. Por conseguinte, todo e qualquer ato estatal deve ter um *motivo* previamente delimitado pelo ordenamento, em lei ou na própria Constituição, a depender do tipo de ato jurídico de direito público: legislativo, judicial ou administrativo. É o princípio da submissão do Estado à ordem jurídica.

Desta feita, considerando o princípio da supremacia constitucional, que coloca a Constituição como vértice do sistema jurídico positivo, todo e qualquer ato legislativo só será legítimo e válido se disposto em consonância *formal* (autoridade competente e processo) e *material* (motivo) com o seu texto. Como dito, para todo ato estatal deve haver um correspondente *motivo* que o legitime e lhe proporcione validade, como pressuposto necessário para a conformação do fato que o estabelecerá como norma no sistema jurídico; é a situação de direito, enfim, que autoriza ou exige a prática de elaboração do ato. E todo motivo encontra-se adstrito aos fins de interesse público, de forma incindível.”

O motivo constitucional imporá ao Poder Público intervir sempre que uma tarefa do Estado deva ser cumprida por intermédio da tributação, como é o caso, por exemplo, da regulação do mercado de crédito interno (por intermédio da alteração da cobrança do IOF) ou ainda da preservação do mínimo existencial (por intermédio da alteração das faixas de isenção de Imposto de Renda). Ilustrando a questão das normas-tarefa, veja-se uma vez mais a preciosa lição de CANOTILHO⁴⁰⁷:

“Uma vez identificadas com princípios (sobretudo político-constitucionais), outras vezes deles diferenciadas, as normas-fim e as normas-tarefa (geralmente designadas por ‘normas programáticas’), pressupõem, em primeiro lugar, o delicado problema da própria distinção entre fins e tarefas. Com o emprego de fins do Estado e não de ‘fim do Estado’ deixa-se já entrever que aqui interessa não tanto perguntar filosófica ou politicamente pelo fim e justificação última do poder e das instituições políticas (problema de fundamentação da ordem constitucional) como pelos objectivos que propõem realizar os poderes públicos. Isto implica, desde logo, a importância da relação dos fins com os meios, acções ou actividades destinadas a prosseguir-los.

Quando confrontados com os fins, as tarefas aparecem geralmente caracterizadas por um elemento específico: o dever jurídico. É uma ideia que carece de explicação suplementar e de articulação com posições anteriormente defendidas. Significa ela que a realização de tarefas se assume como tendo um carácter de ‘imposição instrumental’, ou melhor, como dever de actividade finalisticamente orientado. A assinalada ‘deverosidade’ da actividade legiferante e o carácter ‘funcional’ do exercício do poder legislativo (referidos a propósito do excesso do poder legislativo), ganham, agora, nova precisão. É nas imposições constitucionais com determinações de fins e fixação de tarefas que se capta o sentido da ‘pirâmide dirigente’ e a especificidade do carácter vinculante da legiferação concretizadora: os fins constitucionais requerem uma legislação ‘actualizadora’ e concretizadora das ‘tarefas’ por eles ‘determinadas’. Na realização destas o legislador selecciona determinantes autónomas, mas como elas se dirigem funcionalmente à prossecução dos fins constitucionais, verifica-se uma marcada vinculação teleológica que não se observa, em geral, nas normas organizatórias ou de competência.”

⁴⁰⁷ CANOTILHO (1982), pp. 286-287.

Assim, trazendo a idéia de causa dos tributos para a nossa realidade constitucional atual, não há como negar que a causalidade, ou, melhor dizendo, a relação entre a *finalidade* dos tributos⁴⁰⁸ e a competência tributária dá a tônica do sistema tributário nacional, e, ao lado das materialidades e das limitações constitucionais ao poder de tributar, conformam o *motivo constitucional* dos entes políticos para a instituição de tributos, no intuito de instrumentar o atingimento das finalidades do Estado (a questão da causa/motivo e da finalidade dos tributos serão retomadas no Capítulo VI deste trabalho). Logo, a finalidade é elemento que condiciona a própria competência tributária, uma vez que não há que se falar em competência tributária sem o atendimento das finalidades determinadas na CF/88⁴⁰⁹.

Nesse prisma, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴¹⁰, em interessante passagem da sua obra, trata da conexão entre as normas de competência tributária e as normas constitucionais da ordem econômica, para justificar as normas tributárias indutoras:

“(...) passa-se a entender de modo mais restritivo a inserção de normas tributárias indutoras na disciplina dos impostos. Com efeito, parece acertado o raciocínio de que elas não encontram sua justificação na necessidade financeira do Estado. Como já se disse acima, inserem-se as normas tributárias indutoras entre os instrumentos de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

Assim, conclui-se que *na disciplina dos impostos se encontram, de um lado, normas cuja causa (justificação) se encontra na necessidade financeira do Estado e outras cuja causa (justificação) reside na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico*. Enquanto as primeiras têm sua legitimação imediatamente reconhecida a partir das necessidades financeiras do Estado, critério de repartição fundado na justiça e solidariedade (capacidade contributiva) e embasamento constitucional a partir dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, as últimas devem buscar fundamentação, critério de repartição e embasamento constitucional em cada ato de intervenção praticado”.

O motivo engloba todas as normas constitucionais que impõem ao Estado exercer sua competência tributária, sobretudo aquelas que determinam os fins e tarefas que ele (Estado) deve atingir. É o motivo que impulsiona, condiciona e exige o exercício da competência tributária, sofrendo o permanente influxo da realidade por intermédio das alterações no âmbito das normas constitucionais *motivadoras*. O motivo exige a ação do Estado, que será concretizada com o exercício da competência, de acordo com a finalidade de

⁴⁰⁸ A finalidade dos tributos será, ainda, o critério de classificação dos tributos na CF/88, conforme será abordado no Capítulo 6 do presente trabalho.

⁴⁰⁹ Em semelhante sentido: SPAGNOL (1994), p. 89.

⁴¹⁰ SCHOUERI (2005), pp. 165-166.

cada espécie. Esta “ação” é exercida mais pela União, pois Estados e Municípios têm poucas possibilidade de “agir”, por sua limitação de competência (não mais do que o eventual uso extrafiscal de impostos quando a lei nacional os autorizar, mesmo assim, nos limites de leis complementares nacionais, o que torna sua liberdade praticamente inexistente).

Quando menciono a causa dos tributos não me refiro, repito, ao tributo enquanto norma individual e concreta ou como a obrigação fiscal decorrente da incidência da norma geral ou o lançamento, mas ao tributo enquanto espécie tributária constitucionalmente definida, veiculada por meio de normas gerais e abstratas em decorrência do exercício da competência tributária. É evidente que, em um Estado Social e Democrático de Direito, em que há uma reserva de lei para a instituição de tributos, não é juridicamente possível que as obrigações tributárias decorram diretamente da Constituição, automaticamente. O dever de pagar tributos, mais uma vez, é um dever *legal* e não constitucional, eis que seus elementos devem ser veiculados por uma norma geral antes do lançamento tributário. A relação causa-efeito, portanto, dá-se entre a norma de competência e a norma tributária em sentido estrito, e não entre aquela e a norma individual e concreta. Neste ponto, repete-se o alerta de que a doutrina causalista está sendo adaptada à proposta deste trabalho de análise funcional das competências tributárias impositivas, de maneira sistemática com o contexto da CF/88.

5.3. “Competência” estática X “competência” dinâmica - a “concretização” do motivo constitucional tributário e sua relação com a competência tributária segundo a Teoria Estruturante do Direito

Além dos já comentados critérios formais, o estudo da competência tributária, em nosso país, tem-se voltado para a análise de critérios absolutamente estáticos, em que é confrontado o texto da CF/88 e as diversas espécies tributárias, de modo a aferir a regularidade ou não do tributo instituído pelo legislador infraconstitucional. Trata-se de uma análise eminentemente formal, ainda que o exercício da competência, sobretudo em matéria de impostos, leve em consideração as materialidades estabelecidas na própria Constituição.

Ocorre que, embora a CF/88 se caracterize como uma constituição rígida, em função de uma série de cláusulas pétreas imodificáveis, ela é também aberta. Neste prisma, não há que confundir uma coisa com a outra, pois enquanto a rigidez se refere aos

pressupostos e formalidades para a reforma do texto, a abertura resulta das mudanças constitucionais decorrentes não de atos do Poder Legislativo (constituente derivado), mas pelo processo de concretização de seus enunciados e constantes influxos de alterações do *âmbito* das normas constitucionais, o que se dá também na Constituição Financeira.

O texto constitucional, portanto, em função de sua abertura, não representa conteúdos absolutamente estanques, conceitos absolutamente fixos ou “tipos fechados” – o que é uma contradição em termos -, pois o processo de concretização, como visto, sempre sofrerá um influxo de outros elementos. Neste passo, aduz RICARDO LOBO TORRES⁴¹¹ que:

“não há que se cogitar de *numerus clausus* ou de definições constitucionais completas de fatos geradores. O fechamento do sistema deve ocorrer posteriormente por obra de complementação legislativa, sendo de notar que jamais se obtém o sistema tributário totalmente fechado, nem mesmo no plano infraconstitucional. A Constituição Financeira, portanto, é *rígida* (quanto aos requisitos para a sua reforma) e *aberta* (no que respeita às mudanças).”

É evidente que a Constituição, como estatuto jurídico e político principal do país, não confere um grande “cheque em branco” aos legisladores no exercício da competência tributária, de modo que cada um, a seu talante, invista contra o patrimônio privado de forma absolutamente arbitrária, nem mesmo sob a circunstância de uma insuficiência grave de caixa do Estado. Para evitar esta teratológica situação, existem os limites constitucionais apropriados, tais como as limitações constitucionais ao poder de tributar, a divisão da competência impositiva, as matérias afeitas a lei complementar (nacional) etc. Entretanto, todos estes limites são formados por textos que, de uma forma ou outra, espelham circunstâncias da realidade que pretendem regular, razão pela qual sofrerão o influxo de elementos da realidade social. Neste sentido, é a lição de RICARDO LOBO TORRES⁴¹², mencionando estudo de PETER HÄBERLE:

“A Constituição aberta está em permanente contato com a realidade. Sofre a influência dos fatos sociais, mas sem automatismo, pois não é o *factum brutum* da realidade política ou social que a informa, senão que é o fato dotado de sentido. E, na mesma medida em que recebe influência da realidade, a ela volta, enquanto norma, para juridicizá-la: ‘A Constituição não estrutura apenas o Estado, mas também a sociedade’”.

⁴¹¹ TORRES (2009), p. 49.

RICARDO LOBO TORRES⁴¹³ conclui que o sistema constitucional financeiro é o sistema que “incorporando valores e fatos significativos, tem a legitimidade condicionada pela realidade subjacente, pela aceitação, pelo consenso e pela retidão de valores, ao mesmo tempo em que a sua eficácia é garantida pela vinculação do legislador aos valores e pelo controle jurisdicional da concretização desses valores.”

Dessa forma, como já vimos, a complexidade social exige que a Constituição seja sistematicamente atualizada, de modo a espelhar, efetivamente, o que ocorre na realidade social que pretende servir de suporte e matriz normativa. Evidentemente, não poderia ser diferente com os tributos, cuja matriz constitucional que determina a competência para a sua instituição e alteração deve ser constantemente visitada, de modo a identificar a higidez de todos e cada um dos tributos.

Logo, pode-se afirmar que as normas de competência tributária, como normas jurídicas que são, podem sofrer alterações em função das alterações do *âmbito* do *motivo constitucional*, independentemente da alteração de seu *texto* ou do *programa* correspondentes. Tais alterações poderão afetar tanto os conceitos constitucionais atribuídos para certos tributos, a necessidade de redução, aumento ou extinção de determinado tributo, ou ainda a própria subsistência da competência tributária.

Nesse prisma, o estudo da competência tributária que vem sendo feito não se atenta para o fato de que ela não se resume, apenas, à *instituição* do tributo, mas também para a *alteração* de sua configuração e até mesmo a sua *extinção*, de acordo com os critérios constitucionais *intrínsecos* (princípios e regras constitucionais) e *extrínsecos* (parcela da realidade que informa o âmbito do *motivo*). Tal se dá em função do dever de atualização da Constituição que toca ao legislador em uma constituição dirigente como a brasileira, que lhe exige uma constante atividade de conformação das normas constitucionais pela legislação, o que também se dá no âmbito da tributação, cujas normas impositivas são importantíssimos instrumentos de concretização de direitos fundamentais.

Pode ocorrer, por exemplo, uma situação jurídica considerada constitucional que ameaça tornar-se inconstitucional, em função da ocorrência de fatos que influenciam a

⁴¹² TORRES (2009), p. 50.

⁴¹³ TORRES (2009), p. 52.

situação original. Como aponta CANOTILHO⁴¹⁴, o tornar-se inconstitucional de uma lei ou situação é um processo e não um ato isoladamente considerado, que impõe a atuação do legislador de modo a evitar que a situação inconstitucional se instaure, sob pena de sua inércia se tornar uma “realidade inconstitucional”.

Por outro lado, pode ser que o legislador tenha agido ante uma dada situação que já não se observa, tornando a sua intervenção contrária à Constituição. Tal fato pode ocasionar o que MARCELO NEVES⁴¹⁵ denomina *inconstitucionalidade extrínseca temporal* do aludido normativo, que “resulta da realização da atividade legislativa em período vedado pela Constituição”, pois, caso o âmbito da norma de competência (melhor dizendo, do *motivo*) tenha sofrido alteração tal que já não permita a manutenção de certo tributo (ou nos moldes então vigentes), este se tornará inconstitucional.

Essa postura faz com que a própria dosimetria da tributação seja cambiante de acordo com as necessidades sociais e as finalidades de cada espécie, sempre de acordo com os limites constitucionais e de forma efetivamente motivada. Tal ocorrerá, sobretudo, com as espécies tributárias cujo exercício da competência esteja atrelado a elementos factuais, que poderão alterar o âmbito da norma de competência, tais como os impostos extraordinários, os empréstimos compulsórios, as CIDE, as contribuições de melhoria e os impostos regulatórios.

Por outro lado, no caso de empréstimos compulsórios, impostos extraordinários e contribuições de intervenção no domínio econômico, a competência somente surgirá na ocorrência de certos elementos fáticos, de acordo com a espécie⁴¹⁶. Trata-se, portanto, de requisito extrínseco cuja ocorrência autoriza o exercício da competência, sem o qual sequer há de se falar em competência tributária (dinamicamente considerada).

5.4. A obrigatoriedade do exercício da competência tributária impositiva

As premissas colhidas ao longo do trabalho fazem com que caia por terra um dos grandes mitos do direito tributário brasileiro, que é a facultatividade do exercício da

⁴¹⁴ CANOTILHO (1982), p. 276.

⁴¹⁵ *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo : Saraiva, 1989, pp. 115-116.

⁴¹⁶ Em semelhante sentido, embora excluindo a CIDE da mesma situação: FERREIRA NETO (2006), pp. 121-122.

competência tributária. Esta, tendo em vista a leitura feita da CF/88, será a regra, não a exceção, como entende a doutrina.

Tradicionalmente, a doutrina arrola seis características da competência tributária, quais sejam: (i) privatividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade, (vi) facultatividade. De todas essas “características” arroladas pela doutrina, a que mais merece atenção neste estudo é a “facultatividade”, aceita pela quase totalidade dos estudiosos brasileiros. PAULO DE BARROS CARVALHO chega a fazer uma crítica ao dogma da facultatividade, ao enunciar que esta, embora represente a regra geral do exercício da competência, não pode ser sustentada no caso do ICMS, cuja instituição, por tratar-se de um tributo de índole nacional, não pode ser facultativa aos Estados e ao Distrito Federal⁴¹⁷. A obrigatoriedade, portanto, embora seja a regra, comporta uma exceção.

Ocorre que o dever constitucional de repartição das receitas fiscais torna o exercício da competência tributária, nos impostos arrolados na CF⁴¹⁸, nas taxas e nas

⁴¹⁷ *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo : Saraiva, 2005, p. 223.

⁴¹⁸ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

contribuições sociais absolutamente obrigatória, já que de sua instituição e cobrança dependem outras pessoas políticas, inclusive os Estados e os Municípios.

Logo, a instituição e cobrança do Imposto sobre a Renda (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), em função da obrigatoriedade da repartição de sua receita, é absolutamente obrigatória. O Supremo Tribunal Federal, recentemente, perfilhou por este caminho, como se depreende da decisão abaixo:

“ICMS: Repasse aos Municípios e Incentivos Fiscais - 1

O Tribunal negou provimento a recurso extraordinário interposto pelo Estado de Santa Catarina contra acórdão do tribunal de justiça local que provera apelação do Município de Timbó, no qual se sustentava ser lícito ao Estado postergar o repasse da parcela do imposto a que se refere o art. 158, IV, da CF (“vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”), em virtude da concessão de incentivos fiscais a particulares. Considerou-se, inicialmente, que, a fim de que a autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição seja real, efetiva, e não virtual, é imprescindível que sua autonomia financeira seja preservada, não se permitindo, quanto à repartição de receitas tributárias, condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles têm direito. RE 572762/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008. (RE-572762)

ICMS: Repasse aos Municípios e Incentivos Fiscais - 2

No que respeita à titularidade dos impostos compartilhados, esclareceu-se que o tributo já nasce, por expressa determinação constitucional, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação, e que o fato de o Estado-membro possuir competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica relativamente ao Município quanto à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. Afastou-se, ademais, a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, haja vista que somente nesse momento é que passaria a existir como receita pública. Após salientar que receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo, concluiu-se que a parcela do ICMS prevista no art. 158, IV, da CF, embora arrecadada pelo Estado, integra de pleno direito o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor ao seu arbítrio, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, sanável mediante o emprego do instituto da intervenção federal (CF, art. 34, V, b). Por fim, entendeu-se que a lei em questão ainda viola o disposto no art. 155, § 2º, g, da CF. Precedentes citados: ADI 2405 MC/RS (DJU de 17.2.2006); ADI 1179/SP (DJU de 19.12.2002); ADI 2376 MC/RJ

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

(DJU de 4.5.2001); ADI 2377 MC/MG (DJU de 7.11.2003). RE 572762/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 18.6.2008. (RE-572762) (grifo nosso).⁴¹⁹

Cumpra esclarecer que, no tocante aos impostos (*lato sensu*), a própria Constituição deixou à margem da repartição de receitas somente os *impostos regulatórios*, que servem de instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica, quais sejam, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE). Além destes, não estão sujeitos à repartição de receitas o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de competência dos Estados, e os impostos municipais, eis que, nestes casos, já existe descentralização de sua cobrança. Entretanto, somente os tributos interventivos federais poderão deixar de ser instituídos, eis que a CF faculta, até mesmo, sua redução a zero por intermédio de decreto presidencial⁴²⁰.

Também o Superior Tribunal de Justiça sinalizou em sentido semelhante ao STF, em decisão tratando de conflito de competência na discussão de Imposto de Renda de servidor público estadual, ao entender que a Justiça Estadual é competente para julgar a matéria, dada a destinação do produto da arrecadação do tributo:

“COMPETÊNCIA. SERVIDOR PÚBLICO. IR.

A Seção reafirmou que a Justiça comum estadual é competente para processar e julgar a ação em que o servidor público estadual busca a isenção ou não-incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte. Cabe aos estados a retenção, e esses entes são os destinatários do referido tributo (art. 157, I, da CF/1988). Precedentes citados: REsp 729.130-RS, DJ 6/3/2006; EDcl no AgRg no REsp 710.439-MG, DJ 10/4/2006, e AgRg no Ag 567.354-PE, DJ 19/9/2005”.⁴²¹

⁴¹⁹ Decisão veiculada no Informativo de Jurisprudência 511, de 16 a 20 de junho de 2008. In <http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo511.htm>. Acesso em 06/07/2008.

⁴²⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(...)

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

⁴²¹ Segunda Turma, AgRg no Ag 937.798-RS, rel. Min. Castro Meira, j. em 12/8/2008, DJ de 02/09/2008.

HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴²² tem opinião semelhante, no sentido de afastar o dogma da facultatividade do exercício da competência tributária nos casos em que há obrigação expressa de repartição do produto da arrecadação com outras pessoas políticas:

“De fato, o direito às receitas oriundas da discriminação pelo produto somente nasce depois de as mesmas serem criadas, por força da privatividade da competência e da impossibilidade de delegação de tais poderes. Mas cumpre indagar: são mesmo facultativas tais competências (discriminação pela fonte) quando o respectivo produto da arrecadação pertença, no todo ou em parte, às demais pessoas políticas, ou estaria obrigada a pessoa competente a legislar, no mais breve espaço de tempo possível, criando a receita *in abstracto*, sob pena de indiscutível inconstitucionalidade, pela afetação ao princípio do pacto federativo, provocada pela redução das rendas dos destinatários constitucionais do produto?

Não o são, mas com ressalvas. Caso a pessoa política receba da Constituição Federal uma competência para criar determinada receita cujo produto da arrecadação seja exclusivamente seu (imposto sobre grandes fortunas, ISS, IPTU), assim, a incaducabilidade e a facultatividade da competência persistem e devem ser respeitadas. Todavia, se o produto da arrecadação encontra-se constitucionalmente afetado a uma despesa específica (v. Art. 167, IV), isto é, a transferência corrente para outras pessoas de direito público interno, então a discriminação pela fonte (competência) perde a facultatividade, devendo ser exercida de imediato, sendo passível de controle de *inconstitucionalidade por omissão*”.

Por outro lado, a regra da obrigatoriedade do exercício da competência tributária é reforçada pelo enunciado do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), o que estende sua aplicação também para os tributos cuja arrecadação não deva ser compartilhada, mormente o ITCMD e os impostos municipais (ISS e ITBI).

“Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

Dessa forma, a conclusão é a de que o dever de repartição de receitas de impostos, somado à imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal, tornam a obrigatoriedade do exercício da competência tributária não a exceção no sistema brasileiro, mas a regra, que somente não será aplicável para os tributos federais interventivos, mesmo assim se elementos

⁴²² “A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica”. In *Revista de Direito Tributário* 74, out./dez. 1996, p. 68. Embora o Autor aponte que o ISS se encontra no rol de tributos cuja instituição é facultativa, deve ser ressalvado que o texto foi publicado antes da promulgação da EC 37/02, que estabeleceu alíquota mínima do ISS de 2%, e da Lei de responsabilidade Fiscal.

da realidade econômica permitiram ao Poder Executivo que desonerem os contribuintes destes produtos. Com relação a este tema, bastante feliz é a lição de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO⁴²³:

“Posicionamo-nos assim pela interpretação de que a potestade tributária, por força do sistema de atribuição de competências e discriminação de receitas constitucionais ora reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, encerra um dever não só de instituir, como de cobrar e arrecadar todos os tributos postos à disposição, notadamente os impostos. Tal se estende não só às hipóteses de tributos onde haja previsão de repartição de receitas, como para toda a discriminação constitucional de rendas tributárias, e há de ser feito, da melhor, mas efetiva e eficiente maneira possível, seja através da função legislativa (cobrir todo o aspecto material quando da instituição e regulação dos tributos), seja pela função administrativa (arrecadação).”

Além disso, o “sistema tributário nacional” está contido em um contexto constitucional do Estado Social e Democrático de Direito, que prega a atuação positiva do Estado⁴²⁴ por intermédio de normas jurídicas que alcancem os objetivos fundamentais da República elencados no art. 3º da Carta, correspondentes à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e da marginalidade e à redução das desigualdades sociais e regionais; e à promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Nesse sentido, sendo a função do tributo, justamente, ser o mecanismo a serviço do Estado para lograr alcançar tais finalidades, há um dever constitucional implícito para que o Estado esgote suas fontes de receita, desde que, evidentemente, faça-o de acordo com um primado de justiça fiscal e de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos. Esta é a razão pela qual a Constituição outorga ao Estado o poder de tributar, com o intuito de verter o dever fundamental de pagar impostos em um dever legal e, no passo seguinte, em uma obrigação⁴²⁵.

Logo, seja pela repartição de receitas, pelo império da Lei de Responsabilidade Fiscal ou ainda pelo dever implícito do Estado de esgotar suas fontes de receitas, o exercício da competência tributária é, em regra, obrigatório.

⁴²³ *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro : Renovar, 2004, pp. 103-104.

⁴²⁴ Cf. COMPARATO (1990), p. 264.

⁴²⁵ Em semelhante sentido, com foco no sistema tributário espanhol, RODRÍGUEZ BEREJO (2005), pp. 29-30.

Vale lembrar que esses fundamentos são, muitas vezes, rechaçados pela doutrina do Direito Tributário, que macula esses dispositivos constitucionais e legais como afeitos ao Direito Financeiro. Esta visão é sustentada por uma corrente que defende que o “Direito Tributário” deve ser totalmente apartado do “Direito Financeiro”, o que não permitiria a análise dos aspectos levantados neste trabalho.

Ocorre que o Direito Tributário, como já dito, nada mais é do que um sub-ramo do Direito Financeiro, na feliz análise de ALIOMAR BALEEIRO⁴²⁶. Se outrora a influência de um sobre o outro, realmente, pôde trazer imperfeições científicas ao estudo do Direito Tributário, no cenário hodierno do Estado Brasileiro, enquanto um Estado Social e Democrático de Direito em que os tributos têm finalidades constitucionais bastante específicas, este entendimento deve ser relativizado, sobretudo pela necessidade de concretização dos enunciados constitucionais de acordo com uma metódica estruturante. Afinal, ninguém tem dúvidas de que uma contribuição social que deixe de destinar a receita arrecadada, no plano legal (não me refiro ao desvio do produto da arrecadação), para os fins constitucionalmente impostos, encontra-se eivada de vício absolutamente insanável.

Além disso, os enunciados contidos na Constituição Federal devem ser interpretados de maneira uniforme, independentemente de um ou outro artigo estar disposto fora do chamado “Sistema Tributário”. Este, aliás, não começa no artigo 145 da Constituição Federal, pois vai de seu preâmbulo ao rodapé do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Todos os enunciados presentes neste percurso informam, em maior ou menor grau, o sistema tributário nacional, sobretudo aqueles atinentes aos fundamentos da República (art. 1º), aos objetivos fundamentais da República (art. 3º) e aos direitos e garantias individuais (arts. 5º a 11).

⁴²⁶ BALEEIRO (1994), p. 33. No mesmo sentido: ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino : UTET, s/d, p. 6.

Por outro lado, defendem alguns juristas⁴²⁷ que as regras de repartição de receita não influenciam o exercício da competência tributária, eis que o dever de repartir somente surge após o exercício da competência, ou seja, este é condição prejudicial daquele, porquanto se não houver a instauração da relação jurídico-tributária, não há a instauração da relação jurídico-financeira. Esta visão, contudo, não se amolda aos princípios norteadores da Constituição Federal, mormente aqueles arrolados no artigo 3º da Carta⁴²⁸, que impõem ao Estado que utilize todas as ferramentas de que dispõe para o alcance dos objetivos fundamentais da República, sobretudo a atividade tributária, fonte por excelência de custeio de toda a atividade estatal.

Além disso, vale lembrar que a LRF contém diversos dispositivos de índole eminentemente tributária, bem como cumpre função determinante, como norma geral, de regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, não somente as limitações *máximas*, como pensam muitos, mas, também, as limitações *mínimas*.

Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal, totalmente ignorada pelos tributaristas, apresenta-se como instrumento de intersecção entre os domínios do Direito Financeiro e do Direito Tributário, revelando normas importantíssimas para a correta leitura do sistema jurídico brasileiro.

Além disso, com o estabelecimento de critérios rígidos de controle para a aplicação dos recursos públicos, a LRF preserva o bom emprego da arrecadação dos tributos no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que tem uma série de providências a tomar no intuito de reduzir as grandes desigualdades ainda presentes em nossa sociedade.

⁴²⁷ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo : Quartier Latin, 2004, pp. 128-129; CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, apud MENDONÇA (2004), p. 129. WERTHER BOTELHO SPAGNOL, embora reconheça a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, rechaça a obrigatoriedade da instituição de tributos, ao sustentar que “a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) procura inibir o não exercício da competência por parte dos Estados e Municípios, impondo ‘sanções’ administrativas pela inércia do titular. Trata-se de medida salutar, posto que por se tratar o tributo da principal receita pública, sua instituição é fundamento para o oferecimento de serviços públicos de qualidade aos administrados. Não obstante, é bom gizár, a competência permanece uma faculdade, embora o seu não-exercício deva ser desestimulado”. In *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte : Del Rey, 2004, p. 88.

⁴²⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Neste ponto, vale mencionar a lembrança de BARQUERO ESTEBAN⁴²⁹, que aduz que, dentre as vantagens de sistemas tributários com base na teoria do benefício, é a possibilidade de maior controle no emprego dos recursos, já que estão eles intimamente vinculados ao custeio de uma ação estatal específica, o que não ocorre, por exemplo, com os impostos. Desta forma, a rigidez da LRF serviria como instrumento apto para o efetivo controle do emprego da utilização dos recursos arrecadados inclusive com os impostos, o que preserva a higidez do sistema tributário brasileiro. Trata-se de regra que se amolda totalmente ao modelo do Estado brasileiro contemporâneo, que deve efetuar a distribuição da riqueza nacional, dentre outros instrumentos, por intermédio da progressividade dos impostos.

Nem se alegue que a obrigatoriedade da instituição de tributos (exercício da competência tributária) levaria à impossibilidade de concessão de isenções ou incentivos fiscais, ou, o que ainda é pior, à supressão da autonomia municipal. Isto porque a LRF, ao estabelecer critérios rigorosos à concessão de benefícios fiscais⁴³⁰, trata estritamente das isenções extrafiscais, ou seja, isenções veiculadas mediante normas tributárias indutoras, cuja finalidade é uma ação ou omissão do contribuinte⁴³¹. Neste contexto, não estão inseridas as isenções decorrentes da aplicação, pelo legislador infraconstitucional, dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do mínimo existencial⁴³², onde a finalidade da regra isencional não é o estímulo a certos comportamentos do contribuinte, mas somente a

⁴²⁹ BARQUERO ESTEBAN (2002), pp. 94-95.

⁴³⁰ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

⁴³¹ No mesmo sentido, CATÃO (2004), pp. 96-97.

⁴³² Embora o mínimo existencial seja uma autêntica imunidade tributária, conforme felizmente sustenta RICARDO LOBO TORRES, muitas vezes o sistema somente logra garanti-lo mediante a concessão de isenções subjetivas, tendo em vista seu alto grau de subjetivismo. Em semelhante sentido, BORGES, José Souto Maior.

equalização da tributação com vistas a valores maiores⁴³³. Estas isenções, obviamente, não passam pela barreira da LRF e são absolutamente desejáveis pelo sistema.

A existência de uma isenção, a propósito, pressupõe a existência do próprio tributo, que por sua vez pressupõe o exercício da competência. Legitimamente calibrada pelos princípios informadores do sistema, e desde que não abarque todas as hipóteses tributáveis (o que equivaleria à própria supressão do tributo), não há vedação à instituição de isenções para a preservação da isonomia e do mínimo existencial.

Por outro lado, o artigo 146, *caput* e inciso II da Constituição estabelece que compete à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Por “limitações”, como já dito, não devem ser entendidos somente os limites *máximos*, mas também os limites *mínimos*. No caso do ISS, por exemplo, o próprio artigo 156, § 3º, inciso III⁴³⁴ exige que lei complementar deve regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios serão concedidos e revogados. Por sua vez, no caso do ICMS, o art. 155, § 2º, XII, alínea “g” determina que toca à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Estes papéis são cumpridos satisfatoriamente pela LC 101/2000, ainda que esta seja regra geral e não específica para o ISS, que, todavia, carece de uma norma geral que trate desta matéria.

Muitos poderiam afirmar, ainda, que os princípios federativo e da autonomia dos Municípios vedariam a obrigatoriedade do exercício da competência tributária por estes entes. Entretanto, deve-se ressaltar que, no caso dos Estados, a obrigatoriedade de instituição do ICMS deflui do próprio princípio federativo, uma vez que a ausência de cobrança deste imposto, por algum dos Estados, poderia desencadear uma “corrida” à desoneração deste tributo por todas as unidades federativas, em busca de investimentos, o que levaria às últimas instâncias a chamada “Guerra Fiscal” e colocaria em cheque a própria federação, ante possibilidade de insuficiência de recursos. Basta verificar o que ocorre, atualmente, com a “Guerra Fiscal”, que representa um grande entrave ao desenvolvimento do país.

Teoria geral da isenção tributária. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2001, pp. 55-56.

⁴³³ Para uma completa análise desses aspectos, cf. BORGES (2001), pp. 48-49.

⁴³⁴ § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Já no tocante à autonomia municipal, vale lembrar que o exercício da competência tributária pelos Municípios encontra-se dentre as competências expressamente arroladas no artigo 30 da Constituição Federal⁴³⁵, cuja observância pelos Municípios, obviamente, não é meramente facultativa, sob pena de se considerar desnecessária a própria existência dos Municípios como pessoas políticas no sistema brasileiro.

A autonomia municipal, por óbvio, não pode determinar uma série de deveres a esses entes políticos por um lado e, por outro, franqueá-los a mera possibilidade de obter receita para a realização destes objetivos, mediante a instituição e arrecadação de tributos. Dependere eternamente do repasse de receitas da União e dos Estados como forma de subsistência, certamente, não é o que garante a autonomia municipal, razão pela qual o argumento da facultatividade se demonstra inapropriado.

Nem se alegue, ainda, que a limitação mínima de 2% (dois por cento) imposta pela EC 37/02⁴³⁶, alinhada à obrigatoriedade da instituição do ISS sobre os serviços arrolados na lista anexa à LC 116/03, vedaria a calibração da tributação entre pessoas jurídicas menos favorecidas, o que poderia causar desigualdade entre contribuintes e uma eventual violação ao princípio da capacidade contributiva. Tais princípios não restam violados porque a Constituição dá outros mecanismos ao legislador nacional, via lei complementar, de promover

⁴³⁵ Art. 30. Compete aos Municípios:

- I - legislar sobre assuntos de interesse local;
- II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;
- III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
- IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;
- V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;
- VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

⁴³⁶ A EC 37/2002 acrescentou o artigo 88 ao ADCT:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

- I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
- II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

o equilíbrio entre contribuintes que se encontram em situações desiguais, como é o caso do tratamento favorecido das micro e pequenas empresas⁴³⁷, do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e das empresas que podem optar pelo lucro presumido⁴³⁸.

5.5. Síntese

Por todo o exposto, em decorrência da postura constitucional de 1988 de apontar o Estado brasileiro como um Estado Social e Democrático de Direito, em que o dirigismo constitucional é traço fundamental, decorre que o conceito clássico de competência tributária, baseado na mera divisão do poder tributário segundo materialidades eleitas pela Carta, deve ser superado, dando lugar a um poder de tributar pautado nas finalidades constitucionais de cada tributo, tendo as materialidades o papel de limitação do poder de cada ente tributante, eventualmente com a intervenção de lei complementar para dirimir conflitos de competência.

Por outro lado, mais importante do que a competência tributária pautada na finalidade, encontra-se o *motivo constitucional tributário*, que fundamenta a criação de normas gerais e abstratas (textos normativos) pelo legislador infraconstitucional, de modo a atender as tarefas e fins da Constituição Federal, na medida em que os tributos (*rectius*, as regras de competência) têm relação direta com o cumprimento dos programas constitucionais. O *motivo*, no caso, assemelha-se à *causa* dos tributos trabalhado pela Escola de Pavia, embora, no caso, se atenha ao arcabouço constitucional dos tributos e sua relação com as normas gerais e abstratas que instituem/alteram a cobrança de tributos (nunca com as normas individuais e concreto – lançamentos).

Disso decorre, portanto, que as alterações na realidade social, como componentes dos *âmbitos normativos* de todos os programas constitucionais, interagem diretamente também com as regras de competência, causando, muitas vezes, sua alteração e o dever de ação do legislador infraconstitucional de forma a atualizar o subsistema tributário, sob pena

⁴³⁷ Ainda que a alíquota mínima do ISS, considerando a divisão do pagamento pelo SIMPLES Nacional, também seja 2%, não há como ignorar que o SIMPLES em si favorece os contribuintes que menos podem contribuir, embora o sistema deixe a desejar em alguns aspectos, tal como a restrição a algumas atividades.

⁴³⁸ Essas ponderações consideram o sistema tributário como um todo, ainda que a carga do ISS seja idêntico em todos os casos.

de inconstitucionalidade. A competência tributária, portanto, torna-se não estática, mas dinâmica, eis que sofre os influxos das demais normas constitucionais (componentes do *motivo constitucional tributário*) e dos correspondentes *âmbitos normativos*.

Por fim, a realidade constitucional instaurada em 1988 também exige a obrigatoriedade do exercício das competências tributárias, o que é confirmado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

6. A CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NA CF/88

6.1. Classificações

Classificação pode ser definida como a “operação de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos”⁴³⁹. É o agrupamento de objetos em classes, ato intelectual efetuado pela mente humana, em que os objetos individuais pertencerão a uma dada classe ou conjunto quando reúnam determinadas condições para tanto⁴⁴⁰.

Na medida em que os indivíduos são objetos individuais isolados, as classes de objetos servirão para reunir os grupos de objetos individuais, ordenados de acordo com um critério comum de aglutinamento. As classes de objetos constituem-se em objetos individuais agrupados, ao passo que as subclasses consistem em classes cujos elementos estão integralmente contidos em outra classe.

As classificações não são coisas que estejam na natureza, que possam ser conhecidas mediante um adequado estudo do universo de coisas, pois são fatos culturais, muitas vezes meramente individuais. Por esta razão, afirma-se que não existem classificações verdadeiras ou falsas, mas classificações bem aceitas ou pouco conhecidas, úteis ou inúteis para um fim determinado. Sua utilidade/adequação dependerá, portanto, das circunstâncias e da utilização que será dada à classificação⁴⁴¹.

As classes se constituem nas classes de primeira ordem, ou de um agrupamento de outras classes. Classe de primeira ordem corresponde a um agrupamento de objetos individuais isolados, ao passo que as classes de segunda ordem são agrupamentos de classes de primeira ordem. Conseqüentemente, as classes de terceira ordem serão agrupamentos de classe de segunda ordem, e assim sucessivamente. Como exemplos de classes de primeira

⁴³⁹ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo : Martins Fontes, 2000, p. 147.

⁴⁴⁰ Cf. GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª edição, 3ª reimpressão. Buenos Aires : Eudeba, 2003, pp. 38-39.

⁴⁴¹ Cf. GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI (2003), pp. 39-40.

ordem: “ $x \in K$ ” e “ $y \in L$ ”. Já como exemplos de classes de segunda ordem, temos: “M, considerando $M = K \cup L$ ”, e “N, considerando $N = (K \cap L) \cup (O \cap P)$ ”.

Não se descarta a possibilidade de que uma classe seja subclasse de outra classe que, por sua vez, seja subclasse da primeira. Por outro lado, quando todo elemento da classe K for um elemento da classe L, mas a recíproca não for verdadeira, teremos que a classe K será uma subclasse própria ou uma parte da classe L, de forma que L inclui K como subclasse própria ou como parte.

A importância da classificação das espécies tributárias reside, a uma, em sua utilidade enquanto método científico de isolamento (corte metodológico) e estudo da dinâmica da tributação, e, a duas, para que seja identificado o regime jurídico que será adotado para uma ou outra espécie ou subespécie tributária. Segundo WAGNER, na política financeira há a necessidade de tratar cada uma das espécies de entrada não como categorias absolutas (lógicas), mas como categorias históricas, tendo em vista ainda o contexto histórico e as circunstâncias da economia social e da economia individual⁴⁴².

Antes de apresentar a proposta classificatória deste trabalho, de acordo com as premissas firmadas nos capítulos precedentes e com o contexto de nosso sistema tributário na CF/88, cumpre perpassar rapidamente as principais propostas classificatórias elaboradas pela doutrina nas últimas décadas.

6.2. As teses quanto à classificação dos *tributos* no Brasil

ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴⁴³, sob a égide da Carta de 1967 (com a Emenda n.º 1/69), rechaçando a utilização de critérios não jurídicos para a classificação dos tributos, formulou proposta classificatória cujo critério era a base de cálculo, que ele identificava, inclusive, como o mais relevante de todos os aspectos da regra-matriz de

⁴⁴² WAGNER (1891), p. 277.

⁴⁴³ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 298, 340-349. Complementa BECKER da seguinte forma: “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas. E a ‘contribuição parafiscal’ possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação a hipótese de incidência do tributo não exercem qualquer

incidência tributária. Sendo assim, de acordo com seu critério de classificação, identificou duas espécies tributárias, quais sejam, os impostos, cuja base de cálculo seria um fato lícito qualquer, não consistente em serviço estatal ou coisa estatal, e as taxas, cuja base de cálculo representava um serviço estatal. Neste contexto, as contribuições poderiam ter natureza ora de imposto, ora de taxa.

Na mesma trilha seguiu PONTES DE MIRANDA⁴⁴⁴, que, ao comentar a Constituição de 1967, destacou a existência de impostos, taxas e contribuições, embora o art. 18 da referida Carta mencionasse “impostos, taxas e contribuição de melhoria”. Segundo o renomado jurista, a contribuição de melhoria nada mais era do que uma subespécie de contribuição.

Por sua vez, GERALDO ATALIBA⁴⁴⁵ professava que, embora o próprio sistema constitucional adote uma classificação e atribua regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias que indica, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria, é tarefa exclusiva do cientista elaborar uma classificação dos tributos, tomando por base critério apresentado pela própria Constituição. Para o saudoso Professor da PUC/SP, os critérios que o jurista deverá utilizar para proceder a uma classificação dos tributos deverão ser critérios jurídicos, desprezando-se critérios econômicos ou pré-legislativos, tendo sempre como ponto de partida para a elaboração de sua classificação a Constituição Federal⁴⁴⁶.

Nesse contexto, GERALDO ATALIBA aponta que a materialidade do conceito do fato, hipoteticamente descrito na hipótese de incidência, é que fornece o critério para a classificação das espécies tributárias. Avaliando todas as hipóteses de incidência tributária, verifica-se que estas ou elegem uma atividade do poder público (ou a repercussão desta) como critério material de sua hipótese de incidência, ou, pelo contrário, um fato inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. No primeiro caso, no qual o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária a uma atividade estatal, trata-se de tributos vinculados, ao passo que, no segundo, quando não estabelece tal vinculação, tributos não vinculados⁴⁴⁷.

influência sobre a natureza jurídica do tributo”.

⁴⁴⁴ *Comentários à Constituição de 1967. Tomo II*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1967, pp. 349-350.

⁴⁴⁵ *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 1999, pp. 109-111.

⁴⁴⁶ ATALIBA (1999), p. 111.

⁴⁴⁷ ATALIBA (1999), pp. 115-120.

Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais), enquanto que os não vinculados são os impostos. O estudo das peculiaridades do aspecto material da hipótese de incidência também permite identificar subespécies entre os tributos vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos).

Já para ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁴⁸ a classificação dos tributos, no Brasil, revela grande importância, pois constitui critério para a delimitação da competência, lembrando que o Brasil prestigia os princípios federativo e da autonomia municipal. Logo, a delimitação da competência visa garantir a efetividade destes princípios, pois restaria inútil qualquer proposta classificatória caso o Brasil fosse um Estado unitário.

A classificação, segundo CARRAZZA, para ser jurídica, deverá sempre levar em conta o dado jurídico, ou seja, a norma jurídica. Neste contexto, o art. 145 da CF apresenta as espécies tributárias como impostos, taxas e contribuição de melhoria, que, neste caso, deverão ser tomadas como as espécies tributárias por natureza, pois o aludido artigo será a fonte de uma classificação eminentemente jurídica dos tributos.

Unindo as posições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴⁹ também perfilha opinião de que três são as espécies de tributos, elegendo como critério o binômio hipótese de incidência e base de cálculo para tanto. Para o destacado Professor, as espécies seriam imposto (tributo não-vinculado), taxa (tributo diretamente vinculado) e contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado). Os empréstimos compulsórios podem revestir-se de qualquer das três formas mencionadas, ao passo que as contribuições sociais terão ora a natureza de taxa, ora de imposto.

Outra corrente, capitaneada por RICARDO LOBO TORRES⁴⁵⁰, divide os tributos em quatro espécies, quais sejam, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, situando-se as subespécies contribuição de intervenção de domínio econômico, contribuição social, contribuição de interesse de categorias profissionais e contribuição de melhoria todas no conceito mais amplo de contribuições especiais.

⁴⁴⁸ *Curso de direito constitucional tributário*. 12ª edição. São Paulo : Malheiros, 1999, p. 345-347.

⁴⁴⁹ *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo : Noeses, 2008, pp. 378-379.

⁴⁵⁰ TORRES (2009), *passim*.

Por outro lado, em voto proferido no RE 138.284-CE, o então Ministro CARLOS VELLOSO⁴⁵¹ também faz menção a uma classificação quadripartida das espécies tributárias, adotando como critério a hipótese de incidência de cada tributo. Assim, identifica como espécies (a) os impostos, (b) as taxas, (c) as contribuições e (d) os empréstimos compulsórios. Dentre as contribuições, aponta como subespécies (c.1) as contribuições de melhoria, (c.2) as contribuições corporativas, entre as quais aloja (c.2.1.1.) as contribuições sociais de seguridade social, (c.2.1.2.) outras contribuições sociais de seguridade social e (c.2.1.3.) contribuições sociais gerais; e (c.3) contribuições especiais, entre as quais estão (c.3.1.) contribuições de intervenção no domínio econômico e (c.3.2.) contribuições corporativas.

LUCIANO AMARO⁴⁵² igualmente cataloga as espécies tributárias em quatro categorias, identificando (a) os impostos, instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos, que não se relacionam a atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, e que não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal; (b) taxas, consistentes nos tributos decorrentes de atividade do Estado, que podem traduzir-se em (b.1) execução de serviço público, (b.2) exercício do poder de polícia, (b.3) manutenção de via pública utilizada pelo indivíduo ou (b.4) execução de obra pública que valoriza a propriedade do indivíduo, todos eles divisíveis; (c) contribuições, que não têm a função de custear nem as funções gerais e indivisíveis do Estado (como os impostos) nem as atividades divisíveis (taxas); e (d) empréstimos compulsórios, que são os tributos restituíveis. O autor engloba na mesma categoria (taxas) as taxas cobradas pela prestação de serviços (b.1), as taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia (b.2), o pedágio (b.3) e a contribuição de melhoria (b.4).

MARCIO SEVERO MARQUES⁴⁵³, por sua vez, trabalhando com a fusão de três critérios de classificação distintos (vinculação a uma atuação estatal, destinação do produto da arrecadação e previsão de restituição do tributo), informa que cinco são as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. Esta classificação tem sido aceita com grande entusiasmo por muitos novos tributaristas, sobretudo os egressos dos programas de pós-graduação da PUC/SP.

⁴⁵¹ *Apud* FERREIRA NETO (2006), pp. 45-46.

⁴⁵² “Conceito e classificação dos tributos”. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n.º 55, 1991, pp. 287-291.

⁴⁵³ *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo : Max Limonad, 2000, p. 225.

6.3. A finalidade como critério compatível com a CF/88

Como visto, os modelos de classificação dos tributos supra descritos, sobretudo aquelas fulcradas na visão da vetusta Escola Glorificadora do Fato Gerador (ou “Teoria do Fato Gerador”), não se amoldam ao contexto constitucional atual, tendo em vista a função exercida pelo tributo na CF/88. Embora as classificações baseadas nas materialidades e/ou bases de cálculo se justificassem no momento em que foram elaboradas, não há mais como vincular uma correta classificação dos tributos a tais elementos, sobretudo porque nem todos os tributos consignados na Carta têm materialidades já nela pré-definidas. A bem da verdade, as materialidades mais servem como limites objetivos impostos pela CF/88, que não definem, propriamente, as espécies tributárias.

Além disso, resulta evidente a insuficiência do apontamento de espécies em uma mesma classe quando nada têm uma com a outra, eis que se submetem a regimes jurídicos totalmente distintos. Tal assertiva vale também para as propostas de classificação em subclasses, que alocam espécies tributárias em subespécies de outras totalmente distintas. É o caso, por exemplo, de se considerar que as contribuições sociais ora tenham natureza de imposto, ora de taxa, ou ainda que se qualifiquem como subclasses de uma ou outra, quando, a bem da verdade, revestem-se de natureza totalmente distinta das duas últimas. Neste prisma, a classificação dos tributos em apenas três espécies demonstra-se incompatível com a tributação atualmente consagrada na CF/88, que vincula a instituição de algumas espécies tributárias a uma destinação específica, o que faz com que a tributação seja não mais um mero meio de sustentação do Estado, mas um signo de desenvolvimento e transformação social⁴⁵⁴.

Por outro lado, adotar critérios de classificação de forma combinada atenta contra uma premissa básica da função lógica de classificar, que é a adoção de apenas um critério de classificação. Aqueles que o fazem não efetuam, efetivamente, uma *classificação*, que deve se pautar, repita-se, em apenas um critério, mas uma descrição de espécies identificadas no corpo constitucional. Neste sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵⁵ salienta que “aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única

⁴⁵⁴ Cf. SPAGNOL, 1994, p. 34.

⁴⁵⁵ CARVALHO (2008), p. 381.

classificação, a pretexto de torná-la mais abrangente. Tal procedimento fere os cânones da Lógica e, por isso mesmo, não deve ser aceito”.

Da mesma forma, PAULO AYRES BARRETO⁴⁵⁶, escorando-se nas lições de L. SUSAN STEBBING, assinala que “na divisão lógica, as classes coordenadas devem ser formada a partir da eleição de um, e somente um, fundamento para divisão (*fundamentum divisionis*). Trata-se de regra ou fundamento aplicável a toda classificação, jurídica ou de qualquer outra natureza”.

Como bem salienta ARTHUR M. FERREIRA NETO⁴⁵⁷, esses modelos classificatórios, ainda que reconheçam a insuficiência da clássica Teoria do Fato Gerador diante da nova ordem constitucional brasileira e, assim, almejem superar o paradigma anterior, simplesmente agregam novos critérios descritivos, mantendo, assim, a materialidade como o marco inicial classificatório. Além disso, ainda segundo o referido autor, os novos modelos não questionam se o tradicional critério da materialidade (i) efetivamente dá conta da dimensão relacional inerente a toda forma de tributação, (ii) descreve, com eficiência, os diferentes motivos que podem estar por trás da instituição de um tributo e (iii) é adaptável aos mais variados contextos constitucionais (considerando que alguns modelos clássicos de classificação de tributos foram concebidos sob a égide de constituições pretéritas)⁴⁵⁸.

Dessa forma, como a proposta deste trabalho é construir uma classificação dos tributos com base na CF/88 e na interpretação sistemática de seus enunciados, de modo a conferir maior fidelidade ao critério eleito, apenas um critério será identificado no Texto Constitucional para a identificação das espécies tributárias.

De início se pode descartar qualquer aprisionamento de uma classificação constitucional de tributos aos termos do artigo 145 da Constituição Federal⁴⁵⁹, que cataloga três espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, e contribuição de melhoria. Ainda que a

⁴⁵⁶ *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo : Noeses, 2006, p. 52.

⁴⁵⁷ *Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2006, p. 49.

⁴⁵⁸ Op. cit., loc. cit.

⁴⁵⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

CF/88 arrole essas três espécies tributárias, fato é que esta cláusula não encerra uma legítima classificação constitucional dos tributos, porquanto, a uma, a classificação dos tributos em espécies deverá ser realizada pelo cientista, buscando critérios no sistema do direito positivo, e, a duas, essas três espécies não são capazes de aglutinar toda a complexidade de nosso sistema tributário.

Além disso, não é porque esse artigo da CF/88 discrimine topograficamente essas três espécies tributárias que as espécies serão somente três, pois o texto constitucional, como já dito alhures, deve ser considerado em sua unidade sistemática⁴⁶⁰. Tal se dá porque estas espécies apontadas pelo art. 145 são aquelas que *tanto a União quanto os Estados e os Municípios* poderão instituir, de acordo com a distribuição de suas competências pela própria CF/88, ou seja, as espécies comumente instituíveis por qualquer destas instâncias governamentais. Vale lembrar que a própria CF/88 menciona outras espécies nos artigos 148 e 149 (respectivamente, “empréstimos compulsórios” e “contribuições”), que são tributos cuja instituição toca exclusivamente à União Federal⁴⁶¹, o que ressalta a insuficiência das espécies catalogadas pelo art. 145⁴⁶².

Vale lembrar ainda que a Constituição Federal somente indica as materialidades dos impostos ordinários, de algumas contribuições e, de forma pressuposta, das taxas, deixando de indicar as materialidades de tantos outros tributos, tais como as contribuições de intervenção no domínio econômico, os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários. Logo, qualquer critério classificatório baseado na materialidade, ainda que de maneira não exclusiva, pecaria pela inadequação ou pela incompletude.

Fugindo às teses tradicionais, interessante proposta classificatória é apresentada por ARTHUR M. FERREIRA NETO, que adota como critérios de classificação (a) os padrões de justiça que movimentam a tributação (justiças distributiva e comutativa), (b) a finalidade

⁴⁶⁰ Em semelhante sentido, FERREIRA NETO (2006), p. 41.

⁴⁶¹ Exceção feita ao parágrafo 1º do art. 149, que atribui aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios competência para a cobrança de contribuição, cobrada de seus servidores e em benefício destes, para o custeio do regime previdenciário especial.

⁴⁶² O próprio STF, em voto da lavra do Min. MOREIRA ALVES, prestigiou a teoria pentapartida: “De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas” (Pleno, RE n. 146.733-SP, rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 06/11/1992, p. 20110).

constitucional a cargo do Estado, (c) a ocorrência de circunstância fática prévia ao exercício da competência e (d) a previsão legal de restituição. Ao assim fazer, identifica seis espécies tributárias, quais sejam: impostos, impostos extraordinários, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições⁴⁶³.

Primeiramente, há que ser destacado que o autor adotou como premissa a complementaridade de critérios, o que já estrema sua excelente dissertação do presente trabalho, que, seguindo padrões lógicos, admitirá somente um critério válido para a classificação dos tributos. Não obstante, vale pinçar algumas idéias principais propostas pelo autor, dada a sua inovação doutrinária.

Com relação aos padrões de justiça, o autor identifica que a justiça distributiva tem por finalidade atribuir bens ou encargos aos cidadãos membros da comunidade, de acordo com um critério racional de justificação que se escore em características particulares do próprio destinatário desta distribuição⁴⁶⁴. Segundo o autor, este critério se avizinha dos critérios de capacidade contributiva e de discriminação aplicáveis a algumas espécies tributárias, tais como os impostos e impostos extraordinários, no primeiro caso, e os empréstimos compulsórios e contribuições, no segundo⁴⁶⁵.

Já a justiça comutativa estabelece um dever de equivalência entre bens e encargos distribuídos, em que se busca uma igualdade absoluta entre as partes, independentemente de qualquer situação específica dos envolvidos⁴⁶⁶. Neste caso, o autor identifica tributos em que se verifica uma equivalência aritmética entre a prestação fornecida pelo Estado e o montante arcado pelo contribuinte (caráter sinalagmático), independentemente da base de cálculo fixada na lei, tais como as taxas e contribuição de melhoria⁴⁶⁷.

Com efeito, a discriminação das espécies tributárias de acordo com esses critérios de justiça muito se assemelham às doutrinas da contraprestação, com relação à justiça comutativa, e à teoria causalista dos tributos, que via como causa para a instituição dos

⁴⁶³ FERREIRA NETO (2006), *passim*, especialmente quadro comparativo na p. 128.

⁴⁶⁴ FERREIRA NETO (2006), p. 70.

⁴⁶⁵ FERREIRA NETO (2006), pp. 71-74 e 128.

⁴⁶⁶ FERREIRA NETO (2006), p. 75.

⁴⁶⁷ FERREIRA NETO (2006), p. 78.

impostos a capacidade contributiva⁴⁶⁸. Por outro lado, a classificação com base nestes critérios não se justifica em um modelo constitucional como o brasileiro, que se prende na concepção de um Estado Social e Democrático de Direito que já adota critérios próprios de “justiça”, alinhavados ao longo de toda a Carta, sobretudo nos direitos e garantias individuais.

Exemplo disso são as imunidades previstas na CF/88, tanto as explícitas quanto as implícitas⁴⁶⁹, todas elas vinculadas a valores caros à nossa sociedade e devidamente positivados. Não que se queira afastar, aqui, qualquer critério de justiça na tributação, pois ela sempre deverá ser buscada pelos aplicadores do Direito e pela comunidade em geral. O que se sustenta é que esses critérios são anteriores à elaboração da própria Carta, encontrando-se plasmados ao longo de todo o texto Constitucional na forma de imunidades, direitos e garantias individuais. Prova disso, por exemplo, é a dignidade da pessoa humana, valor constitucional que encerra algumas imunidades tributárias implícitas e explícitas, tais como imunidades a algumas taxas⁴⁷⁰. Esta circunstância ainda põe em cheque a submissão completa das taxas ao princípio de justiça comutativa, pois nem todas as taxas deverão ser custeadas por todos de maneira uniforme.

Outro critério adotado por FERREIRA NETO⁴⁷¹ é a previsão legal de restituição do tributo, traço que caracteriza o empréstimo compulsório. Neste caso, entendo que não se trata de um critério propriamente dito, mas de uma forma de controle específico desta espécie tributária.

Além desses dois critérios, FERREIRA NETO⁴⁷² acrescenta a exigência constitucional de circunstância fática prévia ao exercício da competência como critério de distinção dos tributos, casos em que a CF/88 elegeu algumas circunstâncias fáticas como razões anteriores à edição da lei instituidora do tributo, como condição de sua própria

⁴⁶⁸ Vide *supra*.

⁴⁶⁹ Adotando-se, aqui, os conceitos de TORRES (1999), *passim*.

⁴⁷⁰ Podem ser arroladas as seguintes imunidades relacionadas a taxas: direito de petição e de obtenção de certidões independentemente do pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, CF); gratuidade do casamento civil – imunidade de taxas (art. 226, § 1º, CF); gratuidade no transporte coletivo urbano para os maiores de 65 (sessenta e cinco) anos – imunidade de taxas (art. 230, § 2º, CF); imunidade às custas judiciais (taxas) para a propositura de ação popular (art. 5º, LXXIII, CF); imunidade de taxas do registro civil de casamento e da certidão de óbito aos reconhecidamente pobres (art. 5º, LXXVI, *a e b*, CF); imunidade às custas judiciais (taxas) para a impetração de *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXVII, CF).

⁴⁷¹ FERREIRA NETO (2006), pp. 124-127.

⁴⁷² FERREIRA NETO (2006), pp. 120-124.

validade. Neste caso, enquadrou os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários de guerra.

Entretanto, diferentemente do que sustenta o Autor⁴⁷³, como uma das premissas do presente trabalho é a constante conexão entre realidade e normas constitucionais tributárias, cujo âmbito sempre cambiará de acordo com as alterações circunstanciais daquela, não são apenas os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários que dependem de circunstâncias fáticas para a sua conformação, como será visto mais adiante, ocasião em que a sugestão de FERREIRA NETO será parcialmente acatada.

Por fim, FERREIRA NETO⁴⁷⁴ aponta a finalidade constitucional a ser alcançada pelo Estado como critério classificatório dos tributos. O autor, seguindo a proposta de MARCO AURÉLIO GRECO de classificação, separa os tributos entre aqueles *com finalidade específica* e aqueles *sem finalidade específica* (ou seja, nenhuma finalidade além da mera arrecadação). No primeiro grupo, identifica as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições e os impostos extraordinários, enquanto que, no seguro, alojam-se os impostos e as contribuições de melhoria.

Entretanto, a proposta de FERREIRA NETO adota como critério ter ou não uma finalidade específica para a classificação dos tributos, o que lhe permite apenas construir duas classes de tributos. Para a especificação das seis espécies que aponta, este autor funde os demais critérios supra apontados, o que, como já dito, não é a proposta aceita no presente trabalho.

Nesse prisma, diante de uma Carta Política que aponta diversos direitos fundamentais a serem alcançados e preservados, bem como objetivos fundamentais a serem perseguidos pela nossa república, os quais deverão ser capitaneados pelo Estado e financiados por meio de tributos, o melhor critério constitucional, por mais adequado e suficiente para apontar cada uma das espécies tributárias e o regime jurídico correspondente, é a própria *finalidade constitucional primária dos tributos*, que permite, satisfatoriamente, apontar onze

⁴⁷³ FERREIRA NETO admite que a instituição de outros tributos, como as CIDE e as taxas, também dependem de circunstâncias fáticas. Contudo, como a CF/88 não discrimina expressamente tais circunstâncias, o Autor entende que a instituição destes tributos se dá por mera opção política do Estado, postura que não encontra guarida neste trabalho.

⁴⁷⁴ FERREIRA NETO (2006), pp. 112-120.

espécies de tributos. Será a finalidade “primária” porque os tributos, naturalmente, não se revestem apenas de uma finalidade, como é o caso dos impostos (*lato sensu*), que, embora se destinem *principalmente* ao custeio geral das despesas do Estado, muitas vezes assumem função *secundária* de promover incentivos fiscais.

Tal proposta é também sugerida por HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁷⁵, que sugere classificação dos tributos segundo a finalidade ou o “motivo constitucional para a ação do legislador” como critério classificatório:

“E aqui se apresenta o que chamamos de *motivo constitucional para a ação do legislador* na criação das leis tributárias, segundo o elemento erigido pela Constituição como fundamento do agir legislativo: i) *empréstimo compulsório* e ii) *contribuições* – para atender finalidades preestabelecidas, como criação de previdências, investimentos relevantes, intervenção no domínio econômico etc.; iii) *taxas*, em vista da utilização de serviços públicos prestados de modo efetivo ou postos à disposição do interessado; iv) *contribuição de melhoria*, a partir da prévia construção de obras públicas (com valorização), para recuperação (total ou parcial) do seu custo; e v) *impostos*, quanto ao exercício das competências, visando a formação do orçamento geral” (grifos originais).

Embora o eminente Professor da Universidade de São Paulo entenda que tal classificação não seja suficiente para separar as espécies tributárias, entendo que uma pequena variação de sua proposta pode alcançar, senão a total separação das espécies, um modelo de classificação bastante sofisticado e em consonância com uma leitura mais apropriada do Texto Constitucional.

LEANDRO PAULSEN⁴⁷⁶ também destaca a finalidade como um critério mais adequado à realidade constitucional da CF/88, em que está superado o velho paradigma do fato gerador como critério classificatório, sobretudo quando se trata de contribuições sociais e taxas, mas não se resumindo a estas espécies, pois, para ele, à exceção dos impostos, todos os tributos têm finalidades específicas.

Por sua vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴⁷⁷ também indica a finalidade como critério extrínseco de classificação dos tributos:

⁴⁷⁵ “Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º Volume*. São Paulo : Dialética, 2003, p. 121.

⁴⁷⁶ In FERREIRA NETO (2006), pp. 9-11.

⁴⁷⁷ *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2000, p. 35.

“(…) sob esse prisma, há que convir que todos os tributos acabam tendo um destino determinado: a) os impostos servem para atender às necessidades gerais da coletividade; b) as taxas são utilizadas para retribuir os ônus inerentes ao exercício regular do poder de polícia e os serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição dos particulares; c) a contribuição de melhoria relaciona-se com a valorização do bem particular em razão de obra pública; d) os empréstimos compulsórios visam a atender calamidades públicas como guerra externa, ou sua iminência, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; e e) as contribuições objetivam a regulação da economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social, num âmbito mais abrangente.”

Os adeptos das teorias formalistas, que criticam a análise da finalidade dos tributos, olvidam-se que as espécies tributárias, hoje, já não se resume à mera obtenção de ingressos para o Estado para financiar suas atividades. A atividade tributária não pode ser destacada da atividade financeira, como se houvesse um “hiato” entre a arrecadação e a utilização dos recursos, pois esta (a utilização) já vem condicionada, no plano constitucional, desde antes do exercício da competência tributária pelo legislador, condicionando-a⁴⁷⁸.

PAULO AYRES BARRETO⁴⁷⁹, embora apresente proposta classificatória dividida em subclasses (classes primárias e classes secundárias), trabalha com os critérios *vinculação, destinação e restituição* de forma sucessiva e igualmente reconhece a relevância do critério finalístico na identificação das espécies tributárias:

“Se o que se visa é o atendimento das necessidades gerais da coletividade, só há autorização constitucional para a instituição de imposto. Nessa hipótese, descabe cogitar-se da possibilidade de se cobrar tributo de outra natureza. Diversamente, a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e o poder de polícia só poderão ser remunerados por intermédio de taxas. Por sua vez, a realização de obra pública, de que decorra valorização imobiliária, permitirá apenas a exigência de contribuição de melhoria. Por fim, em face de atividade estatal para atendimento de finalidades constitucionalmente definidas e, portanto, com previsão de destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa, só há autorização constitucional para a instituição de contribuições”.

A relevância da finalidade constitucional dos tributos, felizmente, vem encontrando adeptos na doutrina brasileira, o que permite uma nova perspectiva na análise da tributação em nosso país. Vale lembrar que a “finalidade” referida neste trabalho não corresponde à destinação do produto da arrecadação, mas à finalidade como parte do “motivo

⁴⁷⁸ Em semelhante sentido: SPAGNOL (1994), p. 40.

⁴⁷⁹ BARRETO (2006), p. 48.

constitucional” para o exercício da competência tributária, conforme sabiamente distingue HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁸⁰:

“A *finalidade*, vista como 'motivo constitucional' para o exercício da 'competência' legislativa em matéria tributária, é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego de receita pública. Naquela, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *condição* para a validade do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído, com exigência de adequado equilíbrio entre o 'motivo constitucional' e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). E sendo a competência um dos elementos de validade da norma, o 'motivo constitucional' confirma-se como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária.”

É evidente que o destino do produto da arrecadação, efetuada pelo administrador público, tem relevância jurídica e tem influência, inclusive, na esfera de direitos dos contribuintes, como será visto mais adiante neste trabalho. Entretanto, a destinação concreta/concretizada não tem relevância para a (des)caracterização do tributo, mas apenas sua destinação no plano legal (*lato sensu*).

Por todo o exposto, adotando-se a finalidade constitucional primária como critério classificatório dos tributos, conclui-se que onze serão as espécies tributárias, cada uma com regime jurídico e controle específico distintos, quais sejam: (a) *Impostos ordinários*, cuja finalidade é o custeio de despesas gerais do Estado (serviços gerais e indivisíveis); (b) *Impostos regulatórios*, cuja finalidade é a regulação da ordem econômica (sistema financeiro, comércio exterior, concorrência); (c) *Impostos extraordinários*, cuja finalidade é o custeio de situação de Estado de Exceção (guerra externa ou sua iminência); (d) *Taxas*, cuja finalidade é o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis, de utilização potencial ou efetiva pelos contribuintes; (e) *Contribuições sociais*, cuja finalidade é o custeio geral de saúde, previdência social e assistência social; (f) *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, cuja finalidade é a intervenção indireta do Estado em domínios econômicos; (g) *Empréstimos compulsórios*, cuja finalidade é o financiamento de situações de Estado de Exceção (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público urgente); (h) *Contribuições de melhoria*, cuja finalidade é o ressarcimento compulsório do Estado por valorização de imóvel do contribuinte causado por obra pública; (i) *Contribuições*

⁴⁸⁰ “Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais”. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 104. No mesmo sentido: TÔRRES (2003), p. 116.

corporativas, cuja finalidade é o custeio de atividades de entidades de classe e de interesses profissionais; (j) *Pedágio*, cuja finalidade é o custeio especial de manutenção de via pública; e (k) *Contribuição para o custeio de iluminação pública*, cuja finalidade é o custeio de iluminação pública. Esquemáticamente, a classificação proposta pode ser assim apresentada:

ESPÉCIE	FINALIDADE PRIMÁRIA	CONTROLES ESPECÍFICOS
Impostos ordinários	Custeio de despesas gerais do Estado (serviços gerais e indivisíveis), permeado pela capacidade contributiva	Materialidades Capacidade contributiva Não-cumulatividade (competência residual)
Impostos regulatórios	Regulação da ordem econômica (sistema financeiro, comércio exterior, concorrência)	Materialidades Elementos factuais Limites definidos em lei
Impostos extraordinários	Custeio de Estado de Exceção (guerra externa ou sua iminência)	Elementos factuais Vinculação a fundo Limite temporal de cobrança
Taxas	Custeio de serviços públicos específicos e divisíveis, de utilização potencial ou efetiva	Proporcionalidade ao gasto público Divisibilidade/especificidade do serviço Efetiva disponibilidade dos serviços (no caso de utilização potencial)
Contribuições sociais	Custeio geral de saúde, previdência social e assistência social	Vinculação a fundo Materialidades (alguns casos)
Contribuições de intervenção no domínio econômico	Intervenção indireta do Estado em domínios econômicos	Elementos factuais Vinculação a fundo Limite temporal de intervenção Referibilidade direta ou indireta aos contribuintes
Empréstimos compulsórios	Financiamento de Estado de Exceção (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público urgente)	Restituição Elementos factuais Limite temporal de cobrança Lei complementar Vinculação a fundo
Contribuições de melhoria	Ressarcimento compulsório do Estado por valorização de imóvel do contribuinte causado por obra pública	Elementos factuais Anterioridade específica (anterior à execução da obra) Referibilidade direta
Contribuições corporativas	Custeio de entidades de classe e de interesses profissionais	Existência efetiva da entidade Referibilidade direta aos representados
Pedágio	Custeio especial de manutenção de via pública	Proporcionalidade Efetiva manutenção da via
Contribuição para o custeio de iluminação pública	Custeio de iluminação pública	Referibilidade direta (existência efetiva de iluminação no logradouro do contribuinte) Anterioridade comum aos impostos

Importante ressaltar que não se trata, no caso, do destino que seja dado ao produto da arrecadação após o recolhimento do tributo, tal como se refere o artigo 72 do ADCT. O que se defende, aqui, é a “destinação legal”, ou seja, a finalidade constitucional do tributo.

Fixadas as espécies tributárias, cumpre aprofundar os controles de constitucionalidade das normas gerais e abstratas tributárias, tendo em vista as finalidades específicas atribuídas a cada uma delas e os efeitos decorrentes do desvio destas finalidades. Além disto, o trabalho se voltará às implicações das premissas firmadas na presente dissertação com relação à inefetividade e recondicionamento das normas constitucionais tributárias, ao dever de fundamentação das normas tributárias, e, por fim, os efeitos da tredestinação do produto da arrecadação em relação aos direitos do contribuinte.

6.4. A classificação segundo o “motivo constitucional”

Como visto, todos os tributos necessitam de um “motivo” constitucional para que possam ser instituídos pelas pessoas políticas internas, sob pena de invalidação das normas infraconstitucionais, nas mais variadas formas, dependendo do vício encontrado (vide Capítulo *infra*). E o “motivo” constitucional poderá também ser um critério de classificação de tributos, além da própria finalidade, embora de limitada utilização. A título ilustrativo, veja-se como ele pode servir de critério.

Se é certo que todos os tributos necessitam de um “motivo” constitucional, há tributos em que o motivo impõe algum tipo de circunstância na realidade (*rectius*, no âmbito da norma de competência) que autorize sua instituição ou alteração. É o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, dos “IOF”, dos impostos extraordinários, dos empréstimos compulsórios e da contribuição de melhoria (neste caso considerando não a existência da obra propriamente dita, mas ao menos a aprovação de seu projeto e o destaque orçamentário para a sua execução).

Com efeito, o âmbito normativo da norma de competência, ou, melhor dizendo, o âmbito normativo do *motivo constitucional* de tais espécies tributárias é determinante para aferir se o poder público competente deverá instituir ou alterar as normas gerais concernentes

a tais tributos, como exigência da própria realidade. São os *elementos factuais*, pré-existentes ou concomitantes ao exercício da competência, que figuram como limites ao exercício desta competência, cuja inexistência/inocorrência acarretará a invalidação da norma geral.

É bem verdade que o âmbito normativo poderá exigir a alteração de quaisquer tributos, mesmo daqueles que independem de elementos factuais para a sua instituição, como é o caso dos impostos ordinários. Tal se dará, por exemplo, quando as circunstâncias inflacionárias acarretarem uma perda do poder aquisitivo dos salários, exigindo uma revisão da tabela de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) para que seja preservada a capacidade contributiva do contribuinte.

Entretanto, esses *elementos factuais* não serão determinantes diretamente relacionadas à espécie tributária, pois afetarão por via indireta a composição da norma geral e abstrata que impõe sua cobrança, por intermédio da capacidade contributiva. No caso, os efeitos da alteração do âmbito normativo infringirão o princípio da capacidade contributiva, sem surtir efeitos diretos na norma de competência, embora não se possa negar a existência de uma *situação de iminente inconstitucionalidade* em caso de omissão do Poder Legislativo. O que ocorrerá, contudo, não é uma imposição do âmbito normativo de alteração da regra do IRPF, mas uma imposição do princípio da capacidade contributiva de que a legislação seja alterada (o conceito constitucional de *renda*, no caso, é somente *indiretamente* afetado).

Tais pontos serão tratados com mais vagar no capítulo destinado ao motivo e à motivação das normas tributárias.

7. O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS (GERAIS E ABSTRATAS) NO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

As premissas e conclusões previamente expostas já são suficientes para a demonstração de todo um regime jurídico próprio dos tributos no contexto da CF/88. Esse regime jurídico tão peculiar pautará o controle da constitucionalidade das normas tributárias infraconstitucionais, cuja legitimidade deverá se atentar para o arcabouço constitucional próprio de cada espécie tributária, o que comporta adequação às finalidades de cada tributo e ao motivo constitucional, bem como a correta destinação a ser dada ao produto da arrecadação.

Segundo PAULO CALIENDO⁴⁸¹, “as normas jurídicas devem ser entendidas como um *fenômeno comunicacional*, que transmite *expectativas em séries intertemporais*, ou seja, elas são um fenômeno que trata sobre *expectativas intersubjetivas no tempo*. Dessa forma, elas foram criadas para, em algum momento, regular condutas presentes ou futuras. Elas moldam programações sobre comportamentos que devem ocorrer e vinculam duas espécies de programação: (i) *imediatas* e (ii) de *longo prazo ou finalísticas*”. No segundo caso, estão os princípios, que funcionam como programações que generalizam expectativas sobre “estados de coisas” a serem alcançados⁴⁸².

Trata-se, a bem da verdade, da necessidade de correspondência funcional entre a regra instituidora do tributo e a finalidade por ele perseguida, o que se denomina “validação finalística”, muito bem explicada por MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁸³:

“Dentro da constituição também encontramos exemplos de normas de competência que adotam um critério finalístico de qualificação. Por exemplo, no artigo 24 da CF 88, encontra-se a aptidão de legislar sobre ‘proteção ao meio ambiente’, ‘proteção à infância e juventude’, ‘defesa do consumidor’, ‘proteção ao patrimônio cultural’, etc. Nestas normas de competência, está autorizada a edificação de uma lei, não porque tenha acontecido algo ou porque exista certo objeto (água ou jazida), mas para que se obtenha um resultado, qual seja a defesa da infância, a proteção do patrimônio cultural, histórico, paisagístico e assim por diante. Este é um outro modelo pelo qual o ordenamento jurídico regula a realidade e valida as normas infra-ordenadas. (...) Este segundo modelo, que é um modelo finalístico de disciplina da conduta humana e de validação das normas infra-ordenadas, no qual encontramos a qualificação de objetivos (‘proteção’, ‘defesa’), é um modelo

⁴⁸¹ CALIENDO (2009); pp. 112-113.

⁴⁸² CALIENDO (2009), p. 113.

⁴⁸³ *Contribuições (uma figura ‘sui generis’)*. São Paulo : Dialética, 2000, p. 119.

fundamentalmente para que se atinja algo, implicando visão muito mais modificadora da realidade.

Em suma, enquanto o primeiro modelo é um modelo protetivo da realidade, o segundo é um modelo modificador da realidade, pois, na medida em que se edita uma norma jurídica para obter um resultado, é porque este resultado ainda não existe. Se o resultado ainda não existe, a diretriz do ordenamento, nestes casos, é de construção de uma realidade nova, de busca de um contexto inexistente, no momento da própria edição da norma. Por isso, este segundo modelo de regulação volta-se para o futuro e a norma vem antes do fato. O núcleo regulado pela norma não é o que ocorreu, mas é o que se quer que ocorra. O que se quer é a infância protegida, o meio ambiente resguardado e não exclusivamente a disciplina da relação entre um sujeito (quem vai captar) e um objeto (a água) e assim por diante.”

De forma semelhante, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR⁴⁸⁴ trabalha com os dois fenômenos, aos quais qualifica de “imunização condicional” e “imunização finalística”:

“Uma norma imuniza a outra: a) disciplinando-lhe a edição; b) delimitando-lhe o relato. Trata-se de dois modos de imunização ou de duas técnicas, permanecendo a noção de validade a mesma nos dois casos (norma válida é norma imunizada). Para entender as duas técnicas, recorreremos à distinção da cibernética, entre programação condicional e programação finalista. Podemos programar uma decisão na medida em que estabelecemos as condições em que ela deve ocorrer, de modo que, dadas as condições, segue-se a decisão. Também se pode programá-la, estabelecendo os fins que devem ser atingidos, liberando-se a escolha dos meios, de tal modo que, seja qual for o meio escolhido, o fim deve ser atingido. No primeiro caso, temos uma programação condicional. No segundo, finalista. A primeira é mais elástica no que tange os efeitos procurados. O decididor é responsável pelo correto emprego dos meios, aos quais está ligado, mas não pelo efeito a atingir ou atingido. As segundas são mais elásticas quanto à escolha dos meios, estando vinculadas aos fins procurados. O decididor é responsável pelo efeito a atingir, sendo da sua conta a seleção de bons meios, sejam quais forem, pois o importante é o resultado.

(...).

Tendo em vista as técnicas de imunização, vamos distinguir, pois, entre imunização condicional e finalista. Nos dois casos, pode-se falar em norma válida”.

Com a ressalva de que FERRAZ JÚNIOR utiliza a locução *validade finalista* em sentido ligeiramente mais amplo do que MARCO AURÉLIO GRECO, que admite o seu uso apenas com relação à teleologia da norma, não ao seu aspecto material globalmente considerado, como é o caso do primeiro. Neste passo, o critério de “validação finalística” que será utilizado no presente trabalho aproxima-se à de MARCO AURÉLIO GRECO, o que não

⁴⁸⁴ *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1986, pp. 109-111. MARCELO NEVES igualmente admite a coexistência dos critérios de validação condicional e de validação finalística, atribuindo à invalidação de normas que não atendam a tais critérios, quando previstos pela Constituição, como *inconstitucionalidade formal* e *inconstitucionalidade material*, respectivamente. In NEVES (1988), pp. 110-111.

significa, de modo algum, discordância do critério adotado por TÉRCIO, pois se trata apenas de delimitação maior do conceito utilizado.

O critério de validação constitucional finalística das regras encontra total recepção num Estado Social e Democrático de Direito, onde as normas pretensiosamente promotoras ou inibidoras (vide BOBBIO) de condutas, seguindo e perseguindo o atingimento de certas finalidades (e valores) consagrados na Constituição Federal, devem ser analisadas não sob uma ótica estanque, mas dinâmica, como deve ser a leitura do ordenamento jurídico nesta fisionomia estatal.

Entretanto, a validação causal e a validação finalística não devem ser pensadas de forma separada⁴⁸⁵, pois ambas são limites concomitantes no Estado Social e Democrático de Direito, em que a busca dos fins deve respeitar os meios. A propósito, o legislador somente poderá buscar os fins se tiver os “meios” para tanto, dentre os quais a própria competência, para produzir textos sobre as finalidades que pretende alcançar.

De fato, a questão da validação finalística comunica-se com os programas constitucionais a serem cumpridos (não com as imposições!), resultando em um exercício de prognose legislativa no intuito de atingir aqueles fins previstos na Carta. Neste contexto, como a finalidade e o adequado meio para atingi-la devem guardar correspondência com aqueles programas, há uma exigência de o legislador *prognosticar* os efeitos do texto produzido ou que pretende produzir, de forma a compatibiliza-lo com os ditames constitucionais.

Ao tratar do tema, GILMAR FERREIRA MENDES⁴⁸⁶ sustenta a necessidade de controle das prognoses do legislador, eis que a Corte Constitucional deve promover um controle de resultado de legitimidade ou ilegitimidade de dada lei de acordo com a confirmação de um prognóstico fixado pelo legislador ou da provável verificação de um dado evento. Em caso de falha de início do prognóstico do legislador, este déficit ensejará a nulidade da lei. Em caso de falha verificada somente *a posteriori*, deverá o legislador superar

⁴⁸⁵ Em semelhante sentido, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR entende que “pode ocorrer, entretanto, que uma norma obedeça às técnicas de validade condicional, mas não a de validade finalista. É o caso de uma norma, editada por órgão competente, mas incompetente *rationae materiae*. Ora, para que uma norma seja válida, isto é, para que haja imunização, exige-se a concorrência das duas técnicas, caso contrário, a norma será inválida”. In FERRAZ JÚNIOR (1986), p. 112.

o estado de inconstitucionalidade com a presteza necessária, de forma a revogar ou alterar a legislação em suspeição.

Além disso, ainda que todos os tributos tenham uma finalidade primordial, qual seja, prover o Estado com recursos suficientes para que ele desempenhe sua função - finalidade característica fundamental do Estado Fiscal, cujas características, como já dito, não desapareceram por completo com o surgimento do Estado Social e Democrático de Direito, pois a fiscalidade ainda se manifesta no Estado Brasileiro -, tal finalidade é pressuposta na Constituição Federal, ou seja, em princípio, as funções do Estado serão custeadas mediante o pagamento de tributos, cuja função precípua é o custeio do Estado.

Dessa forma, cumpre perquirir as finalidades e controles específicos de cada espécie tributária, bem como os demais critérios de controle de constitucionalidade das normas tributárias gerais e abstratas, conforme se verá a seguir.

7.1. Finalidades específicas das espécies tributárias e o controle de constitucionalidade

Com efeito, o critério finalístico, inserido no motivo constitucional tributário, que é adotado neste trabalho e que se apresenta como o mais indicado para um correto tratamento das várias espécies tributárias existentes na Constituição Federal de 1988, parte da motivação necessária para a instituição dos tributos, como pressuposto ao exercício da competência tributária. Neste prisma, a CF/88 contém expresse rol de espécies tributárias cabíveis para cada finalidade específica, contendo ela os princípios para a escolha das entradas mais convenientes, de acordo com as diversas despesas estatais, de modo a encontrar para cada despesa (e finalidade) uma forma de arrecadação mais adequada para cobri-la, o que no passado era desempenhado pela Ciência das Finanças⁴⁸⁷.

⁴⁸⁶ MENDES (1999), pp. 350-354.

⁴⁸⁷ Cf. WAGNER (1891), p. 90. RICARDO LOBO TORRES, comentando a obra de BALEEIRO, aduz que este buscou na ciência das finanças os subsídios necessários para construir sua teoria sobre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”, que foram incorporadas pelos Textos Constitucionais posteriores, inclusive o de 1988. In TORRES (2009), p. 124. Vê-se, neste caso, a importância do estudo da ciência das finanças, eis que muitas de suas conclusões foram incorporados pelas Constituições Financeiras dos Estados.

Além dos controles gerais impostos pela CF/88 (legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, imunidades⁴⁸⁸), que não serão objeto de análise no presente trabalho, as espécies tributárias terão controles específicos de constitucionalidade, de acordo com o regime jurídico de cada uma.

7.1.1. Impostos ordinários

Os *impostos ordinários* são os clássicos tributos não-vinculados a nenhuma atividade estatal, cuja finalidade é o custeio das despesas gerais do Estado, por expressa determinação do artigo 167, *caput* e inciso IV, da CF/88⁴⁸⁹, de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes. Têm como controles de constitucionalidade específicos a observação das materialidades apontadas pela Carta, que atribui a cada pessoa política de nosso país (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência para tributar certos comportamentos dos contribuintes. Além disto, no caso específico da competência residual da União Federal, os impostos não poderão ser instituídos sobre materialidades já outorgadas às demais pessoas políticas, bem como deverão observar o rito de aprovação de lei complementar.⁴⁹⁰

Vale lembrar que, justamente por não se acoplarem a nenhuma finalidade específica além do custeio geral do Estado, os impostos são identificados pela CF/88 pelas materialidades, ainda que, como será visto abaixo, existam impostos vinculados a finalidades. A utilização das materialidades pela CF/88, ao discriminar as várias subespécies de impostos, teve o condão ainda de repartir as competências entre União, Estados e Municípios, ou seja, trata-se de limite objetivo para a determinação de cada esfera de competência, evitando-se, assim, a dupla tributação sobre os mesmos fatos. E quando mencionou a materialidade para

⁴⁸⁸ No amplo sentido que lhes confere RICARDO LOBO TÔRRES (1999), *passim*.

⁴⁸⁹ “Art. 167. São vedados:

(...)

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

⁴⁹⁰ “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

tratar das contribuições sociais, fê-lo a CF/88 apenas e tão-somente para circunscrever realidades objetivas sujeitas à tributação por estes tributos, funcionando de forma semelhante ao princípio da capacidade contributiva, em sua feição objetiva, veiculado no art. 145.

A observância à capacidade contributiva é exigida no art. 145, parágrafo 1º, 1ª parte, da CF/88⁴⁹¹, segundo o qual cada um contribuirá para o todo na exata medida de suas possibilidades, tocando ao Estado respeitar este limite na invasão do patrimônio dos contribuintes. Dissertando sobre as limitações tributárias ainda sob a égide da CF/67, ALIOMAR BALEEIRO⁴⁹² capta exatamente o alcance deste princípio, em comentário de todo atual:

“À raiz do problema jurídico do imposto jaz o terreno econômico e técnico, que o explica: serviços gerais e indivisíveis, do interesse de todos os indivíduos, numa organização social e econômica da maior diversidade de fortuna e de distribuição da renda nacional, não poderiam ser repartidos igualmente por captação uniforme ou por critérios de equivalência com a utilização, como preços, taxas e contribuições de melhoria. Tornou-se indispensável uma repartição compatível com a desigualdade da distribuição da renda nacional e, ao mesmo tempo, bastante expedita, praticamente exequível. Era o único meio possível numa economia à base da propriedade e da iniciativa privada, empiricamente adotadas pelos governantes e, mais tarde, estudadas e aperfeiçoadas pela Ciência das Finanças. O Direito Fiscal, convalidando os fatos, consagrou o princípio político e econômico da capacidade contributiva, erigindo-o em regra de Direito Constitucional, expressa em vários países, ou implícita noutros. Não poderia ser de outro modo.”

Mas a capacidade contributiva, é bom que se deixe bem claro, não é, por si só, um motivo suficiente para a instituição de impostos ordinários (ou de quaisquer outros tributos), pois deve servir tão-somente como *limite* à imposição dos impostos que já têm suas materialidades prescritas na CF/88⁴⁹³. Neste prisma, não existe uma capacidade impositiva aberta para o legislador infraconstitucional criar impostos a seu bel prazer, com substrato na capacidade econômica dos contribuintes, e muito menos é permitido à fiscalização efetuar o lançamento tributário com base neste princípio, pois o dever de pagar impostos é um dever legal e, como dever legal, deve respeitar os quadrantes determinados pela regra-matriz de incidência tributária, restando absolutamente indevida qualquer cobrança com base direta na Constituição, em homenagem ao princípio da legalidade.

⁴⁹¹ “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

⁴⁹² BALEEIRO (2006), pp. 738-739.

⁴⁹³ Neste sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003, p. 262.

É claro que a falta de cobrança de um dado imposto de pessoas que demonstram tal capacidade, ou ainda a tributação escorchantemente de sujeitas claramente hipossuficientes, poderá ensejar a existência de uma situação inconstitucional. No entanto, esta situação deverá ser corrigida pelo próprio sistema, com a interferência do legislativo e/ou do judiciário.

7.1.2. Impostos regulatórios

Os *impostos regulatórios*, embora tragam muita semelhança com os impostos ordinários, configuram espécie tributária autônoma, cuja finalidade constitucional é a regulação da ordem econômica, mais especificamente o sistema financeiro nacional (impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, coloquialmente chamados de “IOF”⁴⁹⁴), o comércio exterior e a livre concorrência (imposto de importação e imposto de exportação). Esta classificação apartada se dá em função da relação direta destes tributos com as esferas da realidade aos quais se dirigem, que lhes transforma em instrumentos de ação direta do Estado na ordem econômica, relegando a arrecadação a uma importância irrisória⁴⁹⁵.

Tendo em vista a sua função interventiva, os impostos regulatórios são dotados de regime jurídico distinto dos impostos ordinários, eis que há uma mitigação do princípio da legalidade, pois suas alíquotas poderão ser aumentadas ou diminuídas por decreto presidencial, dentro dos limites estabelecidos em lei, nos termos do parágrafo 1º do art. 153 da CF/88⁴⁹⁶. Este regime de exceção se dá em função do caráter emergencial das situações

⁴⁹⁴ Aqui vale menção ao correto alerta de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA quanto aos quatro distintos impostos que subjazem sob a coloquial denominação “Imposto sobre Operações Financeiras” (IOF), denominados pelo autor como Imposto sobre Operações de Crédito (IO/Crédito), Imposto sobre Operações de Câmbio (IO/Câmbio), Imposto sobre Operações de Seguros (IO/Seguros) e Impostos sobre Operações com Títulos e Valores Mobiliários (IO/Títulos). In QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Tributação nos mercados financeiro e de capitais*. 2ª edição. São Paulo : Dialética, 1999, *passim*.

⁴⁹⁵ Confirmando esta afirmação, a Receita Federal do Brasil apurou que em 2002 o Imposto de Importação correspondeu a 3,44% do total da arrecadação de tributos federais, enquanto que os chamados “Impostos sobre Operações Financeiras” (IOF) atingiram irrisórios 1,73% do total arrecadado. Fonte: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>. Acesso em 28/10/2009.

⁴⁹⁶ Art. 153. (...)

(...)

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

concretas que demandam a alteração de suas alíquotas, o que não poderia ficar à mercê de um longo processo legislativo sem arriscar sua efetividade⁴⁹⁷.

MISABEL DERZI⁴⁹⁸, com a autoridade argumentativa de sempre, justifica o regime diferenciado de alguns tributos, com relação à anterioridade e à anualidade, justamente pelo caráter de urgência com que devem ser manipulados pelo Estado, o que requer a concessão de exceções ao regime geral dos demais tributos tanto quanto à legalidade quanto à anterioridade/anualidade:

“A associação entre legalidade e anterioridade torna evidente que a exceção à rigidez do primeiro princípio resulta também em uma ruptura com o segundo. É razoável que, uma vez quebrada a legalidade absoluta, em certas espécies tributárias ou em certas circunstâncias (guerra), em nome da celeridade e da urgência, para se permitir certa margem de liberdade de ação à Administração Pública, também se abram exceções à anterioridade. É lógico então que os impostos excepcionados da legalidade rígida sejam também excluídos da anterioridade, a fim de que os atos do Executivo que lhes alteram as alíquotas possam gerar efeitos imediatos, sem necessidade de se aguardar, para isso, o exercício financeiro subsequente ao de sua publicação”.

Da mesma opinião comunga LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁹⁹, para quem “a admissão de que ato do próprio Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora dentro dos limites da própria lei) foi concessão do Constituinte motivada pela necessidade de intervenção sobre o Domínio Econômico”. Para o insigne Professor, a mitigação da legalidade, no caso dos impostos a que se refere, não foi aleatória nem arbitrária, pois se deve à necessidade de interferência do Estado por intermédio de normas indutoras.

Esta interferência é típica de um Estado Social e Democrático de Direito como o brasileiro, em que toca ao Estado agir positivamente para a consagração dos valores gerais estabelecidos na Constituição Federal, como é o caso, por exemplo, do desenvolvimento nacional e a livre concorrência, que pautam os impostos regulatórios. Embora as doutrinas mais simpáticas às concepções liberais, com certa razão, sustentem que não há superação da legalidade, fato é que há uma mitigação da reserva de lei absoluta na competência atribuída ao

Os incisos I, II, IV e V correspondem, respectivamente, ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao imposto sobre produtos industrializados e aos impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

⁴⁹⁷ Em semelhante sentido, tratando dos impostos aduaneiros: BALEEIRO (2006), p. 61. Na mesma linha, tratando do II, IE, IPI e IOF: FERRAZ, Roberto. “Intervenção do Estado na economia por meio da tributação - a necessária motivação dos textos legais”. In *Direito tributário atual* 20. São Paulo : Dialética, 2006, p. 246.

⁴⁹⁸ In BALEEIRO (2006), p. 68.

⁴⁹⁹ SCHOUERI (2005), p. 262.

Poder Executivo para alterar as alíquotas destes impostos, em alinhamento à flexibilização das fronteiras entre as tradicionais competências do executivo, do legislativo e do judiciário que marcam o Estado Social e Democrático de Direito⁵⁰⁰.

Note-se que, diferentemente de LUÍS EDUARDO SCHOUERI e ROBERTO FERRAZ, não vislumbro o imposto sobre produtos industrializados (IPI) como um imposto regulatório. Embora esta espécie também esteja sujeita à alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo, esta circunstância não o direciona à categoria de um imposto regulatório, pois a sua instituição não está relacionada a qualquer intervenção estatal na ordem econômica. Nem mesmo o fato de ser cobrado no desembaraço aduaneiro nas operações de importação o insere em tal categoria, pois a Emenda 1 ao artigo III do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio determina que qualquer tributo interno que se aplique tanto a um produto importado quanto ao produto similar nacional, que seja cobrado, no caso do produto importado, no momento ou local de importação, deve ser considerado como tributo interno, não se lhe aplicando, portanto, o princípio do tratamento nacional do Artigo III do GATT.

A razão pela qual o regime jurídico do IPI também comporta algumas exceções ao princípio da legalidade estrita deve-se ao fato de que este tributo deve atender ao primado da seletividade, em função da essencialidade do produto, conforme o art. 153, *caput*, inciso IV, § 3º e inciso I da Constituição Federal, bem como à possibilidade de aumento de suas alíquotas pelo Poder Executivo em função da necessidade de dinamização do abastecimento de produtos, com a utilização do IPI com sua função (secundária) extrafiscal.

Além disso, a Emenda Constitucional 42/2003 tratou de conferir regime jurídico diferenciado ao IPI com relação aos impostos regulatórios, na medida em que passou a submetê-lo à chamada “anterioridade nonagesimal”, limite ao qual não estão sujeitos os demais.⁵⁰¹ Logo, ainda que a alteração das alíquotas possa se dar por decreto presidencial, a aplicação de sua majoração deverá respeitar os noventa dias impostos pela CF/88, o que não ocorre com os impostos regulatórios. Tal circunstância distancia, definitivamente, o IPI de tais impostos, mitigando até mesmo sua “função extrafiscal”, que em alguns casos será não em curto, mas em médio ou longo prazos.

⁵⁰⁰ Vide NOVAIS (2006), p. 202.

⁵⁰¹ Cf. § 1º do art. 150 da CF/88: “A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

O IPI, definitivamente, é um imposto ordinário, não regulatório. Não se pode restringir a venda de um produto pelo tributo, mas apenas bani-lo de uma vez, proibindo-o. As altas alíquotas de cigarro e bebida não se devem a uma tentativa de restringir sua comercialização, mas pelo fato de que, pelo mal que ocasionam, estes produtos não são considerados essenciais. Além disso, as alíquotas superiores de artigos de luxo não têm a ver com qualquer restrição à sua circulação, mas com a capacidade contributiva de seus adquirentes. Do contrário, seria mais interessante liberar a venda de drogas entorpecentes sob alíquotas altíssimas de IPI, pois o Estado, ao menos, teria mais recursos para tratar os dependentes.

Nem se alegue que há uma intenção semelhante no II, pois a restrição, neste caso, é apenas da entrada no país, pois a tributação do importado será mais onerada. Não é o caso do IPI, cuja alíquota do importado tem que ser a mesma, em função do GATT.

Por outro lado, não se pode negar que os impostos ordinários, muitas vezes, são utilizados como forma de promoção de incentivos fiscais, como é o caso das isenções por prazo determinado para novos investimentos, ou ainda a redução de imposto de renda para aplicações em investimentos de rendimento fixo ou variável. Entretanto, em tais casos, trata-se de situações absolutamente excepcionais, pois se referem a uma pequena parte dos casos de possível cobrança. Neste prisma, somente os impostos regulatórios são, por excelência, vinculados a intervenções do Estado em todos os casos, pois para isto se prestam. São dotados de materialidade prevista na CF/88 porque esta já indica as riquezas vinculadas às atividades (financeiras e aduaneiras) sobre cuja cobrança seria mais efetiva para efeitos de regulação.

A chamada função “extrafiscal” que os impostos ordinários podem apresentar, seja mediante incentivos a investimentos ou a determinados comportamentos desejados, seja pela oneração excessiva de atividades indesejadas (mas não proibidas), não é suficiente para reverter o caráter eminentemente arrecadatário desta espécie tributária. Embora, sobretudo nos casos de indução negativa, a função extrafiscal possa até mesmo anular a função fiscal⁵⁰², a “extrafiscalidade” ainda assim será uma finalidade secundária dos impostos ordinários, em

⁵⁰² GRIZIOTTI dá o exemplo do imposto sobre importação de trigo que, de tão alto, passa a impedir a sua importação. In GRIZIOTTI (1949), p. 5. O exemplo é meramente ilustrativo, já que, no presente trabalho, o imposto de importação é considerado imposto regulatório, cuja finalidade principal não é a arrecadatória.

situações específicas e, repita-se, excepcionais. Prova disto é que não há incentivos fiscais, na acepção técnica da palavra, de impostos regulatórios, eis que já é de sua essência a função interventora e indutora.

Por outro lado, a “extrafiscalidade” dos impostos não representa violação à igualdade, pois ela mesma, se regularmente instituída, visa a atenuar as desigualdades nos planos social e econômico (igualdade substancial entre as regiões e os Estados, por exemplo). Neste prisma, a igualdade aloja-se no altiplano dos interesses nacionais mais relevantes, o dos objetivos fundamentais (art. 3º), o que lhe confere grau de perfeita harmonia com os princípios constitucionais⁵⁰³.

Nesse contexto, a capacidade contributiva, que nos impostos ordinários deve ser observada em sua plenitude (aspectos objetivos e subjetivos), nos impostos regulatórios somente deverá ser aplicada no aspecto objetivo, pois a finalidade primordial destes tributos não é efetuar qualquer política de redistribuição de renda pautada em critérios de justiça social, mas, simplesmente, regular a ordem econômica⁵⁰⁴.

7.1.3. Impostos extraordinários

Os *impostos extraordinários* também se distanciam dos impostos ordinários e dos impostos regulatórios, consistindo em espécie de tributo autônoma, porquanto têm por finalidade o custeio de situações relacionadas à implementação de um Estado de Exceção, quais sejam, guerra externa ou sua iminência. Sua instituição vem expressamente prevista no art. 154, *caput* e inciso II da CF/88:

“Art. 154. A União poderá instituir:

⁵⁰³ Cf. BORGES, José Souto Maior. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. In *Revista de direito tributário* n.º 63, pp. 206-210.

⁵⁰⁴ Em semelhante sentido, no contexto italiano da primeira metade do Século XX, GRIZIOTTI alude que “a capacidade contributiva dos impostos propriamente ditos (diretos e especiais) encontra um limite nas vantagens gerais e particulares proporcionadas ao contribuinte pela sua pertinência ao Estado, pois uma arrecadação além deste limite caracteriza um instituto fiscal distinto ao do imposto; nas contribuições o limite de impositividade é determinado pelas vantagens particulares proporcionadas ao contribuinte pela obra ou atividade pública, pois além deste limite a imposição deixaria de ter caráter de contribuição, enquanto que nos impostos aduaneiros, nos tributos extrafiscais, nos tributos redistributivos, nas sanções, nos tributos de guerra, a imposição da capacidade contributiva não tem limites no interesse do contribuinte, mas apenas no interesse público, conforme as finalidades que o Estado se propõe a conseguir com cada recurso”. In GRIZIOTTI (1949), pp. 219-220. Tradução livre.

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

Sendo assim, há um elemento factual que condiciona o exercício da competência tributária pela União Federal, o que se traduz ainda em um critério de controle específico desta espécie tributária. Além disso, a Constituição demanda que o produto da arrecadação desta espécie tributária esteja legalmente vinculado a um fundo ligado ao custeio do estado beligerante, eis que não se lhe aplica o disposto no art. 167 da CF/88, bem como que cesse a cobrança ao final do Estado de exceção que deu causa à sua instituição⁵⁰⁵.

A circunstância de custeio urgente de uma situação beligerante faz com que os impostos extraordinários possam ser cobrados no mesmo exercício em que instituídos, no dia seguinte à publicação da lei que o institua, pois sequer deverão ser observados os noventa dias que toca a outros tributos. Tal circunstância também ocorre com os empréstimos compulsórios instituídos com base no art. 148, *caput* e inciso I (calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência), como é a expressa dicção do art. 150, § 1º da CF/88⁵⁰⁶.

Os tributos de exceção caracterizam-se pelas condições sociais que autorizam sua instituição, e são pautados em uma idéia de *Estado de exceção*, em que os poderes do Estado são aumentados em função de uma situação emergencial de necessidade excepcional. Trata-se de exercício de uma competência excepcional e extraordinária do governo, pré-determinada pela própria Constituição.⁵⁰⁷ Vale notar que os impostos extraordinários são típicos tributos do Estado Fiscal, pois no Estado de Polícia a utilização dos tributos para a defesa era a regra, não a exceção.

A ciência das finanças já estudava a existência e a necessidade de tributos de exceção, na clássica distinção entre despesas ordinárias e despesas extraordinárias⁵⁰⁸. As “despesas ordinárias” são aquelas que se apresentam no curso regular da vida do Estado anualmente ou com uma dada periodicidade, que podem ser determinadas precedentemente

⁵⁰⁵ O próprio art. 154, inciso, II, *in fine*, determina que os impostos extraordinários “serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

⁵⁰⁶ § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

⁵⁰⁷ CF. BERCOVICI (2008) p. 228.

⁵⁰⁸ WAGNER (1891), p. 90.

com certa precisão. Já as “despesas extraordinárias”, ao contrário, são inesperadas em certo tempo em função de uma necessidade especial não previsível, como, por exemplo, em caso de guerra, de fome inesperada etc. (similar aos nossos empréstimo compulsório e imposto extraordinário)⁵⁰⁹.

ALIOMAR BALEEIRO⁵¹⁰, sob o pálio da CF/67, já advertia que os impostos extraordinários deveriam ter por finalidade, especificamente para as demandas provocadas pela situação de guerra externa ou na sua iminência. Logo, tal tributo não poderá, por exemplo, ser cobrado em caso de guerra interna, ou ainda para custear despesas rotineiras com o equipamento e manutenção das Forças Armadas, pois estas são instituições nacionais permanentes, com fins mais amplos que a defesa em caso de guerra, razão pela qual deverão ser custeadas por outras fontes.

7.1.4. Taxas

As *taxas*, por sua vez, têm por finalidade o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis prestados pelo Estado aos cidadãos, de utilização potencial ou efetiva por estes, dependendo do caso. O art. 145, inciso II, da CF/88, estabelece que as taxas serão devidas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

ALIOMAR BALEEIRO⁵¹¹ leciona que o teste básico da taxa “está na vinculação do serviço acaso prestado a um proveito, ou interesse direto do contribuinte ou a um ato provocado por atividade deste, condições estas indiferentes ao imposto”. Logo, se o serviço não guarda qualquer referibilidade direta com quem vai arcar com o seu custo, não há taxa. Tal assertiva confirma a finalidade supra apontada, ou seja, de que a taxa somente poderá ser instituída para custear serviço específico e divisível.

⁵⁰⁹ WAGNER (1891), p. 95.

⁵¹⁰ BALEEIRO (2006), p. 65.

⁵¹¹ BALEEIRO (2006), p. 509.

Como critérios de controle específico de constitucionalidade, estão a proporcionalidade ao gasto público com relação ao montante cobrado, as já mencionadas divisibilidade e especificidade do serviço prestado, e a efetiva disponibilidade dos serviços, no caso de utilização meramente potencial pelos contribuintes.

A proporcionalidade ao gasto público deverá ser observada, evidentemente, no caso dos serviços públicos não relacionados a direitos e garantias fundamentais, tal como ocorre nas imunidades relacionadas acima. Nestes casos, o custeio de tais serviços deverá ser arcado não por aqueles que usufruem serviços específicos e divisíveis tributáveis, mas por toda a coletividade, ou seja, mediante impostos, já que consistirão despesas gerais do Estado.

Vale lembrar que a CF/88, ao mencionar que a taxa será devida pela prestação de “serviços públicos específicos e divisíveis”, não impede que alguns serviços desta natureza sejam custeados por impostos. O que impõe este dispositivo, como limite objetivo, é que os serviços gerais e indivisíveis não poderão ser objeto de cobrança por taxas, como, aliás, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a taxa de iluminação de via pública:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL Nº 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município”.⁵¹²

Em parêntesis, LUCIANO AMARO⁵¹³ salienta que os serviços divisíveis e referíveis a determinados grupos de indivíduos, por uma questão de justiça fiscal, devem ser financiados por aqueles indivíduos beneficiários das atividades correspondentes, por intermédio de taxas. Entretanto, mais uma vez a realidade de nosso país deve ser analisada pelo nosso legislador, que não pode ignorar que, na maioria dos casos, é a população de baixa renda que se beneficia dos serviços públicos, sobretudo aqueles relacionados a direitos fundamentais, como educação, saúde e lazer. As camadas mais abastadas, pelo contrário,

⁵¹² Tribunal Pleno, RE 233332-RJ, rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. em 10/03/1999, DJ de 14/05/1999, p. 24, Ement. Vol. 1950-13, p. 2617.

⁵¹³ AMARO (1991), p. 249.

buscam suprir tais necessidades no próprio setor privado, em busca da maior qualidade que este, na maioria dos casos, pode promover.

Logo, como a capacidade contributiva se demonstra, em um país com extremas desigualdades, o critério mais adequado para promover a distribuição de rendas, é nos impostos que a tributação deve ser concentrada, além da correta cobrança de contribuições sociais para o suprimento das necessidades relacionadas à previdência social, assistência social e saúde.

Há uma distinção entre taxas de serviço, que resultam da prestação de um serviço público, e de taxas de polícia, que nascem em virtude da prática de atos de polícia, que, em sua essência, não deixam de espelhar também um serviço público. No caso, o poder de polícia nada mais é do que a atividade estatal que impõe limites ao livre exercício da liberdade e da propriedade das pessoas. A taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração, em favor do contribuinte, de forma imediata, em prol da coletividade, de forma mediata.

A questão da cobrança de taxa pela disponibilidade do serviço é polêmica. Conforme leciona LUCIANO AMARO⁵¹⁴, “ter um serviço público à disposição representa, por si só, uma utilidade com valor econômico, que, presente a nota da divisibilidade, é suscetível de ser financiada por taxas cobradas dos indivíduos a cuja disposição é posta essa utilidade”. ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵¹⁵ trilha o mesmo caminho, por entender que apenas a disponibilidade de serviços de utilização compulsória autoriza a exigência de taxa de serviço. No caso dos serviços públicos de água, esgoto e coleta de lixo, por exemplo, prevalece o valor saúde pública, o que autoriza sua compulsoriedade. Já no caso de serviços de telefone, gás e conservação de estradas, por exemplo, não é possível exigir a contribuição de todos.

Ocorre que são justamente os serviços de utilização compulsória, ligados a serviços públicos essenciais prestados pelo Estado, que não podem se submeter a uma cobrança pela mera potencialidade de sua utilização, eis que estão vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana e à decorrente imunidade do mínimo existencial. Tais princípios

⁵¹⁴ AMARO (1991), p. 253.

⁵¹⁵ CARRAZZA (1999), p. 359.

exigem, por exemplo, que o volume mínimo de água necessário para a utilização por um indivíduo não pode ser tributada, pois se trata de bem necessário à manutenção de sua dignidade.

Da mesma forma, a utilização potencial do exercício de um poder de polícia não autoriza a cobrança da taxa de polícia, pois esta exige uma atuação efetiva do Estado no intuito de fiscalizar o contribuinte que deseja exercer a atividade regulada.

7.1.5. Contribuições sociais

Na quinta espécie tributária encontram-se as *contribuições sociais*, cuja finalidade constitucional é o custeio geral de saúde, previdência social e assistência social. Como bem pontua LUCIANO AMARO,⁵¹⁶ “a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 149) no setor da ordem social”. As contribuições sociais são os tributos em que a relação entre ingresso e gasto públicos é mais evidente⁵¹⁷, pois elas ressaltam a unidade do fenômeno financeiro apontado em capítulo precedente.

Tais espécies têm como controles específicos a vinculação a fundo predeterminado pela legislação, para o qual será destinado o produto de sua arrecadação. Além disto, em alguns casos, as materialidades estão previamente definidas pela CF/88 (como é o caso das contribuições ao PIS, à contribuição para o custeio da seguridade social – COFINS -, à contribuição social sobre o lucro – CSL – e à contribuição sobre a folha de salários).

Vale mencionar que mesmo os autores que sustentam que as contribuições ora terão natureza de taxa, ora a natureza de imposto, ressaltam a relevância da finalidade ou da destinação das contribuições à atuação social do Estado, como é o caso de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e PAULO DE BARROS CARVALHO. Pensar de modo diferente seria ignorar o texto expresso da CF/88, que aponta claramente a necessidade de o legislador

⁵¹⁶ AMARO (1991), p. 267.

⁵¹⁷ Cf. RODRÍGUEZ BEREJO (1976), p. 93.

ordinário relacionar a instituição e a arrecadação das contribuições sociais às finalidades a que se propõem, o que torna, inclusive, absolutamente superada a redação do art. 4º, *caput* e inciso II do CTN⁵¹⁸, porquanto até mesmo o destino legal do produto da arrecadação das contribuições terá relevância.

As contribuições sociais são, por excelência, a espécie tributária que mais se identifica com o conceito de Estado Social e Democrático de Direito, pois visam custear a intervenção (indireta) do Estado na garantia do mínimo existencial para os cidadãos, de modo a proporcionar a todos uma existência digna desde o nascimento até a morte, inclusive em momentos de fragilidade ou até de incapacidade. A Seguridade Social visa atenuar a desigualdade econômica de nosso país, que se traduz em uma das metas fundamentais do Estado, bem como amparar os cidadãos nos momentos mais difíceis de sua vida, tais como na velhice, na doença, no desemprego, na invalidez. É a mão do Estado que se estende aos indivíduos, para que estes, enquanto formalmente cidadãos, possam exercer a cidadania também de forma efetiva. Neste contexto, mais uma vez convém citar as primorosas palavras de MISABEL DERZI⁵¹⁹, proferidas à margem da obra clássica de BALEEIRO:

“Já o conceito de Direito Social material ou substancial vincula-se aos objetivos do Direito Social de desenvolver a seguridade e a justiça do Estado Social, por meio dos princípios:

- ‘... garantia de uma existência digna;
- obtenção de oportunidades iguais para o livre desenvolvimento da personalidade;
- proteção e incentivo da família;
- garantia da possibilidade de manter a própria vida por meio do exercício de uma atividade livre e remunerada;

Afastamento ou compensação pelos encargos sociais da vida’. (cf. *Sozialrecht*, nº 7, 5ª, Alfred Metzner V., 1986, p. 23).

Nessa concepção, além do clássico núcleo da Previdência Social (nele incluídos o seguro desemprego e o seguro contra acidentes de trabalho), o Direito Social também se compõe das normas relativas ao seguro das vítimas de guerra e de toda a ajuda social para formação profissional, incentivo ao trabalho, salário-família, ajuda para a educação, para os incapacitados ao trabalho, para a moradia própria, para a criança e o adolescente etc. Embora a idéia de Estado Social ou Estado Democrático de Direito só se possa realizar por meio da adoção de princípios e meios em todos os campos jurídicos, o Direito Social, no sentido material, seria o conjunto de normas e princípios jurídicos estreitamente ligados à implementação dessa modalidade de Estado. As contribuições sociais são os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para o custeio da atuação da União nesse setor. E dentro desse campo – o social – as contribuições financiadoras da Seguridade

⁵¹⁸ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

(...)

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

⁵¹⁹ In BALEEIRO (2006), p. 595.

Social (previdência, saúde e assistência social) são tão só a espécie do gênero maior, contribuição social.”

Vale lembrar que a finalidade, traço característico das competências tributárias, não se confunde com a finalidade específica do produto da arrecadação das contribuições sociais e demais espécies cuja arrecadação é afetada. Conforme leciona JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁵²⁰:

“(...) se a destinação pública caracteriza o tributo como gênero, é a *especial destinação* quem afinal, *distingue* as contribuições como *subespécies tributárias afetadas*, e justifica constitucionalmente a sua instituição em homenagem a *valores especialmente tutelados*; então, aquele princípio de destinação pública dos tributos deve-se entender, no campo das contribuições, como um *princípio de destinação específica* atrelada aos respectivos fatos geradores.”

De fato, a afetação das receitas, no caso das contribuições sociais (e também do empréstimo compulsório, de certa forma), muito mais do que ser uma imposição constitucional *pressuposta*, como ocorre com as taxas, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de melhoria, é explicitamente imposta e determinada, conforme se depreende do art. 165, § 5º, incisos I a III da CF/88, que prevêem a existência de três orçamentos, nos seguintes termos:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

A criação, pela CF/88, de um orçamento exclusivo para a Seguridade Social teve o condão de eliminar um problema que havia no passado, em que o Governo não necessitava de aprovação do Congresso Nacional para promover alterações neste orçamento, bastando, para tanto, um mero ato do Executivo. Esta abertura motivou uma série de desvios orçamentários, tornando a Seguridade Social amplamente deficitária⁵²¹.

⁵²⁰ OLIVEIRA (2004), p. 128.

⁵²¹ Cf. informa MISABEL DERZI in BALEEIRO (2006), p. 602.

Um traço que chegou a ser apontado pela doutrina com relação às contribuições sociais foi a referibilidade entre a sua cobrança e o sujeito de quem elas seriam cobradas. Neste sentido, GERALDO ATALIBA⁵²² sustentou que os tributos vinculados comportam duas subespécies, que se diferem pelas características do inter-relacionamento estabelecido pelo legislador entre os aspectos material e pessoal hipótese de incidência. Este critério diferenciador, segundo o eminente jurista, é a “referibilidade” da atuação estatal em relação ao contribuinte: caso seja diretamente referida ao obrigado, é o caso de taxa; caso seja indiretamente, contribuição.

Ocorre que, no contexto de nosso atual Estado Social e Democrático de Direito, a referibilidade já não pode ser aceita como critério aferidor da higidez constitucional das contribuições sociais, pois estas são informadas, dentre outros, pelo princípio da solidariedade, em que a totalidade dos sujeitos é obrigada a contribuir para o bem comum da coletividade, razão pela qual deverão ser impostas mesmo aos sujeitos que muito pouco ou nada recebam da atuação estatal por elas financiada. Neste sentido, foi a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do ADIn 3128-DF, em que foi declarada a constitucionalidade do art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41/2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, tendo como fundamento, dentre outros, o princípio da solidariedade:

“EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de

⁵²² ATALIBA (1999), pp. 129-132.

contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda".⁵²³

Vale mencionar que a referibilidade é um critério que se opõe à solidariedade que marca as contribuições sociais, que impõe que o Estado proveja previdência, assistência e saúde para toda a população. Neste contexto, vale mencionar, novamente, a lição de MISABEL DERZI⁵²⁴:

“Entretanto a Constituição de 1988 não se conformou com o seguro social-público. Foi mais além. As contribuições sociais custeadoras da Seguridade (arts. 203-204) destinam-se a cobrir não só as prestações do seguro social obrigatório de todos aqueles filiados ao sistema previdenciário, mas a saúde e a assistência prestados de forma universal e indiscriminada a todos os carentes – crianças, velhos, adolescentes, deficientes ou desempregados – que se encontrem em situação de necessidade, independentemente do pagamento de qualquer quota ou tributo específico. Ela deu à distributividade e à equidade próprias do seguro público uma extensão muito maior, apenas conciliável com a idéia de Seguridade.”

⁵²³ Tribunal Pleno, ADIn 3128-DF, rel. Min. ELLEN GRACIE, j. em 18/08/2004, DJ de 18/02/2005, p. 4, Ement. Vol. 2180-03, p. 450, RDDT n. 135, pp. 216-218.

⁵²⁴ In BALEEIRO (2006), p. 608.

Dessa forma, não há como agrupar, em um mesmo conjunto, as contribuições sociais com as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições corporativas (as verdadeiras “contribuições paraestatais”), pois elas se destinam, única e exclusivamente, a financiar a Seguridade Social, entendida esta como o “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, nos termos da cabeça do art. 194 da CF/88, de acordo com os objetivos insertos no parágrafo único do mesmo dispositivo constitucional⁵²⁵. No magistério de MISABEL DERZI⁵²⁶:

“As contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla acepção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VIII, e dos direitos Sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas – sociais – como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio de Seguridade Social, reafirmando o mesmo art. 149 que a essas especiais não se aplica o princípio da anterioridade do art. 150, III, b, mas outro constante do art. 195, § 6º”.

Como visto, a ilustríssima Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais identifica, na espécie (ou gênero, como prefere) “contribuições sociais”, as sub-espécies “contribuições destinadas a custear a Seguridade Social”, que teriam regime jurídico ligeiramente distinto daquelas. Exemplos das “contribuições sociais” *lato sensu* seriam o salário-educação e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), que servem para o custeio de direitos sociais não incluídos no conceito de “Seguridade Social”, enquanto que, na sub-espécie, estariam o PIS, a COFINS e a CSLL⁵²⁷. Este traço diferenciador é relevante e acatado neste trabalho, embora não seja determinante para o objetivo aqui perseguido, que é a classificação e identificação das espécies de acordo com as finalidades constitucionais. Pela mesma razão, tanto as “taxas de polícia” quanto as “taxas de serviço” são incluídas na espécie “taxas”, e não estudadas apartadamente.

⁵²⁵ “Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.”

⁵²⁶ In BALEEIRO (2006), p. 594.

⁵²⁷ In BALEEIRO (2006), pp. 594-595.

7.1.6. Contribuições de intervenção no domínio econômico

A sexta espécie de tributos congrega as *contribuições de intervenção no domínio econômico* (CIDE), que têm por finalidade a intervenção indireta do Estado em domínios econômicos. A CIDE tem como controles específicos de constitucionalidade elementos factuais, a vinculação a fundo específico relacionado ao custeio da intervenção, o limite temporal de intervenção, e a referibilidade direta ou indireta aos contribuintes.

Uma importante distinção deve ser feita entre as intervenções do Estado na ordem econômica e no domínio econômico, finalidades, respectivamente, dos impostos regulatórios e das contribuições de intervenção no domínio econômico. Consoante a lição de EROS ROBERTO GRAU⁵²⁸, três poderão ser as acepções do termo “ordem econômica”, quais sejam: (i) modo de ser empírico de uma determinada economia, termo de conceito de fato (do mundo do ser), correspondente a uma relação entre fenômenos econômicos e sociais; (ii) expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral, etc.) que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos, o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica; e (iii) a ordem jurídica econômica.

Já a expressão “domínio econômico”, campo material no qual o Estado poderá intervir mediante a instituição de contribuição específica, assume caráter ligeiramente diverso, correspondente, nas palavras de ESTEVÃO HORVATH (citando LÚCIA VALLE FIGUEIREDO e EROS GRAU), ao “conjunto de atividades desenvolvidas pela livre iniciativa”, ou seja, o “campo de atividade econômica em sentido estrito”.⁵²⁹

HELENO TAVEIRA TÔRRES, com muita propriedade, alerta que não se deve confundir “domínio econômico” com “atividade econômica”, pois enquanto no primeiro a intervenção será em segmentos delimitados, agindo o Estado, quando necessário e conveniente, ao bom funcionamento da ordem econômica como um todo, na segunda o Estado exerce o controle da macroeconomia.⁵³⁰ Neste contexto, a intervenção estatal no

⁵²⁸ GRAU (2007), pp. 49-50.

⁵²⁹ *Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. Tese de Doutorado. USP, 2002, pp. 75-76.

⁵³⁰ TÔRRES (2003b), p. 136.

domínio econômico, a que se refere o artigo 149 da Constituição Federal, direciona-se a uma categoria específica de atividades desenvolvidas pela iniciativa privada, ao passo que a *ordem econômica* será considerada de forma global.

Um aspecto formal inerente às contribuições de intervenção no domínio econômico é a necessidade de ter sua vigência temporal limitada. Isto porque, em sendo forma de intervenção estatal anômala e excepcional no domínio econômico, não poderão subsistir eternamente, ou até que sejam revogadas pelo legislador infraconstitucional, sob critérios de conveniência e oportunidade.⁵³¹

HELENO TAVEIRA TÔRRES igualmente sustenta que a CIDE deverá ter limite temporal, ao professar que “como critério de limitação formal, haja vista a excepcionalidade da medida interventiva, de função regulatória, a prevalecer sobre função tipicamente arrecadatória, que sua instituição deve vir acompanhada de indicador de sua temporalidade, porquanto cessada a causa que lhe justifique, deve ser a cessação de seus efeitos”.⁵³²

Nesse ponto, não há como subscrever totalmente as palavras de MARCO AURÉLIO GRECO⁵³³, que embora aponte a vigência temporal limitada como condição para a instituição de CIDE, entende que isto somente se dará em relação às CIDE cuja finalidade seja “materialmente aferível”, e não em relação às finalidades “relacionais”, que nunca serão alcançados (por exemplo, o aumento da produção do produto “X”). Dessa forma, em cessando no mundo empírico as causas que deram ensejo à sua instituição, a vigência da regra-matriz de incidência da CIDE deverá ser automática e concomitantemente cessada.

Quanto aos aspectos materiais a Constituição Federal não deu uma autorização ilimitada e incondicional ao legislador infraconstitucional para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, uma vez que da leitura do Texto Supremo é possível detectar o campo material (*lato sensu*) pressuposto possível no qual poderá ser criada a CIDE.

⁵³¹ Uma técnica legislativa adequada, que poderia ser aplicada nas regras que instituem as contribuições interventivas, é aquela utilizada pelo Decreto nº 6.842, de 7 de maio de 2009. Este decreto regulamenta a concessão de alíquota zero do PIS, da COFINS, do PIS-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de papel, até 30 de abril de 2012 ou até que a produção nacional atenda a oitenta por cento do consumo interno.

⁵³² TÔRRES (2003b), 132.

⁵³³ “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”. In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 22.

Sendo assim, a CIDE somente poderá ser instituída quando existentes, no mundo social (âmbito normativo do *motivo constitucional*), uma situação que autorize (aliás, imponha) tal intervenção, de acordo com aqueles valores expressamente consignados na Carta, bem como que a forma de intervenção seja compatível com outros valores expressos na Constituição Federal.

Portanto, sempre que a ordem econômica – no mundo do ser – sofrer algum distúrbio, que a ordem econômica do mundo do dever-ser detecte como necessária a intervenção estatal, esta poderá se dar na forma de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico. Logo, a verificação de fatos sociais será a condição de surgimento de competência tributária para a instituição de CIDE.

Além da verificação empírica necessária, a regra-matriz de incidência da CIDE igualmente deverá apresentar-se adequada às finalidades às quais se destina, tal como determina a materialidade pressuposta de sua instituição. Para HELENO TAVEIRA TÔRRES⁵³⁴, “a materialidade da hipótese normativa deverá vir vinculada, não bem ao destino da receita, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas a uma situação que reflita atuação nas áreas que menciona”. Em semelhante sentido, LUIS FERNANDO SCHUARTZ⁵³⁵ sustenta que:

“(...) diante de uma norma específica criadora de uma determinada CIDE, será *sempre* pertinente indagar se ela está, ou não, negativamente correlacionada (do ponto de vista funcional) com as condições necessárias para a realização efetiva do estado de coisas definido como fim da ordem econômica constitucional. Como consequência, os *efeitos econômicos* associados à instituição do tributo convertem-se em aspectos *potencialmente* relevantes, do ponto de vista *jurídico*, das descrições dos elementos constitutivos da norma instituidora da CIDE tendo em vista o *controle de sua validade*. O intérprete estará, portanto, autorizado a observar a norma concreta da perspectiva da sua compatibilidade funcional com o disposto no art. 170 da Constituição Federal, inferindo de seu conteúdo semântico uma finalidade presumida de direcionamento estratégico de variáveis econômicas, projetando um estado de coisas futuro caracterizado pelo implemento dessa finalidade e, por fim, confrontando referida finalidade (e o estado de coisas a ela ligado como resultado potencial) com as condições necessárias para a realização efetiva da finalidade constitucional fixada como premissa normativa da análise. Noutras palavras: a *compatibilidade funcional* vai se converter, *ela própria*, em *condição de validade*.”

⁵³⁴ TÔRRES (2003), p. 132.

⁵³⁵ “Contribuições de intervenção no domínio econômico e atuação do Estado no domínio econômico”. In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 49.

No caso da CIDE resulta ainda mais evidente a impropriedade do estudo da “competência” com base nos cânones tradicionais, na medida em que a competência para a sua instituição não surgiu concomitantemente à instituição da ordem jurídica implementada em 1988, ou seja, não é um mero desdobramento natural da existência do Estado, pois apenas será autorizada em condições especialíssimas, quando verificados os elementos de fato que autorizem a sua instituição. No caso dos impostos ordinários, por exemplo, eles serão instituídos *a priori*, independentemente do que ocorrer no mundo social. Já no caso da CIDE, sua instituição será dirigida e excepcional, pois a Constituição Federal determina que o Estado-legislador perceba, no mundo social, a necessidade de sua intervenção, para somente então cobrá-las. As CIDE têm finalidade especial e excepcional, e não geral e regular como os impostos.

Até mesmo com relação aos controles específicos a CIDE se aparta totalmente dos impostos, pois uma coisa é sustentar que as normas instituidoras dos impostos são inválidas porque o Estado não consegue prover as necessidades básicas dos cidadãos. Outra, muito diversa, é constatar que a intervenção na ordem econômica pretendida pela instituição de CIDE demonstra-se insubsistente, porquanto este tributo somente poderá ser instituído e cobrado caso alcance a finalidade desejada, tal como determina a Constituição Federal.

Nesse contexto, o critério de validação finalística tem plena aplicabilidade, na medida em que não se trata de condicionar a validade da regra-matriz de incidência à sua eficácia, mas apenas aferir se a CIDE instituída poderá surtir os efeitos desejados no campo intervindo, ou seja, se a intervenção, mediante a cobrança deste tributo, será capaz de atingir a finalidade almejada pela Constituição Federal.

A técnica da validação finalística será informada pelos critérios da compatibilidade entre a intervenção necessária e a configuração da CIDE instituída, e a relação de proporcionalidade entre uma e outra, sendo esta informada pelos critérios da necessidade, da adequação, e da proibição do excesso.⁵³⁶

Diferentemente do que ocorre com as contribuições sociais, no caso da CIDE deverá haver relação entre os contribuintes eleitos para seu recolhimento e o domínio

econômico cuja intervenção é pretendida, embora o STJ já tenha está assentado que não necessariamente deverá haver tal vinculação:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO AO INCRA – DESTINAÇÃO: PROMOVER A JUSTIÇA SOCIAL E REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS – COMPENSAÇÃO COM CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL – ART. 66 DA LEI 8.383/91 – IMPOSSIBILIDADE.

1. A contribuição devida ao INCRA é classificada doutrinariamente como contribuição especial atípica que visa promover o equilíbrio na seara do domínio econômico e, conseqüentemente, a justiça social e a redução das desigualdades regionais por meio da fixação do homem no campo (art. 170, III e VII, da Constituição da República).

2. Trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, sendo desinfluyente o fato de que o sujeito ativo da exação (as empresas urbanas e algumas agroindustriais) não se beneficie diretamente da arrecadação. Precedente da Suprema Corte.

3. O produto da arrecadação da contribuição ao INCRA destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social).

4. Nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, conclui-se pela impossibilidade de se autorizar a compensação dos valores recolhidos a título de contribuição para o INCRA com a contribuição sobre a folha de salários, destinada ao custeio da Seguridade Social.

5. Embargos de divergência conhecidos e providos”.⁵³⁷

Por fim, vale lembrar que é errôneo atribuir às CIDE um caráter extrafiscal, pois sua própria natureza fiscal, sua fiscalidade, é interventora. Só há que se falar em extrafiscalidade nos tributos cuja finalidade seja estritamente servir aos custeios gerais (impostos) ou especiais (contribuições sociais e corporativas) sem qualquer conotação interventiva. As taxas e contribuições de melhoria, por pressupor um fazer do Estado, tampouco poderão se compadecer com a extrafiscalidade, pois pressupõem ações do Estado em favor do beneficiário independentemente de qualquer atitude deste.

7.1.7. Empréstimos compulsórios

Os *empréstimos compulsórios*, sétima espécie tributária sugerida pelo presente trabalho, caracterizam-se pela finalidade de financiar situações também na circunstância de instauração do Estado de Exceção, situações estas ampliadas em relação aos impostos

⁵³⁶ GRECO (2001), pp. 122-130.

⁵³⁷ Primeira Seção, EREsp 722808-PR, rel. Min. ELIANA CALMON, j. em 25/10/2006, DJ de 20/11/2006, p. 262.

extraordinários, quais sejam: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público urgente. O traço diferencial fundamental das duas espécies é que, no caso dos impostos extraordinários, há efetiva receita do Estado, que ingressa em seus cofres de maneira definitiva (custeio). Já no caso dos empréstimos compulsórios, há um mero financiamento das atividades estatais, entendido “financiamento” como mero empréstimo restituível.

Por essa razão, os *empréstimos compulsórios* têm critérios de controle específico ligeiramente distintos daqueles outros, pois, além dos elementos factuais, limite temporal de cobrança e vinculação a fundo que também caracterizam aquela espécie, deverá haver a previsão legal expressa de restituição dos valores cobrados, em moeda corrente nacional devidamente atualizada⁵³⁸.

Além disso, há uma diferenciação quanto aos veículos normativos introdutórios de ambas, já que os empréstimos compulsórios deverão ser instituídos por lei complementar, ao passo que os impostos extraordinários poderão sê-lo por intermédio de lei ordinária. Tal circunstância já gerou críticas da doutrina, pois o legislador constitucional optou por um controle mais rígido sobre uma espécie que não acarreta a expropriação definitiva de bens dos contribuintes, diferentemente do que ocorre com os impostos de guerra.⁵³⁹

7.1.8. Contribuições de melhoria

Por sua vez, as *contribuições de melhoria* têm por finalidade o ressarcimento compulsório do Estado por valorização de imóvel do contribuinte, ocasionado por obra pública. Esta espécie tributária tem como especificidades a ocorrência de elementos factuais, quais sejam, a efetiva realização da obra e seu nexos causal com a valorização do imóvel; a anterioridade específica, que exige a previsão de cobrança do tributo não apenas em momento anterior à ocorrência do fato jurídico tributário (valorização do imóvel), mas antes mesmo da

⁵³⁸ Neste sentido, decidiu o STF: “EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. O empréstimo compulsório alusivo a aquisição de combustíveis - Decreto-Lei n. 2.288/86 mostra-se inconstitucional tendo em conta a forma de devolução - quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento - ao invés de operar-se na mesma espécie em que recolhido - Precedente: recurso extraordinário n. 121.336-CE” (Tribunal Pleno, RE 175385-SC, rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. em 01/12/1994, DJ de 24/02/1995, p. 3687, Ement. Vol. 1776-04, p. 4).

⁵³⁹ Neste sentido: AMARO (1991), pp. 265-266.

execução da obra; e, por fim, a referibilidade direta entre o beneficiário da obra e o tributo, o que impede, por exemplo, que a contribuição seja cobrada de proprietário do imóvel após a sua alienação com valorização.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, em caso ainda sob a égide da CF/67, confirmou que não basta a mera execução de obra pública para a cobrança da contribuição de melhoria, pois deve haver a efetiva valorização do imóvel, o que confirma o entendimento supra apresentado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Constitucional. Tributário. Contribuição de melhoria. ART. 18, II, da CF/67, com redação dada pela EC n. 23/83. Recapeamento asfáltico. Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional n. 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito ínsito a contribuição de melhoria - persiste como fato gerador dessa espécie tributária. Hipótese de recapeamento de via pública já asfaltada: simples serviço de manutenção e conservação que não acarreta valorização do imóvel, não rendendo ensejo a imposição desse tributo. RE conhecido e provido”.⁵⁴⁰

O critério temporal específico, ou seja, instituição do tributo antes do início das obras, também foi confirmado por nossa Corte Constitucional, como se depreende da decisão abaixo:

“Taxa. Contribuição de melhoria. Diversidade de conceitos. Inconstitucionalidade da lei de Caçapava, n. 1.340 de 07.11.1969, que retroativamente mandou cobrar, como taxas de pavimentação e assentamento de guias, a contribuição de melhoria correspondente a obras iniciadas ou concluídas nos exercícios de 1967 a 1969. Recurso extraordinário conhecido e provido”.⁵⁴¹

Vale lembrar que a cobrança da contribuição de melhoria antes da efetiva demonstração de aumento do patrimônio do contribuinte, caracterizada pela alienação com ganho de capital ou substancial aumento dos frutos do imóvel, caracterizaria efetivo efeito confiscatório do tributo, o que é veementemente rechaçado pela CF/88.

Além disso, da obra pública que decorra valorização do imóvel deverá haver uma efetiva *melhoria* nas condições do imóvel, o que afasta, por exemplo, a possibilidade de cobrança da contribuição em função de asfaltamento ou iluminação de via pública que não

⁵⁴⁰ Segunda Turma, RE 115863-SP, rel. Min. CÉLIO BORJA, j. em 29/10/1991, DJ de 08/05/1992, p. 6268, Ementário Vol. 1660-03, p. 520, RTJ Vol. 138-02, p. 600.

⁵⁴¹ Tribunal Pleno, RE 74467-SP, rel. Min. LUIZ GALLOTTI, j. em 06/09/1972, DJ de 06/10/1972, p. 6738,

continha tal infra-estrutura, ou ainda obras de saneamento básico ou de saúde (construção de hospitais e ambulatorios) na região do imóvel, pois tais providências são direito dos contribuintes que devem ser financiados com outros recursos arrecadados pelo Estado, uma vez que se relacionam a direitos fundamentais, sobretudo à dignidade da pessoa humana. Tais “benesses”, antes de promover um aumento patrimonial dos contribuintes, leva a estes um pouco mais da cidadania que o Estado deveria proporcionar a todos, do que resulta absolutamente indevida qualquer tributação decorrente de tais obras.

7.1.9. Contribuições corporativas

A nona espécie tributária corresponde às *contribuições corporativas*, destinadas ao custeio de entidades de classe, tais como órgãos representativos de profissões regulamentadas e sindicatos. Como critérios específicos para a aferição de sua constitucionalidade, estão a existência efetiva da entidade e a referibilidade direta aos representados.

BALEEIRO⁵⁴² assinala que a chamada “parafiscalidade” corresponde à “atribuição de poder fiscal, pelo Estado, a entidades de caráter autônomo, investidas de competência para o desempenho de algum ou alguns fins públicos, geralmente os de previdência social e organização de interesses profissionais, em harmonia com o interesse público”.

O estudo no Brasil das contribuições sociais como “contribuições parafiscais” se deu em função de o produto de sua arrecadação, em princípio⁵⁴³, estar vinculado a autarquias encarregadas da gestão da previdência e assistência social, sendo por elas cobrados os tributos devidos pelos contribuintes diretamente. Entretanto, como a classificação utilizada neste trabalho não é, propriamente, a destinação dos recursos arrecadados, mas a finalidade constitucional dos tributos, o termo “contribuições parafiscais” não será utilizado, e as contribuições sociais serão apartadas das contribuições corporativas, eis que o traço classificatório é distinto entre as duas espécies.

Ement. Vol. 888-02, p. 329, RTJ 63-03, p. 829.

⁵⁴² BALEEIRO (2006), p. 584.

⁵⁴³ Vide item 7.1.5.

Isso porque as entidades para as quais são recolhidas as contribuições corporativas não têm interesse público primário, pois, imediatamente, mantêm suas atividades em benefícios de seus associados e, apenas mediatamente, à sociedade em geral. Já as contribuições sociais são dotadas de interesse público acima de tudo, pois, como visto no tópico 7.1.5, sua arrecadação serve a toda a coletividade. Por esta razão, as contribuições interventivas exigem referibilidade direta entre as atividades da entidade e os contribuintes obrigados ao recolhimento da contribuição, ao passo que, no caso das contribuições sociais, não existe qualquer referibilidade, pois o valor que fundamenta a sua instituição é a solidariedade social, tal como já aduzido.

Por outro lado, BALEEIRO⁵⁴⁴ classifica as contribuições corporativas como “as destinadas a custear entes que podem ser pessoas jurídicas de direito público (como os autárquicos, fiscalizadores do exercício das profissões regulamentadas – OAB, CREA, CRM, etc.) ou de direito privado (como os sindicatos), todas instituídas no interesse de determinadas categorias profissionais ou econômicas”. Neste ponto, resulta clara a finalidade destes tributos confirmada pelo jurista baiano, em alinho à postura deste trabalho.

7.1.10. Pedágio

A décima espécie tributária é o *pedágio*, que se destina ao custeio especial de manutenção de via pública, e que tem como controles de constitucionalidade específicos a proporcionalidade entre a utilização da via pelo contribuinte e o valor que lhe é cobrado e a efetiva manutenção da via. Desta forma, não poderá ser cobrado pedágios de valor igual de contribuintes que utilizem a via por intermédio, por exemplo, de motocicletas e caminhões – até mesmo por uma exigência da isonomia -, bem como não poderá ser cobrado pedágio em vias que não sejam regularmente mantidas.

Nesse prisma, não é a construção e existência, em si, de uma rodovia que permitirá a cobrança do pedágio (no máximo, a construção pura e simples poderá ensejar a cobrança de contribuição de melhoria), mas sua existência e constante manutenção⁵⁴⁵.

⁵⁴⁴ BALEEIRO (2006), p. 597.

⁵⁴⁵ Neste sentido: AMARO (1991), p. 264.

Entretanto, a cobrança do pedágio não é devida, diretamente, pela manutenção das vias, mas pela sua utilização pelos indivíduos, o que afasta tal figura de qualquer semelhança com as taxas, que, por excelência, referem-se diretamente a serviços efetuados pelo Estado. No pedágio há direito de uso de bem público, que deve ser mantido mediante a atuação do Estado devidamente remunerada pelo usuário; já nas taxas, há remuneração direta pelos serviços prestados, que, diferentemente do caso do pedágio, são aferíveis individualmente por cada beneficiário.

7.1.11. Contribuição para o custeio de iluminação pública

A décima primeira e última espécie tributária é a estranha *Contribuição para o custeio de iluminação pública*, inserida no sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional n.º 39/2002, que acrescentou o artigo 149-A ao Texto Constitucional:

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.”

Sua finalidade é o custeio genérico de iluminação pública, serviço público indivisível que, por vezes, já foi objeto de cobrança, pelos Municípios, pela modalidade de taxa, o que foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (vide *supra*).

A especialidade da COSIP, que aparta seu regime jurídico do das demais contribuições, além da finalidade, é a sua sujeição ao inciso III do art. 150 da CF/88, que veda sua cobrança no mesmo exercício em que instituída e no prazo de noventa dias após sua instituição (noventena), cumulativamente. Esta anterioridade não é a mesma das demais contribuições sociais, que somente se sujeitam à noventena.⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Embora tenha sido muito discutida pela doutrina, a higidez constitucional da EC 39/2002 foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, como se depreende da decisão abaixo:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública.

II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.

III - Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.

IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

V - Recurso extraordinário conhecido e improvido”.⁵⁴⁷

No voto condutor do referido acórdão, o Min. RICARDO LEWANDOWSKI, citando a classificação quadripartida do Min. CELSO DE MELLO, destaca que a COSIP é espécie autônoma de contribuição, pois não se enquadra em nenhuma das quatro espécies mencionadas adotadas pelo antigo Ministro (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios). PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA⁵⁴⁸ concorda com a natureza *sui generis* da COSIP, em função de sua finalidade específica, que a aparta das contribuições sociais, das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições corporativas, figurando, para ele, como uma quarta espécie de contribuição.

⁵⁴⁷ Tribunal Pleno, RE 573675-SC, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, j. em 25/03/2009, DJe de 21/05/2009, Ement. Vol. 2361-07, p. 1404, RDDT n. 167, pp. 144-157, RF v. 105, n. 401, pp. 409-429.

⁵⁴⁸ “Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*

Com as finalidades específicas atribuídas a cada uma das espécies tributárias, resulta claro que não haverá liberdade do legislador de instituir ou alterar a legislação de uma dada espécie tributária que não se relacione com a finalidade constitucionalmente correspondente, como será visto abaixo.

7.2. Desvio de finalidade como elemento de invalidação das regras tributárias

Conforme foi apresentado neste trabalho, as espécies tributárias na Constituição Federal diferenciam-se por suas finalidades e pelo controle de constitucionalidade específico. Sendo a finalidade um traço crucial de seu arquétipo constitucional, resulta que as leis que instituem cada tributo deverão observar as finalidades consignadas na CF/88, sob o risco de haver desvio de finalidade na instituição de determinado tributo.

Isso porque, sempre que o Poder Público, no exercício de sua competência legislativa, instituir uma obrigação com finalidade distinta daquela (aparentemente) exarada na norma que lhe deu competência para tanto, haverá inconstitucionalidade por desvio de finalidade. Trata-se da aplicação da teoria do desvio de poder, amplamente difundida no direito administrativo para tratar dos atos administrativos, também às normas gerais e abstratas, o que é amplamente possível, como explica PEDRO ESTEVAM SERRANO:

“O desvio de poder não é mácula jurídica privativa dos atos administrativos. Pode se apresentar, igualmente, por ocasião do exercício da atividade legislativa ou jurisdicional. Ou seja: *leis* e *decisões* judiciais são igualmente suscetíveis de incorrer no aludido vício, porquanto umas e outras são, também, emanções das competências públicas, as quais impõem fidelidade às finalidades que as presidem. Assim, se o legislador ou o juiz delas fizerem uso impróprio, a dizer, divorciado do sentido e direcionamento que lhes concernem, haverão traído as competências que os habilitavam e os atos que produzirem resultarão endoados pela indelével jaça do desvio de poder.”⁵⁴⁹

O desvio de poder legislativo, por se relacionar com a norma constitucional de competência do ato, acarreta a inconstitucionalidade da lei, eis que a Constituição não tolera o abuso da competência legislativa, com o intuito de atingir fins obscuros ou atentatórios aos

100, pp. 101-108, 2003.

⁵⁴⁹ BANDEIRA DE MELLO (2009), p. 401.

valores impregnados na Carta. Em semelhante sentido, leciona PEDRO ESTEVAM SERRANO⁵⁵⁰:

“As normas constitucionais, em seu conteúdo dispositivo, não admitem o uso abusivo ou teleologicamente inadequado das competências legislativas. A Constituição repudia o abuso, a incongruência, a desproporção, e o desvio de seus fins. E manifesta este repúdio por normas constitucionais, através de seu conteúdo prescriptivo explícito ou implícito.”

Em semelhante sentido, leciona CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

“Tanto pode existir desvio de poder em ato administrativo quanto em ato legislativo ou jurisdicional.

Assim como o ato administrativo está assujeitado à lei, às finalidades nela prestigiadas, a lei está assujeitada à Constituição, aos desideratos ali consagrados e aos valores encarecidos neste plano superior.

Demais disto, assim como um ato administrativo não pode buscar escopo distinto do que seja *específico* à *específica* norma legal que lhe sirva de arrimo, também não pode a lei buscar objetivo diverso do que seja inerente ao específico dispositivo constitucional a que esteja atrelada a disposição legiferante expedida. Ou seja, se a Constituição habilita legislar em vista de dado escopo, a lei não pode ser produzida com traição a ele.”⁵⁵¹

Também a jurisprudência tem admitido a invocação do desvio de poder no ato legislativo, como deixou assentado o Supremo Tribunal em algumas oportunidades:

“CONSTITUCIONAL. ANISTIA: LEI CONCESSIVA. Lei 8.985, de 07.02.95. CF, art. 48, VIII, art. 21, XVII. LEI DE ANISTIA: NORMA GERAL.

I. - Lei 8.985/95, que concede anistia aos candidatos às eleições gerais de 1994, tem caráter geral, mesmo porque é da natureza da anistia beneficiar alguém ou a um grupo de pessoas. Cabimento da ação direta de inconstitucionalidade.

II. - A anistia, que depende de lei, é para os crimes políticos. Essa é a regra. Consubstancia ela ato político, com natureza política. Excepcionalmente, estende-se a crimes comuns, certo que, para estes, há o indulto e a graça, institutos distintos da anistia (CF, art. 84, XII). Pode abranger, também, qualquer sanção imposta por lei.

III. - A anistia é ato político, concedido mediante lei, assim da competência do Congresso e do Chefe do Executivo, correndo por conta destes a avaliação dos critérios de conveniência e oportunidade do ato, sem dispensa, entretanto, do controle judicial, porque pode ocorrer, por exemplo, desvio do poder de legislar ou afronta ao devido processo legal substancial (CF, art. 5º, LIV).

IV. - Constitucionalidade da Lei 8.985, de 1995.

V. - ADI julgada improcedente”.⁵⁵²

⁵⁵⁰ SERRANO, Pedro Estevam A. P. *O desvio de poder na função legislativa*. São Paulo : FTD, 1997, p. 77.

⁵⁵¹ BANDEIRA DE MELLO (2009), p. 971.

⁵⁵² Pleno, ADIn 1231-DF, rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 15/12/2005, DJ de 28/04/2006, p. 4, Ement. Vol. 2230-01, p. 49

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DISTRITAL QUE DISPÕE SOBRE A EMISSÃO DE CERTIFICADO DE CONCLUSÃO DO CURSO E QUE AUTORIZA O FORNECIMENTO DE HISTÓRICO ESCOLAR PARA ALUNOS DA TERCEIRA SÉRIE DO ENSINO MÉDIO QUE COMPROVAREM APROVAÇÃO EM VESTIBULAR PARA INGRESSO EM CURSO DE NÍVEL SUPERIOR - LEI DISTRITAL QUE USURPA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA OUTORGADA À UNIÃO FEDERAL PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DAS LACUNAS PREENCHÍVEIS - NORMA DESTITUÍDA DO NECESSÁRIO COEFICIENTE DE RAZOABILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE - ATIVIDADE LEGISLATIVA EXERCIDA COM DESVIO DE PODER - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO - DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR COM EFICÁCIA "EX TUNC". A USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA, QUANDO PRATICADA POR QUALQUER DAS PESSOAS ESTATAIS, QUALIFICA-SE COMO ATO DE TRANSGRESSÃO CONSTITUCIONAL. - A Constituição da República, nas hipóteses de competência concorrente (CF, art. 24), estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal, os Estados-membros e o Distrito Federal (RAUL MACHADO HORTA, "Estudos de Direito Constitucional", p. 366, item n. 2, 1995, Del Rey), daí resultando clara repartição vertical de competências normativas entre essas pessoas estatais, cabendo, à União, estabelecer normas gerais (CF, art. 24, § 1º), e, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, exercer competência suplementar (CF, art. 24, § 2º). - A Carta Política, por sua vez, ao instituir um sistema de condomínio legislativo nas matérias taxativamente indicadas no seu art. 24 - dentre as quais avulta, por sua importância, aquela concernente ao ensino (art. 24, IX) -, deferiu ao Estado-membro e ao Distrito Federal, em "inexistindo lei federal sobre normas gerais", a possibilidade de exercer a competência legislativa plena, desde que "para atender a suas peculiaridades" (art. 24, § 3º). - Os Estados-membros e o Distrito Federal não podem, mediante legislação autônoma, agindo 'ultra vires', transgredir a legislação fundamental ou de princípios que a União Federal fez editar no desempenho legítimo de sua competência constitucional e de cujo exercício deriva o poder de fixar, validamente, diretrizes e bases gerais pertinentes a determinada matéria (educação e ensino, na espécie). - Considerações doutrinárias em torno da questão pertinente às lacunas preenchíveis. TODOS OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO ESTÃO NECESSARIAMENTE SUJEITOS, PARA EFEITO DE SUA VALIDADE MATERIAL, À INDECLINÁVEL OBSERVÂNCIA DE PADRÕES MÍNIMOS DE RAZOABILIDADE. - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law". Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. A EXIGÊNCIA DE RAZOABILIDADE QUALIFICA-SE COMO PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DOS ATOS ESTATAIS. - A exigência de razoabilidade - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. APLICABILIDADE DA TEORIA DO DESVIO DE PODER AO PLANO DAS ATIVIDADES NORMATIVAS DO ESTADO. - A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar

causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar. (...)”.⁵⁵³

Como visto em capítulos precedentes, o dirigismo constitucional brasileiro impõe uma série de fins a serem atingidos pelo Estado com suas atividades, o que inclui, evidentemente, o desempenho de sua função legislativa. Neste contexto, sempre que a Constituição Federal atribui ao Estado um poder, ela visa a busca por aquele fim que ela mesma determinou, que não pode ser desconsiderado pelo legislador. Neste prisma, veja-se uma vez mais a lição de SERRANO⁵⁵⁴:

“Diversas normas constitucionais têm por único conteúdo prescritivo determinar um fim para o Estado no desempenho de suas funções.

Se incidir a norma constitucional sobre uma dada situação de legislar – de forma isolada ou acompanhada, em regime jurídico, por outras normas, cujo conteúdo prescritivo seja apenas e também o de determinar fins –, o eventual desacerto teleológico da lei com tais comandos será diagnosticado pelo simples contraste de objetos normativos.

Em consequência, a norma que determina que a ordem econômica deverá observar a preservação da soberania nacional nada mais faz que estabelecer um fim para a atividade legislativa. Se violada a Norma Magna, a ocorrência será constatada pelo simples contraste dos conteúdos prescritivos. A inconstitucionalidade material se manifesta às abertas, em seu sentido mais estrito”.

CANOTILHO⁵⁵⁵ trabalha a questão do desvio de finalidade das leis de acordo com a sua distinção entre as *determinantes autônomas* e *determinantes heterônomas* das normas infraconstitucionais (vide *supra*), aduzindo que as primeiras, embora sejam eleitas pelo legislador, deverão seguir as últimas, que são impostas pela Constituição. Neste caso, os fins constitucionais comporão as determinantes heterônomas, não podendo, portanto, o legislador fixar as determinantes autônomas em descompasso com aqueles fins, pois, em o fazendo, ocorrerá inconstitucionalidade da norma:

“A existir um caso típico de discricionarietà esse só pode ser quando, no âmbito das imposições constitucionais, o legislador, na eleição das determinantes autônomas (factores a ponderar pelo legislador segundo critérios de valoração própria), não obedece ao conteúdo directivo material das determinantes heterônomas. Quer dizer: só no caso em que existem determinantes heterônomas e autônomas e aquelas ‘comandam’ ou ‘dirijam’ positivo-materialmente estas últimas se poderá falar de discricionarietà legislativa. Nestas hipóteses será então possível falar-se de um controlo dos actos legislativos que diz respeito não apenas à correspondência objectiva

⁵⁵³ Pleno, ADIn 2667 MC-DF, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 19/06/2002, DJ de 12/03/2004, p. 36, Ement. Vol. 2143-02, p. 275.

⁵⁵⁴ SERRANO (1997), p. 79.

⁵⁵⁵ CANOTILHO (1982), pp. 264-265.

entre lei e normas constitucionais, mas também à *adequação teleológica*, isto é, conformidade das leis com os fins expressos na constituição.

(...)

Não está em causa um ‘dever de boa-lei’, mas o dever de observância dos fins constitucionais, concretamente plasmados em normas constitucionais impositivas, heteronomamente vinculantes das escolhas discricionariamente feitas pelo legislador. Por outras palavras: o legislador, através das determinantes autónomas, continua a valorar autonomamente as circunstâncias de facto e as finalidades sociais, políticas e económicas de determinado acto legislativo. Quando, porém, a constituição impõe concretamente a obtenção de certos fins e traça as directivas materiais para a sua obtenção, impõe-se que, a nível de interpretação da lei, se capte a eventual desconformidade do acto legislativo, por contraditoriedade, não pertinência ou incongruência com os fins e directivas materiais da constituição”.

Como o nosso sistema constitucional tributário contempla finalidades distintas para cada espécie tributária, haverá desvio de finalidade – e, portanto, inconstitucionalidade – sempre que o legislador instituir espécie tributária com finalidade distinta da que lhe corresponde na CF/88.

7.2.1. O desvio de finalidade na instituição do tributo

A finalidade das competências tributárias, como visto, dão a tônica no sistema tributário nacional, conformando as distintas competências tributárias impositivas e integrando o motivo constitucional tributário. Neste prisma, a Constituição dá a cada espécie uma finalidade única, tocando ao poder público utilizá-las para o atingimento das finalidades consignadas na Carta, ligadas aos objetivos e princípios fundamentais da República, sempre que instado a fazê-lo pela conjuntura económico-social.

Nesse contexto, há um fim vinculado a cada espécie tributária no corpo da Constituição, o que permite aduzir que a utilização de cada tributo deverá ser adequada a este fim que lhe toca. Conforme leciona PEDRO ESTEVAM SERRANO⁵⁵⁶, “não basta haver um fim positivamente vinculado pela Constituição. É preciso que as normas magnas, ao estabelecerem a competência legislativa, ofereçam um mínimo de direccionamento material para a obtenção do fim. Aí teremos meios e fim. E na escolha e determinação desses meios poderemos ter a fraude da discricionariedade legislativa: o desvio de poder”.

⁵⁵⁶ SERRANO (1997), p. 79.

Em semelhante sentido, ALIOMAR BALEEIRO⁵⁵⁷ alerta que haverá abuso ou desvio de poder sempre que houver a instituição de “falsa taxa” ou a taxa de Governo incompetente para a alegada prestação do serviço, fazendo menção ao parágrafo único do art. 78 do Código Tributário Nacional.⁵⁵⁸

“Nesta categoria de fins vinculados, o sistema constitucional se expressa única e exclusivamente pela positivação de um fim a alcançar. O uso do conceito do desvio de poder legislativo não terá então utilidade, pois, em havendo descumprimento do ‘fim’ constitucionalmente imposto, haverá inconstitucionalidade material *stricto sensu*. Assim, é necessário diferenciar esta categoria das hipóteses em que a Constituição, além de positivar um fim, oferece uma diretriz material para sua obtenção. Nessa situação, é criada a relação meio-fim, e esta, por sua vez, comporta o vício lógico causal e finalístico”.⁵⁵⁹

Por todo o exposto, resulta claro que o exercício da competência deverá respeitar as finalidades constitucionalmente previstas para cada espécie tributária, além dos controles gerais e específicos de cada tributo, sem os quais a regra-matriz de incidência tributária deverá ser considerada inconstitucional, por violação frontal dos ditames da CF/88. Neste sentido, LUCIANO AMARO⁵⁶⁰ aponta que a dissonância entre a espécie tributária adotada e sua finalidade ocasionará a invalidação da norma de instituição:

“Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões, pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicitar na lei (complementar) uma das destinações referidas no art. 148 da Constituição, instituir empréstimo compulsório, a exação será inconstitucional. Da mesma forma, se a União instituir tributo (chamando-o, embora, de contribuição), exigível dos advogados (pelo só fato do exercício de sua profissão), ele será inconstitucional; mas se a lei destina essa contribuição à Ordem dos Advogados, ela é juridicamente válida, pela óbvia razão de que, como ‘contribuição corporativa’, ela se distingue dos impostos”.

⁵⁵⁷ BALEEIRO (2006), p. 510.

⁵⁵⁸ “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

⁵⁵⁹ SERRANO (1997), p. 85.

⁵⁶⁰ AMARO (1991), pp. 285-286.

A jurisprudência também caminha no sentido de admitir o desvio de finalidade legislativo na esfera tributária, conforme atesta a seguinte decisão:

“MAJORAÇÃO EXCESSIVA DE IMPOSTO. *NULLUS CENSUS SINE LEGE*. O EXERCÍCIO DO PODER DE TAXAR E SEUS LIMITES. CONHECIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELA LETRA C DO ART. 101, N. III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SEU DESPROVIMENTO”⁵⁶¹.

O Supremo Tribunal Federal chegou a editar três súmulas tratando de desvio de poder legislativo em matéria tributária, embora tais súmulas não tratem, especificamente, da cobrança de tributos, mas em restrições a direitos dos contribuintes como forma de coibir o pagamento de tributos:

Súmula 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Vale lembrar que, dependendo da tributação de uma dada atividade, seu exercício poderá ser totalmente inviabilizado. Neste contexto, a medida desencorajadora da tributação (indução negativa) poderia levar a atividade a tornar-se praticamente vedada, o que acarretaria o mais absoluto desvio de poder da atividade legislativa, uma vez que sua finalidade seria não mais desencorajar a ação, mas proibi-la. Tal regra poderia, até mesmo, acarretar uma invasão de competências da União Federal, como no caso da criação de uma escorchante taxa por um Estado ou um Município que, de tão alta, inviabilizaria o exercício de certa atividade, cuja competência para autorizar pertence à União.⁵⁶²

Um caso relevante aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal é o da ADIn 4067, na qual se sustenta que os recursos da contribuição sindical têm finalidade específica, “expressamente constitucional”, sendo vedada sua utilização para o custeio de

⁵⁶¹ Segunda Turma, RE 18331, rel. Min. OROSIMBO NONATO, j. em 21/09/1951, ADJ de 10/08/1953, p. 2356, DJ de 08/11/1951, p. 10865, Ement. Vol. 63, p. 283.

⁵⁶² Trata-se, esta hipótese, de típico caso de tributo utilizado com efeito confiscatório.

atividades que extrapolem os limites da respectiva categoria profissional. No caso, a alegação é de que o repasse determinado pela Lei 11.648/2008 desvia recursos para as centrais, que não têm como finalidade precípua a defesa de interesses de uma ou outra categoria, sendo por isso manifestamente inconstitucional.

Outro exemplo de desvio de finalidade revela-se na instituição de CIDE sem a necessária intervenção no domínio econômico, o que acarreta a inconstitucionalidade da cobrança, como leciona JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁵⁶³:

“(...) quando o artigo 149 da CF fala de intervenção suficiente para autorizar a instituição constitucionalmente legítima da contribuição de intervenção no domínio econômico, está condicionando a validade da norma tributária à efetiva caracterização da necessária intervenção.

A efetividade da intervenção é, portanto, critério constitucional de condicionamento do exercício válido desta peculiar competência tributária.

Ausente a efetiva e válida intervenção, ocorre o desvirtuamento do arquétipo constitucional desta espécie tributária, transformando o tipo tributário criado em genuíno imposto.

(...)

Deveras, se a União substituir a instituição de imposto sobre a renda e adotar camufladamente a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a mesma materialidade, o resultado será o comprometimento da autonomia financeira das demais entidades federadas, que teriam direito de participação no produto da arrecadação daquele imposto (sobre a renda), mas terão vedada a sua prerrogativa se entender-se que o produto arrecadado decorre de contribuição de intervenção.

Essa situação figuraria, por um lado, evidente desvio de finalidade no uso da competência impositiva, e de outro, não menos evidente comprometimento do conjunto unitário de comandos que estipulam o que vem a ser o pacto federativo (...).”

Mas talvez um dos casos mais emblemáticos de desvio de finalidade no aumento de tributos tenha se dado com a majoração do IOF pelos Decretos 6.339 e 6.345, ocorrido em janeiro de 2008, que teve a finalidade “cobrir” a perda de arrecadação do Governo Federal com a extinção da CPMF em dezembro de 2007.⁵⁶⁴ A “substituição” foi tão flagrante que o Poder Executivo majorou o imposto em exatos 0,38% em diversas operações, curiosamente a mesma alíquota aplicada na arrecadação da extinta contribuição.

⁵⁶³ “Contribuições de intervenção”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 7. São Paulo : Dialética, 2003, p. 293-299.

⁵⁶⁴ Em 26/09/08 o Diário de Comércio e Indústria (DCI) trouxe notícia segundo a qual a Receita Federal do Brasil já estudava reduzir o IOF, em função da alta arrecadação auferida, o que, claramente, afronta a finalidade deste imposto e salienta o desvio de finalidade com que ele teve suas alíquotas majoradas após a extinção da CPMF (“Arrecadação bate recorde e Receita já fala em reduzir IOF”, matéria assinada pela jornalista Paula Andrade).

Como cediço, o IOF e a extinta CPMF incidem(iam) sobre materialidades muito semelhantes, o que espelhava também uma semelhança em suas bases de cálculo, de acordo com uma das funções desta, que é a confirmação da materialidade do tributo. Neste aspecto, a majoração do IOF teria o condão de arrecadar quantias semelhantes às arrecadadas pela extinta contribuição, de modo a manter o nível de arrecadação dos tributos federais.

Ocorre que o IOF é imposto regulatório, cuja instituição se presta única e exclusivamente para a regulação dos mercados de crédito, seguro, títulos e câmbio, não para o custeio da seguridade social, como era o caso da CPMF. Neste passo, a sua instituição para cobrir uma perda de arrecadação com a extinção de outro tributo enseja a invalidação do Decreto 6.339/08 por desvio de finalidade, sobretudo porque os impostos regulatórios são regidos por um regime jurídico que os difere totalmente de outros tributos, mormente a mitigação dos princípios da estrita legalidade e da chamada anterioridade nonagesimal, bem como pela desvinculação do produto de sua arrecadação à repartição de receitas. Neste sentido, é a opinião de HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁶⁵:

“É certo que através da imprensa algumas autoridades disseram que o governo aumentaria o IOF para compensar a não arrecadação da CPMF, cuja prorrogação não ocorreu porque o Senado Federal não aprovou a emenda constitucional que tinha essa finalidade. O aumento do IOF teria, então, a finalidade de arrecadar recursos financeiros para os cofres da União Federal.
(...)

E se é certo que os referidos Decretos aumentaram o IOF com a finalidade de elevar a arrecadação de receitas tributárias da União, resta evidente a inconstitucionalidade por desvio de finalidade.”

Como visto, várias são as hipóteses e as formas com que se pode dar o desvio de finalidade no campo da tributação. Se considerado ainda o fato de que a atividade impositiva pressupõe a tributação de atividades lícitas, haverá desvio de finalidade sempre que o encargo tributário seja de tal magnitude que torne a atividade proibitiva, sobretudo quando o tributo for imposto por pessoa política que não é a responsável pelo exercício de determinada atividade⁵⁶⁶. Como exemplo, pode ser citada a imposição de Taxas de Fiscalização de Estabelecimento, impostas pelos Municípios, sobre atividades consideradas de alto risco para a população, tais como a fabricação de fogos artificiais, em valores que quase alcancem o

⁵⁶⁵ “Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade”. In *Revista dialética de direito tributário* 154, 2008, p. 56. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. “Aumento do IOF. Insubstituição dos argumentos do Governo Federal perante o STF”. *Apud* MACHADO (2008), p. 56.

⁵⁶⁶ Excetuando-se, obviamente, os impostos regulatórios, cujo “caráter proibitivo” poderá ser justificado em função da intervenção.

faturamento dos contribuintes. Nestes casos, fatalmente, a imposição municipal impedirá que muitos empresários prossigam com suas atividades, surtindo um efeito absolutamente indesejado na conjuntura econômica.

É certo que um dos limites da tributação, em função da premissa de que os tributos incidirão sobre fatos considerados lícitos, é a não-proibição. Caso fosse o desejo do Governo proibir certa atividade, bastaria que assim o fizesse por meio do instrumento legal adequado, respeitando-se os limites constitucionais para tanto. Logo, criar tributo proibitivo, em substituição à regra vedatória que poderia ser criada, representa incontroverso desvio de finalidade, embora estas hipóteses também se aproximem da criação de tributo com efeito confiscatório, que encontra íntima relação com o princípio da liberdade.

7.2.2. A caracterização do desvio de finalidade pela destinação da receita (plano legal)

Também haverá desvio de finalidade, no plano legal, sempre que a legislação destinar os recursos a serem arrecadados a finalidade distinta daquela determinada pela Constituição Federal, ou ainda no caso de a norma impositiva deixar de vincular a destinação do produto da arrecadação à finalidade que autoriza a instituição do tributo, como exige a Constituição, por exemplo, no caso das contribuições sociais. Neste contexto, vale mencionar a lição de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁵⁶⁷:

“Então a finalidade é relevante, sim, para a análise da constitucionalidade do tributo. E se o desvio de finalidade pode ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições, cuja afetação é determinada na Constituição, torna-os ilegítimos desde a sua instituição. Isto se pode explicar também pela natureza justificadora que a destinação específica (finalidade) exerce sobre os fatos geradores desses tributos).

Em semelhante sentido, WERTHER BOTELHO SPAGNOL⁵⁶⁸ destaca que haverá desvio de finalidade de uma contribuição social instituída pela União Federal sobre a renda, caso o legislador deixe de vincular o produto da arrecadação ao orçamento da seguridade social. Caso a arrecadação seja direcionada, no plano legal, para o orçamento fiscal (comum – referente a impostos), haverá a criação de um imposto de forma inconstitucional, pois os

⁵⁶⁷ Cf. OLIVEIRA (2004), p. 129).

impostos residuais da União somente podem ser instituído dentro dos limites estabelecidos para eles (lei complementar, não-cumulatividade etc.).

Pode ser mencionado, ainda, a destinação do produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico. A instituição de toda e qualquer CIDE deverá ser atrelada a um fundo de destinação do montante arrecadado, sem o qual a regra-matriz do tributo será inconstitucional. Neste caso, não se trata, pura e simplesmente, de observância da destinação do produto da arrecadação no plano dos fatos, mas de um critério legal de conformação do tributo à exigência constitucional qualificada que lhe caracteriza.

Recentemente, transitou em julgado uma importante decisão do E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, embora não tenha declarado a inconstitucionalidade deste tributo, julgou “ilegítima” a cobrança da CIDE-tecnologia, por entender que o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) foi extinto pela Constituição Federal de 1988 e não pôde ser restabelecido por intermédio de lei ordinária, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE (LEI Nº 10.168/2000). FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO – FNDCT. LEI 8.172/91. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR.

I – “As contribuições especiais, à exceção da regulada no artigo 195, § 4º, do Texto Básico, que não se cuida na hipótese, dispensam para a sua instituição a exigência de Lei Complementar, sendo suficiente Lei Ordinária (STF, RE 209.365, DJ 7/12/00; RE 214.206, DJ 29/5/98; RE 242.431, DJ 14/5/99; RE 148.754; RE 209.365; RE 218.061)”

II – Não tendo o Congresso Nacional ratificado o FNDCT no prazo previsto no art. 36 do ADCT, a sua recriação só pode ser feita através de Lei Complementar.

III – Considerando-se inexistente o FNDCT, para o qual se destinava a contribuição exigida pela Lei 10.168/2000, desaparece a destinação da exação, o que a torna também inexistente, ou a transforma em imposto vinculado, o que é vedado pelo art. 167 da Constituição Federal, impondo-se desta forma a sua inexigibilidade. (precedente da Quarta Turma desta Corte Regional)”.⁵⁶⁹

Além disso, a não vinculação do produto da arrecadação a fundo ou despesa específicos viola o artigo 150, *caput* e inciso IV, da Constituição, qual seja, o princípio da vedação da instituição de tributo com efeito confiscatório, pois, em não havendo ligação entre a destinação do montante arrecadado e o contribuinte da contribuição, tal como determina a

⁵⁶⁸ SPAGNOL (1994), p. 89.

⁵⁶⁹ TRF 2ª Região, 4ª Turma, processo 200151010143090, rel. Des. Fed. Rogério Carvalho, DJU de 01/09/2004, p. 195.

Constituição Federal, todo e qualquer valor cobrado deste assumirá a condição de confisco. Neste sentido, é a opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT⁵⁷⁰, em alentado estudo sobre a matéria:

“Da mesma forma, terá efeito de confisco a contribuição cuja finalidade não diga respeito (não se refira) ao contribuinte. Não havendo ligação entre a atuação estatal e o contribuinte, qualquer valor que lhe seja cobrado apresentar-se-á exagerado, irrazoável, descabido, confiscatório, porque a atuação da União – pela qual o contribuinte está pagando – não reverterá (direta ou indiretamente) em favor de seu interesse, condição *sine qua non* para a validade desta tributação. Como consequência natural, terá efeito de confisco a contribuição cujo destino da arrecadação seja outro que não diga respeito ao sujeito passivo e o grupo no qual se inclui.”

Por fim, haverá desvio de finalidade dos impostos sempre que houver afetação de sua receita a uma finalidade específica, pois o desvio da finalidade *geral* para a finalidade *específica* também configura desvio de finalidade. Neste sentido, foi a decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucional a majoração em 1% do ICMS cobrado no Estado de São Paulo, tendo em vista que este percentual tinha destinação específica prevista em lei, o que contraria o art. 167 da CF/88:

“IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo”.⁵⁷¹

Dessa forma, tanto a vinculação legal de imposto a um fundo ou despesa específica, bem como a ausência de vinculação dos tributos que, necessariamente, estão diretamente atrelados a fins específicos, como é o caso das contribuições sociais e da CIDE, acarretará a inconstitucionalidade da norma que os instituir.

⁵⁷⁰ *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003, pp. 265-266.

⁵⁷¹ Tribunal Pleno, RE 188443-SP, rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. em 06/05/1998, DJ de 11-09-1998, p. 22, Ement. Vol. 1922-04, p. 713, RTJ 168-02, p. 653.

7.3. Inconstitucionalidade superveniente por alteração do âmbito da norma de competência

Em decorrência do quanto exposto no tópico 5.3 (Competência estática X competência dinâmica - a “concretização” das regras de competência tributária segundo a Teoria Estruturante do Direito), poderá ocorrer a inconstitucionalidade superveniente da norma tributária em caso de alteração do âmbito da regra de competência constitucional, em função de alterações na realidade social que tornem ilegítima a cobrança.

Tomando novamente o exemplo das contribuições de intervenção no domínio econômico, a CIDE deverá ter vigência limitada temporalmente, tendo em vista a sua excepcionalidade. Caso a CIDE contemple prazo de vigência preestabelecido, condicionado à manutenção da situação empírica que motivou a sua instituição, o próprio sistema já terá tratado de prescrever o *dies a quo* de sua vigência, travando a possibilidade de sua aplicação pela autoridade competente. Entretanto, ainda que seja instituída uma CIDE sem prazo de vigência específico, a alteração na realidade (*rectius*, no âmbito da norma de competência) que faça desaparecer o motivo constitucional que autorizava a sua instituição tornará a cobrança do tributo indevida, por manifesta inconstitucionalidade.

Houve, no caso, a inconstitucionalidade superveniente da regra-matriz de instituição do tributo, por alteração no âmbito da norma de competência, em caso semelhante ao da “situação inconstitucional” apresentada por CANOTILHO.

Por outro lado, o próprio conceito constitucional de materialidades de tributos pode sofrer uma “atualização” pelo âmbito normativo, como no caso do conceito jurídico de “mercadoria” para fins de ICMS e IPI, que vem sofrendo grandes evoluções nos últimos anos, sobretudo pela evolução da tecnologia e dos meios de comunicação. Neste prisma, o vetusto conceito de “mercadoria” como bem tangível destinado ao comércio, no atual contexto da realidade (sobretudo a chamada “realidade virtual”), demonstra-se totalmente ultrapassado, eis que hoje já é possível adquirir as mesmas funcionalidades de antes independentemente da aquisição de “suportes físicos”, como é o caso, por exemplo, do *download* de *softwares* e de músicas pela internet.

Contudo, recentemente a própria Receita Federal do Brasil⁵⁷² manifestou entendimento de que o *download* de *softwares* de prateleira e músicas pela *internet* não é suscetível de incidência dos tributos incidentes na importação (ICMS, IPI, II, PIS e COFINS), o que, evidentemente, demonstra-se um entendimento equivocado, já que o conceito hodierno de “mercadoria” não pode limitar-se aos bens tangíveis, pois houve alteração no âmbito da norma. Tal entendimento corrobora entendimento já exarado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo na Resposta a Consulta nº 891/99, que reconhece a impossibilidade de tributação pelo ICMS na inexistência de suporte físico.

Outro exemplo importante de aplicação da metódica estruturante no direito tributário corresponde à relação entre a desvalorização da moeda (processo inflacionário) e a incidência do imposto sobre a renda. Sobre este tema, veja-se o alentado estudo de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁵⁷³:

“O tratamento da correção monetária serve de ilustração. A aplicação de correção monetária não é favor do legislador ordinário. Impõe-se sua incidência para a única finalidade de neutralizar os efeitos do fenômeno inflacionário, mantendo compatível com o seu valor real a expressão numérica de um direito.

Logo, na presença de fenômeno inflacionário (por menor que seja a sua intensidade), se não ocorrer a aplicação escoreita de imposto sobre a renda na fonte, ocorre aumento não consentido de imposto no mesmo exercício. Se (e sempre na presença de inflação) não é aplicada correção monetária sobre o valor de aquisição de um bem ou direito alienado, o cálculo do imposto sobre a renda pretensamente incidente sobre ganho de capital estará incidindo, na verdade e de forma não consentida pela Constituição, sobre o patrimônio.

Do mesmo modo, se o balanço patrimonial de uma empresa não é adequadamente corrigido, ele se torna imprestável, causando distorções não só tributárias, mas também societárias. Então, a correção do balanço é medida que se impõe independentemente da vontade do legislador ou da União (e assim tem reconhecido o Judiciário).”

O caso da correção monetária, muito bem explanado pelo eminente Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, revela a necessidade de adaptação da legislação infraconstitucional (sob pena de sua invalidação) em função de alteração do âmbito da norma de competência tributária que define a “renda” como fenômeno econômico passível

⁵⁷² SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 43, DE 3 DE JUNHO DE 2009

ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições

EMENTA: SOFTWARE DE PRATELEIRA. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD). Não há base legal para a incidência do imposto de importação bem como da Cofins/Importação e do PIS/Importação na aquisição de software de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico.

⁵⁷³ *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 208.

de tributação. No caso, há uma constante variação do âmbito com a perda do valor aquisitivo da moeda, o que influencia a constante mutação do conceito constitucional de “renda” inserido na Constituição Federal. Caso o legislador infraconstitucional não altere o texto normativo para atualizar a tabela de incidência do imposto de renda (o que reflete uma verdadeira imposição constitucional, dada a relação do tributo com princípios caríssimos do sistema, como a garantia do mínimo existencial) ocorrerá a situação de iminente inconstitucionalidade descrita por CANOTILHO.

7.4. Inefetividade e recondicionamento das normas constitucionais tributárias

Como dito, as alterações da realidade podem alterar o âmbito normativo de determinadas normas e, desta forma, recondicioná-las. Da mesma forma, normas tributárias poderão ter seu âmbito normativo alterado, uma vez alteradas as condições fácticas que justificavam sua instituição.

Com efeito, tal como ocorre com as demais normas infraconstitucionais, a instituição de normas tributárias encontra-se adstrita às competências exaustivamente delineadas na Constituição Federal. Neste contexto, a Carta Política traz um rol de materialidades passíveis de normatização e, para cada uma destas materialidades, indica a pessoa política competente para tanto.

As materialidades, contudo, nem sempre vêm expressa e diretamente aclaradas. Embora todos os tributos tenham uma finalidade constitucional expressa⁵⁷⁴, a Constituição Federal arrola alguns tributos sobre cuja materialidade, para que seja exercida a competência tributária impositiva, pressupõe-se a existência de certas circunstâncias nas ordens econômica ou social. É o caso, por exemplo, da alteração das alíquotas dos Impostos de Importação e de Exportação (II e IE), que pressupõem necessidade momentânea de alteração da regulação do comércio exterior⁵⁷⁵, e das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que pressupõem situações na ordem econômica que exijam a intervenção estatal por intermédio da tributação.

⁵⁷⁴ Cf. TÔRRES (2003), p. 121.

⁵⁷⁵ Neste caso, a “materialidade” do II e do IE não correspondem apenas, respectivamente, à importação e à exportação. Para toda e qualquer alteração de suas alíquotas, deverá existir justificação material na conjuntura do comércio exterior, sob pena de desvio de finalidade da tributação.

Toda a atividade tributária deve observar os objetivos e princípios fundamentais da República, bem assim os princípios informadores das ordens econômica e social, sobretudo para garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, buscar o pleno emprego, a função social da propriedade e a preservação do meio ambiente, entre outras, pois estas são as finalidades a serem alcançadas pelo Estado, direta ou indiretamente.

No caso da CIDE, como decorrência da própria competência impositiva, ela somente poderá ser instituída quando existentes, no mundo social, uma situação que autorize tal intervenção, de acordo com aqueles valores expressamente consignados na Carta (desenvolvimento nacional ou preservação do meio ambiente, p. ex.), bem como que a forma de intervenção seja compatível com os demais valores expressos na Constituição Federal.

Nesses casos, o programa normativo constitucional, construído a partir dos textos da regra de competência e da norma constitucional programática que com ela se compagina, filtra a parcela da realidade que pretende regular (âmbito normativo), conformando o *motivo* para o exercício da competência. Caso se verifique, no âmbito normativo, o cabimento da instituição de uma CIDE para atingir certa finalidade, poderá o legislador infraconstitucional exercer sua competência para tanto.

No caso do II e do IE, caso haja necessidade de barrar ou estimular a importação de determinado produto, de modo a conter a concorrência interna predatória ou estimular a concorrência e o desenvolvimento da indústria nacional, ou ainda conter as exportações de certas mercadorias, de modo a garantir o abastecimento nacional (âmbitos normativos), as alíquotas poderão, conforme o caso, ser aumentadas ou reduzidas. Da mesma forma, a necessidade de intervenção na política financeira, seja pela limitação das concessões de créditos ou das operações de câmbio, entre outras hipóteses, o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas dos impostos geralmente referenciados como IOF.

Por outro lado, havendo necessidade real de incentivo em um dado setor da economia ou de uma determinada região do país (âmbito normativo), o Estado poderá conceder incentivos fiscais específicos, com base na regra de competência exonerativa

(reflexo da competência impositiva) e no programa finalístico a ser alcançado (desenvolvimento nacional)⁵⁷⁶.

Note-se que, em todos os casos, a Constituição exige e condiciona que as regras infraconstitucionais visem o atingimento de certas finalidades, de acordo, repita-se, com os programas prescritos na própria Constituição.

Portanto, sempre que as ordens social e econômica sofrerem algum distúrbio, em que seja necessária a intervenção estatal e que, por via reflexa, altere os âmbitos normativos do motivo constitucional, esta circunstância provocará uma alteração na ordenação infraconstitucional correspondente. Tal circunstância poderá exigir⁵⁷⁷ que o Estado (i) institua uma contribuição de intervenção, eleve as alíquotas do II e do IE de certos produtos, eleve as alíquotas dos IOF, ou conceda benefícios fiscais; ou ainda que (ii) revogue a CIDE vigente, reduza as alíquotas do II e do IE dos mesmos produtos, reduza os IOF ou revogue imediatamente os incentivos fiscais outrora concedidos⁵⁷⁸.

Frise-se que, além da verificação empírica necessária, as regras tributárias igualmente deverão ser adequadas às finalidades às quais se destinam, tal como determina a materialidade pressuposta de sua instituição. No caso da CIDE, ensina HELENO TAVEIRA TÔRRES⁵⁷⁹ que “a materialidade da hipótese normativa deverá vir vinculada, não bem ao destino da receita, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas a uma situação que reflita atuação nas áreas que menciona”.

⁵⁷⁶ Desde que não sejam violados outros princípios constitucionais e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁵⁷⁷ Embora não seja objeto de discussão neste trabalho, entendo que o Poder Executivo *deverá* alterar as alíquotas dos impostos sempre que necessário, ao menos com relação aos distúrbios no comércio exterior, em que as alterações do II e do IE, por exigência do GATT, são as únicas formas de intervenção. Neste sentido, ROBERTO FERRAZ entende que “presentes as circunstâncias definidas como condições para alteração das alíquotas, não poderia o administrador deixar de alterá-las, sob pena de ilegalidade. Caso a lei previsse, por exemplo, que a alíquota de produtos cuja oferta seja escassa no mercado interno haverão de ter suas alíquotas do Imposto de Importação reduzidas, como forma de normalizar o abastecimento do mercado, verificadas faticamente tais circunstâncias, não haveria qualquer margem de decisão ao administrador, que haveria de necessariamente reduzi-las em proporção adequada àquela meta, sempre respeitados os limites legalmente estabelecidos. (...) a faculdade conferida pelo parágrafo 1º do art. 153 não configura simplesmente um *poder* da Administração, mas também e especialmente um *dever*. O dispositivo constitucional não refere apenas que o Executivo pode alterar alíquotas mas que *deve alterar alíquotas* dos impostos de conjuntura *sempre que se verificarem variações das condições definidas em lei*” (grifos originais). In FERRAZ (2006), p. 247.

⁵⁷⁸ Desde que, evidentemente, não tenham sido concedidos por prazo determinado.

⁵⁷⁹ TÔRRES (2003), p. 132.

A exigência constitucional, portanto, materializa-se na efetividade das normas tributárias, de modo a alcançar as finalidades por elas buscadas e que condicionam sua própria existência, de acordo com os programas constitucionais (integrantes do motivo) que autorizam a alteração legislativa e com as alterações dos âmbitos normativos correspondentes. Vale lembrar que a efetividade da norma, tal como já anotado acima, não necessariamente se perfaz com a verificação de sua eficácia social, mas com a finalidade que ela busca. Trata-se, portanto, de fenômeno que se relaciona com o programa finalístico da norma, que nem sempre é atingido com seu mero cumprimento. Neste contexto, ainda que as regras da CIDE, do II e do IE tenham incidido, com o regular recolhimento destes tributos por todos os contribuintes, não necessariamente as finalidades a eles relacionadas foram alcançadas.

Deve ser distinguido, neste caso, o momento e as circunstâncias que apontam a inefetividade das normas tributárias, que poderão ser determinantes para sua vigência ou eficácia (jurídica) correspondentes.

Com efeito, haverá inefetividade *a priori* nos casos em que, meramente no plano sintático e semântico, resulte clara a impossibilidade de a norma atingir as finalidades a que originalmente se prestaria. Tal se daria, por exemplo, no caso de um produto importado começar a prejudicar a indústria nacional que lhe faz competência, em função de preço de venda muito inferior. Neste caso, uma norma tributária que reduzisse o imposto de importação seria claramente inefetiva *a priori*, eis que totalmente em descompasso com o âmbito normativo do *motivo constitucional* do tributo.

Essa anomalia da norma tributária é capaz de desencadear um procedimento de invalidação, por mera incompatibilidade entre a norma constitucional em que ela se fundamenta e seu teor. Não se trata, frise-se, de incompatibilidade de norma jurídica com finalidade, mas de descompasso entre duas normas jurídicas ou mais, que acarreta a invalidação da norma hierarquicamente inferior. Neste caso, a norma em descompasso com a Constituição deverá ser declarada inconstitucional com efeito *ex tunc*, ou seja, desde o início de sua vigência.

Já a inefetividade *a posteriori* somente se verifica após o início da vigência e reiterada incidência da norma analisada, em quantidade tal que permita avaliar que a finalidade a que se prestava originalmente nunca foi atingida. No exemplo dado no parágrafo

anterior, caso a nova norma de incidência do II elevasse a alíquota do produto importado e, ainda assim, este continuasse a acarretar prejuízo concorrencial à indústria nacional, ter-se-ia norma inefetiva *a posteriori*. Esta constatação, igualmente, poderia permitir a invalidação da norma jurídica, desta vez com efeito *ex nunc*, ou seja, a partir da declaração de inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, neste caso, tem como base não o descompasso entre a norma tributária e as normas de competência, como ocorre na inefetividade *a priori*, mas o próprio direito de propriedade (empobrecimento sem causa) e a capacidade contributiva do contribuinte, que arcou com o tributo majorado indevidamente. Isto sem prejuízo da adoção, pelo Estado, de outras medidas tendentes a conter a deterioração do mercado nacional correspondente, bem como da adoção de norma que eleve ainda mais o II.

Evidentemente, tal como lembra GRIZIOTTI⁵⁸⁰, em uma economia dinâmica (como a brasileira) nem sempre os resultados são atingidos pelos tributos, pois existem outras forças que podem interferir no alcance dos objetivos desejados pelo Estado, positiva ou negativamente. São elas (a) o aumento ou a diminuição da população, tanto por natalidade quanto por (i)migração, que faz com que variem as ofertas de trabalho e se alterem as ofertas de bens de consumo; (b) o aumento ou diminuição da oferta de capital, a melhoria ou piora dos processos produtivos, o aperfeiçoamento ou piora na organização das empresas, que podem alterar as demandas por trabalho e provocar alterações do mercado; (c) as variações nos gostos e necessidades, com alteração da demanda e da oferta; (d) a utilização de novas terras ou de novas fontes naturais de riqueza, como a colonização e o descobrimento de minas e forças hidráulicas, que dão novo ritmo à vida econômica; (e) a valorização ou desvalorização da moeda, e a inflação ou deflação do crédito, que acarretam profundas turbações nos preços, na atividade econômica, na distribuição da riqueza e da terra e alteram violentamente as relações comerciais internacionais; e (f) as guerras e revoluções, que alteram as posições comerciais iniciais dos povos, regiões e classes sociais.

Dessa forma, deve ser tomado muito cuidado ao ser aferida a constitucionalidade das normas nestas situações⁵⁸¹, pois a inefetividade *a posteriori* somente acarretaria a

⁵⁸⁰ GRIZIOTTI (1949), pp. 138-139.

⁵⁸¹ CANOTILHO aponta que deve ser visto com cautela o controle constitucional da política empreendida pela legislação, pois “a tradicional liberdade do legislador na *fixação dos factos*, correcta em via de princípio, ser susceptível de revelar-se inaceitável com carácter absoluto, sobretudo quando esses factos não são uma *prognose de factos* mas de ‘factos actuais’. Mas, para lá destas objecções, sempre fica uma realidade que inequivocamente se situa num âmbito livre de *prognose* (embora esta deva ser constitucionalmente enquadrada): a conformação da vida social, as mudanças das condições de vida, a direcção económica e social, movem-se

invalidação da norma caso pudesse ser provado que o não alcance de seus objetivos não se deu em função de causas externas, cuja prova será bastante complexa.

Um exemplo de inefetividade *a posteriori* de norma tributária foi dado por recente notícia do *Correio Brasiliense*, de 23/12/2009, dando conta que o “IOF sobre compra de títulos é inócuo”, em que a “a cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre investimentos estrangeiros no Brasil não teve efeitos no que diz respeito à compra de títulos públicos”, pois a “tributação de 2% sobre a movimentação não reduziu o fluxo de capital externo interessado nos papéis do governo federal”. Neste caso, a justificativa foi a de que a imposição de IOF de 2%, instituída pelo Governo Federal com a deliberada intenção de conter o fluxo de investimentos externos, não surtiu o efeito desejado, pois a rentabilidade, mesmo com a tributação, ainda compensava.

Vale lembrar, contudo, que a análise da adequação da norma à sua efetividade *a posteriori* nada tem com o modelo de racionalidade jurídica tecnológico, em que o direito resume-se a um instrumento e é manipulado por uma racionalidade finalística e funcional, tão criticada por CASTANHEIRA NEVES⁵⁸². Nesta vertente do racionalismo jurídico, busca-se uma solução jurídica socialmente conveniente, em detrimento, até mesmo, da objetividade do direito e de um mínimo de segurança jurídica nas relações sociais. No caso do presente trabalho, o *telos* buscado é aquele consignado na CF/88, ou seja, inserto no próprio sistema jurídico, ao contrário dos modelos apresentados por correntes ligadas ao *social engineering*.⁵⁸³

num plano de incerteza e de dependência da evolução técnica e científica. Não obstante a exigência de *programação racional* e de conformidade com os fins constitucionais, as soluções legislativas podem ser *inadequadas, viciadas ou erradas*. Neste ponto, justificam-se as reservas quanto ao controle jurídico-constitucional das *prognoses legislativas*”. In CANOTILHO (1982), p. 275.

⁵⁸² CASTANHEIRA NEVES (2003), pp. 54 e ss.

⁵⁸³ CASTANHEIRA NEVES, ao comentar exageros ocorridos na interpretação teleológica do direito, explicando que “o sentido prático-teleológico não deixaria de suscitar mesmo um ‘pensamento jurídico-causal’ (MÜLLER-ERZBACH), em que o teleológico tende a confundir-se com a determinação sociológica, embora pela mediação, não de todo esclarecida, de uma ‘valoração’, e de vir a radicalizar-se num funcional pragmatismo sociológico através do entendimento do direito já como uma *social engineering* (POUND), como uma tecnologia política-social em que o critério decisivo são os efeitos (...). Certo é que nenhum destes extremos é aceitável. Nem um radical teleologismo, seja qual for a sua índole, que sacrifique por inteiro a também indispensável dimensão dogmática da juridicidade, exigida quer pela intenção de unidade do sistema jurídico (v. H. COING, ‘System, Geschichte und Interesse in der Privatrechtswissenschaft’, in JZ, 1951, p. 483 ss.), assim como pela intenção de ‘ordem’ e de segurança normativas (v. PAWLOWSKI, ‘Problematik der Interessenjurisprudenz’, in N.J.W., 11 (1959), p. 1561 ss.), quer pela exigência da predeterminação dogmática dos critérios normativos que o prático jurídico enquanto tal não dispensa (v. T. VIEHWEG, ‘Über den Zusammenhang zwischen Rechtsphilosophie, Rechtslehre und Rechtsdogmatik’, in *Estúdios jurídico-sociales, Homenaje al Profesor Luis Legaz y Lacambra*, I, p. 203 ss.; ESSER, *Vorverständnis*, p. 120; A. CASTANHEIRA NEVES, *Unidade do Sistema Jurídico*, p. 61 ss.), quer ainda porque a oportunidade dos efeitos político-sociais não pode suprimir a exigência

Embora a visão finalística tenha sido uma evolução do pensamento jurídico meramente formalista, implementado pela Jurisprudência dos Interesses⁵⁸⁴, não é esta a conotação de finalidade que se pretende, neste trabalho, aplicar à leitura das normas tributárias na CF/88. Contrariamente, o que é defendido é um recondicionamento da norma tributária em função de sua inefetividade, em cotejo com a finalidade constitucional do referido tributo, que reclama sua revogação ou fundamenta decisões que afastem sua aplicabilidade. Trata-se de análise da norma tributária em cotejo com a norma de competência que autoriza a sua instituição, que, a depender do contexto social, poderá ser recondicionada.

Não se trata, portanto, de fundamento que se pauta em efeitos meramente sociais da norma, mas da análise de sua adequação com relação à norma constitucional de competência. Conforme alerta LUHMANN⁵⁸⁵, essa visão do sistema jurídico lhe tolheria sua autonomia com relação ao sistema social, porquanto ele se confundiria com a própria realidade e renunciaria à sua função e sentido específicos, deixando de garantir a certeza e a igualdade, ao anular sua intenção regulatória e redutora da realidade social. Aliás, pensando em uma situação extrema, se a racionalidade tecnológica pudesse pautar as decisões na seara tributária dificilmente os tributos perdurariam, porquanto as normas tributárias são de difícil aceitação social, dada a onerosidade que acarretam ao contribuinte.

Como visto, a mudança no âmbito do motivo constitucional o recondiciona, o que traz reflexos para a legislação infraconstitucional que nela tenha fundamento de validade. Trata-se de um recondicionamento que, por alterar o conteúdo da norma constitucional, influi decisivamente na adequação das normas infraconstitucionais relacionadas, que poderão ou não permanecer válidas no sistema após o recondicionamento.

Isso tudo somente é possível em função dos programas finalísticos encontrados na Constituição Federal de 1988, que afetam diretamente a competência tributária, sobretudo nos tributos que, por sua natureza, são relacionados diretamente a normas constitucionais de conteúdo programático.

da validade axiológico-normativa, e esta implica fundamentos que normativo-dogmaticamente se invoquem (...). CASTANHEIRA NEVES (2003), pp. 122-123.

⁵⁸⁴ ANDRADE (2006), p. 54.

⁵⁸⁵ *Apud* CASTANHEIRA NEVES (2003), pp. 68-69.

7.5. O dever de motivação das normas tributárias

Outro traço marcante da atividade tributária no Estado Social e Democrático de Direito é o dever de motivação das normas tributárias que instituem ou alteram alguns tributos, resultante direta do fato de que a imposição deve atender às finalidades constitucionalmente reservadas para cada espécie. Este dever é verificado com relação àqueles tributos que têm o exercício da competência tributária condicionado a elementos factuais, como é o caso dos *impostos regulatórios*, dos *impostos extraordinários*, das *contribuições de intervenção no domínio econômico*, dos *empréstimos compulsórios* e das *contribuições de melhoria*.

Isso não quer dizer, evidentemente, que no caso das demais espécies tributárias o Poder Público encontra-se isento de fundamentar o exercício da competência tributária. Entretanto, o “fundamentar”, nestes casos, não necessita de uma *motivação* específica, que acompanhe a publicação da norma tributária infraconstitucional, pois o *motivo* para a instituição do tributo se encontra unicamente na Constituição.

Já nos casos dos tributos cuja instituição ou alteração dependam de elementos factuais, a motivação se encontra não apenas no Texto Constitucional, mas na própria realidade, que exige a atuação do Estado em determinada medida. Tem-se, neste caso, um motivo constitucional complexo, eis que, além da fundamentação na Constituição formal (escrita), há necessidade de conformação do exercício da competência com a normalidade da realidade social, ou, na linha da Teoria Estruturante, de verificação do âmbito da norma de competência.

Tal dever é resultado direto da submissão do Estado à ordem jurídica, neste caso as finalidades dos tributos contidas na CF/88, que somente autorizam o legislador a instituir tributos de acordo com as finalidades correspondentes, à exceção dos impostos ordinários, cuja finalidade é pressuposta na CF/88 (qual seja, a arrecadação). Mesmo assim, quando se tratar de aumento e diminuição de alíquotas de IPI, que neste trabalho é considerado um *imposto ordinário*, nas circunstâncias em que o próprio Poder Executivo é autorizado a alterar a carga do tributo, o ato correspondente deverá ser motivado.

Mais uma vez ALIOMAR BALEEIRO⁵⁸⁶ foi inovador em sua robusta doutrina, ao sustentar o dever de motivação de atos do Poder Executivo que alterem alíquotas de tributos, escorado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal da época:

“Conquanto a Constituição não o diga, é inteiramente razoável exigir-se que o ato do Poder Executivo, alterando alíquotas, traga motivação expressa, pela qual se verifique sua compatibilidade com ‘condições e limites’ da lei. Já se pronunciou, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal”.

Nos casos do Imposto de Exportação (IE), do Imposto de Importação (II) e dos Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e relativas a Títulos e Valores Mobiliários (o chamado “IOF”), o próprio Código Tributário Nacional aponta a exigência de fundamentação da norma que altera as alíquotas correspondentes, eis que esta alteração somente poderá ser efetuado “nas condições e nos limites da lei”, a fim de ajustá-los às políticas de comércio exterior e d política monetária, o que requer uma alteração da realidade que justifique a intervenção estatal. Esta é a dicção dos artigos 21 (II), 26 (IE) e 65 (IOF) do CTN⁵⁸⁷.

O dever de fundamentar decorre também do princípio democrático que impera no Brasil, em que o povo tem o direito de conhecer as razões que levam o Estado a tomar suas decisões. Tal dever de transparência informa ainda o dever de motivação dos atos administrativos e judiciais, bem como sua publicidade⁵⁸⁸. Se a finalidade do ato encontra-se na própria Constituição, que para facilitar a ação do Estado excepciona algumas regras constitucionais no regime jurídico desses tributos interventivos, nada mais coerente de que o exercício desta competência *excepcional* seja motivada.

HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁸⁹ comunga da mesma opinião, ao lecionar que “se a finalidade de um ato é indicada na própria Constituição, como acontece com os atos administrativos concernentes aos impostos ditos regulatórios, ou extrafiscais, a motivação do

⁵⁸⁶ BALEEIRO (2006), p. 64.

⁵⁸⁷ Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

⁵⁸⁸ Em semelhante sentido, ROBERTO FERRAZ invoca ainda o princípio da moralidade administrativa para fundamentar o motivação desses atos. In FERRAZ (2006), pp. 250-251.

⁵⁸⁹ MACHADO (2008), p. 54.

ato é indispensável para o controle de constitucionalidade de sua prática”. O autor, tratando especificamente do IOF, em sintonia com o que é sustentado na presente dissertação, entende que o regime extraordinário que é conferido aos impostos regulatórios impõe que os atos que alteram suas alíquotas sejam motivados, até mesmo por exigência do próprio Código Tributário Nacional⁵⁹⁰ neste sentido:

“Os impostos fiscais, ou arrecadatórios, submetem-se plenamente às limitações ao poder de tributar. Já os impostos extrafiscais, ou regulatórios, constituem exceções no que diz respeito às referidas limitações, ou a algumas delas. Por isto mesmo foram encartadas na Constituição Federal regras que estabelecem expressamente exceções no que diz respeito a determinados princípios limitadores do poder de tributar.

(...)

E no caso do aumento de alíquotas do IOF essa motivação, para que o ato seja válido, deve indicar qual é o objetivo da política monetária ao qual o imposto está sendo com ele ajustado. Não basta a indicação genérica, a dizer que o aumento de alíquotas está sendo feito para ajustar o imposto aos objetivos da política monetária, porque indicação assim, excessivamente genérica, não se presta como elemento de controle.”⁵⁹¹

BALEEIRO⁵⁹² noticia que o Pleno do STF confirmou Mandado de Segurança impetrado contra o cálculo de valores fixados pelo Conselho de Política Aduaneira (CPA), que equivaliam a aumentos de alíquotas, nas Resoluções 398/65 e 413/66, por falta de fundamentação expressa. Tal posicionamento havia sido confirmado em outros julgamentos da Corte, tais como os ERE 69.319, 69.501, 69.199, 68.388, 59.153.

O entendimento das Cortes era tão pacífico que ensejou, à época, a edição da Súmula 97 do Tribunal Federal de Recursos, que enunciava que “As Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa”.

Infelizmente, a posição da Suprema Corte mudou, pois, atualmente, o STF entende que não existe o dever de motivar em casos análogos, pois a motivação para a alteração de alíquotas encontra-se no processo administrativo que origina os decretos:

⁵⁹⁰ Cf. art. 21: “O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”.

⁵⁹¹ In MACHADO (2008), pp. 54-55.

⁵⁹² BALEEIRO (2006), *idem*. O acórdão mencionado está assim ementado:

“IMPOSTO de importação. Alteração da alíquota, através de resolução do C. P. A. Nulidade desse ato. Motivação.

II. Aplicação do art. 22 da Lei n.º 3.244/1957.

III. Negativa de vigência dos preceitos de lei indicados não admitida” (Pleno, RE 69486-SP, rel. Min. THOMPSON FLORES, j. em 18/11/1970, DJ de 09/08/1971, s/l).

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTAS. MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, “a” e art. 153, § 1º.

I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.

II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio.

III. - Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R..

IV. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.

V. - R.E. conhecido e provido”⁵⁹³.

O Superior Tribunal de Justiça, quando provocado, tem seguido a posição do Supremo Tribunal Federal, como se depreende da recente decisão abaixo:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. MÉRITO. REEXAME PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. TERATOLOGIA. INEXISTÊNCIA. LEI 9.716/1998. VIOLAÇÃO.

1. Hipótese em que o Executivo majorou para 150% a alíquota do Imposto sobre a exportação de armas e munições para as Américas do Sul e Central.

⁵⁹³ Pleno, RE 225602-CE, rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 25/11/1998, DJ de 06/04/2001, p. 101, Ement. Vol. 2026-06, p. 1306, RTJ 178-01, p. 428. No mesmo sentido:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES. 1. A lei de condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária, visto que lei complementar somente será exigida quando a Norma Constitucional expressamente assim o determinar. Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores. 2. Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação. 3. Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência do diploma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador do imposto de importação, que se operou com a entrada da mercadoria no território nacional. Recurso extraordinário conhecido e provido” (Pleno, RE 224285-CE, rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, j. em 17/03/1999, DJ de 28/05/1999, p. 26, Ement. Vol. 1952-09, p. 1795).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTAS MAJORADAS PELA PORTARIA MINISTERIAL Nº 201/95. FACULDADE DO ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Inexistência de norma constitucional, ou legal, que estabeleça ser a faculdade do dispositivo constitucional sob enfoque de exercício privativo do Presidente da República. Limites e condições da alteração das alíquotas do Imposto de Importação estabelecidas por meio de lei ordinária, como exigido pelo referido dispositivo constitucional, no caso, pelo art. 3º da Lei nº 3.244/57. Inteiro descabimento da exigência de motivação do ato pelo qual o Poder Executivo exerce a faculdade em apreço, por óbvio o objetivo de ajustar as alíquotas do imposto aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (art. 21 do CTN). Recurso conhecido e provido” (Primeira Turma, RE 225655-PB, rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. em 21/03/2000, DJ de 28/04/2000, p. 96, Ement. Vol. 1988-06, p. 1109).

Justificou adequadamente o aumento, ressaltando a necessidade de combate ao contrabando consistente no retorno ilegal ao Brasil de armamento aqui mesmo fabricado, fato de grande e notório impacto na Segurança Pública (motivação transcrita no acórdão recorrido).

2. Em harmonia com a ordem constitucional (art. 153, § 1º, da CF), o DL 1.578/1977, com a redação dada pela Lei 9.716/1998, fixou a alíquota básica do Imposto de Exportação em 30% e admitiu sua redução e majoração pelo Executivo (até o teto de 150%) ‘para atender os objetivos da política cambial e do comércio exterior’.

3. O Tribunal de origem, apesar de reconhecer a existência de motivação, julgou que a majoração não atingiu os referidos objetivos.

4. Cabe ao Judiciário aferir se o Executivo motivou adequadamente a alteração de alíquota do Imposto de Exportação e observou o limite legal, e não valorar essa motivação ou determinar qual seria a forma adequada de atender às políticas cambial e de comércio exterior.

5. Inexiste teratologia que evidencie nulidade do ato, o que impede a intervenção do Judiciário no mérito da decisão.

6. Recurso Especial provido”.⁵⁹⁴

Por fim, há de ser destacada a posição de ROBERTO FERRAZ⁵⁹⁵, para quem todas as leis deverão explicitar claramente os motivos de sua edição, de forma a demonstrar sua compatibilidade com a Constituição Federal, não apenas com relação à sua forma, mas também quanto ao seu conteúdo. Embora a posição do destacado jurista paranaense seja louvável, e represente a situação ideal de transparência em um Estado democrático como o brasileiro, sua imposição é dificilmente sustentável.

⁵⁹⁴ Segunda Turma, REsp n.º 614.890-RS, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 20/04/2009. A Primeira Turma do STJ tem se posicionado no mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. LEI N. 3244/57. PORTARIA N. 938/91 RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE DE MOTIVAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO, SEM QUE HAJA VINCULAÇÃO À CONTRARIEDADE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. PORTARIAS NÃO SE SUBSUMEM AO CONCEITO DE LEI FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 182/STJ, NA ESPÉCIE.

I - Foram três os fundamentos da decisão ora agravada, suficientes, por si só, a mantê-la: a um, ausência de prequestionamento dos dispositivos legais invocados nas razões recursais; a dois, não se enquadrar a portaria no conceito de lei federal passível de ensejar a interposição de recurso especial; a três, não ser cabível o apelo extremo para o controle de motivação de ato administrativo, sem qualquer vinculação à contrariedade de norma infraconstitucional.

II - A agravante, contudo, quedou-se em rebater apenas o primeiro deles, nada asseverando sobre os demais, de maneira que aplicável, in casu, o óbice consubstanciado na Súmula n. 182/STJ.

III - Enfim, ressaltando não ser o regimental recurso próprio para sanar suposto vício de omissão, é de se notar ser o prequestionamento pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial interposto tanto pela alínea "a", quanto pela alínea "c" do permissivo constitucional.

IV - Destarte, uma vez ausente o requisito, o apelo extremo manifestado por ambos os fundamentos resta afetado, quando voltado contra uma mesma questão de direito, conforme ocorrente na hipótese de que se cuida.

V - Agravo regimental a que se negou provimento” (Primeira Turma, AgRg no REsp 485771-PR, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, j. em 02/10/2003, DJ de 03/11/2003, p. 253).

⁵⁹⁵ In FERRAZ (2006), pp. 251-252.

7.5.1. A dualidade *mens legis* e a *mens legislatoris*

Além do dever em si de motivar, a motivação dos atos que alteram as alíquotas dos tributos têm a finalidade de servir como fonte de interpretação/aplicação dos tributos em análise, sempre que restar dúvidas quanto à extensão e ao alcance do próprio texto positivado. Trata-se de mais uma feição do Estado Democrático e Social de Direito, em que a vontade do legislador não deve ser totalmente ignorada, como apregoavam correntes mais liberais, bem como uma decorrência da aplicação da Teoria Estruturante do Direito, que admite os elementos genéticos no processo de concretização da norma jurídica.

Com efeito, a doutrina clássica do positivismo formal sempre reverenciou o predomínio da *mens legis*, ou seja, a vontade objetivada na lei, sobre a *mens legislatoris*, entendida esta como a vontade subjetiva do legislador. Em prol desta visão, está a assunção de uma perspectiva que permite a evolução adequada a atualizadas exigências jurídicas, uma interpretação que permite a atualização e a aplicação da legislação em hipóteses não previstas pelo legislador quando de sua elaboração⁵⁹⁶.

Entretanto, o atual estágio do pensamento jurídico exige a adoção de uma teoria mista e relativizada, em que o subjetivismo do legislador deve ser entendido no contexto atual da realidade. Evidentemente que a interpretação não pode prender-se aos critérios adotados pelo legislador, até mesmo porque o processo de concretização das normas jurídicas exige a constante atualização dos enunciados de acordo com o contexto histórico do momento de sua aplicação, o que acarreta a absorção das mudanças do âmbito normativo. Entretanto, sempre que for necessário, a análise dos motivos do legislador deve ser feita, como um dado a mais no processo de dação de sentido dos textos normativos.

Vale lembrar que o elemento histórico pode dar ensejo à análise (i) dos trabalhos de elaboração do texto normativo, (ii) da circunstância social do surgimento do dispositivo analisado, (iii) da história do direito, (iv) dos precedentes normativos que podem ter condicionado a gênese do objeto de análise e (v) da história do instituto jurídico envolvido⁵⁹⁷.

⁵⁹⁶ CASTANHEIRA NEVES (2003), pp. 100-101.

⁵⁹⁷ ANDRADE (2006), p. 68.

Mas o que impera, aqui, não é a análise da *mens legislatoris* pura e simplesmente como dado no processo de concretização ou de interpretação, mas a avaliação de que o ato foi tomado de acordo com os pressupostos fáticos que o autorizavam, lembrando que o exercício da competência tributária é ligado a finalidades determinadas na Constituição Federal, que exigem que haja *motivos*, na ordem dos fatos, que autorizem alguma alteração no campo impositivo.

Com efeito, muitas vezes não há uma finalidade, propriamente, obscura na lei, que possa apontar sua inadequação às finalidades constitucionais, mas uma intenção deliberada do próprio legislador em utilizá-la para finalidade não autorizada pela Constituição. Neste caso, a *mens legislatoris* tem a função de apontar, com segurança, o dissenso entre a finalidade ou o motivo da norma e a finalidade ou o motivo constitucional que, supostamente, deveria amparar a sua instituição. Em semelhante sentido, leciona PEDRO ESTEVAM SERRANO⁵⁹⁸:

“Mas não é só o vício causal o ocasionador do desvio de poder. Por vezes a interpretação da *mens legis* (não da *mens legislatoris*) também produzirá a observação de que os meios e os fins da lei são inadequados aos fins constitucionais que vinculam positivamente a competência. Isto não implica verificar os ‘fins do legislador’, nem se a lei é boa ou má, se a prognose legislativa foi bem ou mal feita. Implica apenas verificar a compatibilidade teleológica da lei com a Constituição.
É nesta hipótese que teremos o desvio de poder legislativo em sua modalidade de desvio de finalidade por inadequação da competência.”

Por essas razões, a *mens legislatoris* tem papel importante no contexto constitucional atual.

7.5.2. A aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes no direito tributário

Com as ressalvas que merecem ser feitas, plenamente cabível às normas gerais e abstratas a aplicação da chamada “Teoria dos Motivos Determinantes”, apontada pelo Prof. CELSO ÂNTONIO BANDEIRA DE MELLO ao promover estudo sobre os atos administrativos, segundo a qual os fatos que determinaram a vontade do agente integram a validade do ato:

⁵⁹⁸ SERRANO (1997), p. 88.

“A propósito dos motivos e da motivação, é conveniente, ainda, lembrar a ‘teoria dos motivos determinantes’.

De acordo com esta teoria, os motivos que determinam a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de ‘motivos de fato’ falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorrerem e o justificavam.”⁵⁹⁹

Da mesma forma que BANDEIRA DE MELLO, AGUSTÍN GORDILLO⁶⁰⁰ ressalta a necessidade de verificação dos motivos do ato jurídico, ou seja, sua contextualização com a realidade, ainda que se trate de ato legislativo ou judicial. São suas as seguintes palavras:

“Com efeito, a análise do ato desde o ponto de vista fático compreende indispensavelmente o estudo dos fatos, expressados ou não na motivação do ato, da realidade externa ao ato e à qual ele objetivamente se refere ou relaciona – diga-o ou não a motivação –, que o marca ou o enquadra. Trata-se da adequada percepção da realidade na qual o ato se insere, ou seja, da ‘causa’ ou motivo que o ato tem em dita realidade, independentemente de quais sejam suas expressões de razões, ou invocação de argumentos na motivação.”

Por sua vez, MARÇAL JUSTEN FILHO⁶⁰¹ rechaça a subsistência da Teoria dos Motivos Determinantes em âmbito administrativo, ao apontar que “sua concepção original não se presta mais ao controle de validade dos atos administrativos”, pois “foi desenvolvida nos primórdios do direito administrativo, quando ainda não se delineara de modo perfeito a distinção entre autonomia de vontade privada e vontade funcionalizada própria do direito administrativo”. Prossegue o eminente ex-Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná⁶⁰²:

“A afirmação pelo agente de que atuou fundado em determinado motivo não produz efeitos vinculante para fins de controle. Pode evidenciar-se a existência de motivos ocultos ou disfarçados. Mas não há impedimento a que a Administração Pública evidencie, posteriormente, que o ato se fundou em outros motivos, que justificavam adequadamente a decisão adotada. A equivocada indicação do motivo é uma falha, mas o grave reside na ausência de atuação orientada a satisfazer as necessidades coletivas, com observância de um procedimento democrático.

⁵⁹⁹ *Curso de direito administrativo*. 26ª edição. São Paulo : Malheiros, 2009, p. 398.

⁶⁰⁰ *Tratado de derecho administrativo – Tomo 1 – Parte General*. 7ª edição. Belo Horizonte : Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, I-34. Tradução livre.

⁶⁰¹ *Curso de direito administrativo*. 4ª edição. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 336.

⁶⁰² JUSTEN FILHO (2009), pp. 336-337.

Logo, o problema fundamental reside em identificar os motivos determinantes efetivamente adotados pelo sujeito e verificar a sua compatibilidade com o direito. Assim, suponha-se que o sujeito tenha indicado motivos determinantes teoricamente válidos e aparentemente perfeitos. Mas as provas demonstram que, na realidade, a atuação do sujeito se tinha fundado em outros motivos, radicalmente distintos. Em outras palavras, existira uma *simulação* de motivos determinantes, para ocultar o processo psicológico que realmente se verificara. Cabe superar os motivos determinantes aparentes e considerar os efetivos e reais. Comprovada a invalidade dos motivos determinantes reais, o ato deverá ser invalidado. Porém, é perfeitamente possível que os motivos determinantes reais sejam válidos. Isso conduzirá à subsistência do ato administrativo. Em suma, trata-se de aplicar o princípio jurídico contemplado para os atos jurídicos privados no art. 167 do Código Civil (‘É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma’).”

Há que ser relativizada, contudo, a opinião do eminente Professor, que mais se volta à hipótese do desvio de finalidade do que, propriamente, à possibilidade de aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes aos atos administrativos. A compatibilidade entre motivo e motivação, certamente, representa ferramenta útil para a análise da legalidade dos atos administrativos, desde que, evidentemente, sejam apurados os reais motivos que levaram o agente a atuar, pois, do contrário, a Teoria em comento se revela inútil, como bem pontuou o mestre paranaense.

Como cediço, no presente trabalho é utilizado um conceito de “motivo” distinto daquele adotado na investigação dos pressupostos do ato administrativo, pois aqui se considera como *motivo constitucional* as normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tenham relação com a regra de competência (inclusive) e autorizem a sua utilização. Estas normas componentes do motivo, como todas as normas jurídicas concretizadas, são dotadas de *programa e âmbito*, razão pela qual o “motivo” do ato administrativo (pressuposto fático) nada mais será do que o próprio âmbito normativo do *motivo*, sempre em relação à norma geral e abstrata criada com base nele.

Desta forma, a Teoria dos Motivos Determinantes, no campo das normas tributárias gerais e abstratas, aplica-se nas hipóteses em que o exercício da competência tributária é condicionado pela ocorrência de circunstâncias fácticas, tais como a instituição de CIDE ou a majoração ou a diminuição de impostos regulatórios. Nestes casos, para que reste justificada a ação legislativa (*lato sensu*) de acordo com o *motivo constitucional* destes tributos, a motivação manifestada pelo legislador deve estar em consonância com o motivo, os elementos factuais que justificaram sua atuação, até mesmo como resultado do princípio

democrático que rege a atuação do poder público no Brasil. Caso a ação legislativa não guarde correspondência com a realidade, haverá uma inconstitucionalidade latente da norma.

Em semelhante sentido, CANOTILHO⁶⁰³ admite o “vício por excesso de poder” “desde que se demonstrasse a divergência entre as disposições legais e a situação de facto a que se destinava ou se provasse a inexistência da circunstância de interesse público a que a lei se referia na ‘motivação’ do exercício da função legislativa”. Na visão do jurista português, “a legitimidade substancial das leis não dispensa a averiguação dos pressupostos justificativos, dos motivos primários invocados e dos resultados obtidos, como elementos vinculados da validade das normas legais”.⁶⁰⁴

A ressalva é a de que, no caso, não haverá incompatibilidade entre os enunciados normativos e a realidade, mas entre aqueles e as próprias regras constitucionais formadoras do *motivo* (inclusive a competência tributária), que, no processo de concretização, exigem o influxo de elementos da realidade conformadores de seu *âmbito normativo*.

Pelo exposto, pode-se falar em aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes no âmbito das normas tributárias gerais e abstratas, com as ressalvas da postura metodológica adotada neste trabalho.

7.6. Tredestinação do produto da arrecadação e direitos do contribuinte

Por fim, outro ponto a ser considerado no estudo do sistema constitucional tributário brasileiro, instituído pela CF/88, é a relação entre a destinação do produto da arrecadação (no plano fático) e sua relação com os direitos do contribuinte.

Com efeito, a destinação do produto da arrecadação, visto estritamente do plano fático, demonstra-se absolutamente irrelevante para a configuração ou caracterização do tributo, conforme a visão certa de HELENO TAVEIRA TÔRRES⁶⁰⁵. Uma vez arrecadado o

⁶⁰³ CANOTILHO (1982), p. 258.

⁶⁰⁴ CANOTILHO (1982), p. 263.

⁶⁰⁵ TÔRRES (2003), p. 140.

montante do tributo cobrado, não será o desvio orçamentário ou a apropriação indevida de dinheiro público que afetará a higidez da norma tributária em sentido estrito.

Entretanto, como a Constituição Federal, sobretudo nos casos das contribuições de intervenção e das contribuições sociais, expressamente atrela o destino da arrecadação ao atingimento da finalidade perseguidas pelo Estado brasileiro, não se pode duvidar que, com o desvio do montante arrecadado, restará desviada a finalidade desta norma, o que causará drástica violação à ordem jurídica e terá reflexos, inclusive, na esfera de direitos do próprio contribuinte.

Tratando do exemplo da CIDE, há autores que defendem a necessidade da repetição do indébito pela inconstitucionalidade da regra instituidora da contribuição, em caso de desvio do produto de sua arrecadação para finalidade diversa para a qual foi instituída, como é o caso de JUAREZ SANFELICE DIAS⁶⁰⁶:

“Ainda que a materialidade escolhida pelo legislador infraconstitucional seja semelhante à dos impostos ou das taxas (especialmente as de polícia), parece certo que a principal característica, presente na contribuição de intervenção, que a aparta dos outros tributos, é justamente a finalidade objetivada de atuar sobre o domínio econômico.

(...)

Ademais, se fixada legalmente a finalidade da criação da contribuição e houver desvio do valor arrecadado para finalidade outra, haverá evidente inconstitucionalidade, a ensejar a repetição dos valores pagos pelos contribuintes.”

Não é essa, contudo, a conclusão mais acertada, pois não se trata de invalidar a norma instituidora do tributo em função do destino diverso, dado pelo Estado, ao produto de sua arrecadação, o que tornaria a eficácia uma condição de validade da norma. A questão que se propõe é que o desvio do produto da arrecadação para finalidade diversa daquela autorizada pela CF/88 poderá dar ensejo à repetição do montante pago pelo contribuinte, com a invalidação da norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, bem como o recolhimento efetuado. O dever do Estado de empregar corretamente os recursos arrecadados, sobretudo nos casos em que a instituição do tributo está condicionado à sua aplicação em determinadas finalidades, além dos regramentos constitucionais expressos, resulta da própria

⁶⁰⁶ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUC/SP, 2002, p. 112.

necessidade de se fazer justiça com a tributação, que não se resume apenas à justa repartição dos encargos, mas ao correto empenho dos gastos⁶⁰⁷.

Em semelhante sentido, MISABEL DERZI⁶⁰⁸ sustenta que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.”

Deve ser frisado, contudo, que a correta aplicação do produto da arrecadação dos tributos somente será determinante, para efeito de possibilidade de repetição de indébito, naquelas espécies em que houver expressa relação (e imposição) entre receita e despesa, como ocorre com as contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico etc. No caso dos impostos ordinários, por exemplo, em que inexistente uma vinculação *direta* entre o ingresso e a despesa (até mesmo por proibição constitucional), não haverá qualquer direito do contribuinte em reaver valores recolhidos. No caso de mal empenho de verbas públicas arrecadadas por impostos, as únicas sanções aplicáveis serão aquelas cominadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, dirigidas, no caso, aos agentes públicos investidos na função de gerir o erário. Não haverá, frise-se, direito do contribuinte de pleitear quaisquer valores, por mais flagrantes que sejam os desvios observados.

Entretanto, deve ser lembrado que o desvio do orçamento, com a criação da Desvinculação das Receitas da União (DRU) pela Emenda Constitucional 27/2000, recebeu *status* constitucional, ainda que esta emenda seja flagrantemente inconstitucional. Não obstante, o Poder Judiciário tem chancelado a sua aplicação, o que torna os direitos dos contribuintes, com relação à restituição de montantes desviados pelo Poder Público, absolutamente insubsistentes:

⁶⁰⁷ RODRÍGUEZ BEREJO (1976), p. 102.

⁶⁰⁸ In BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição (anotado por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 1034. No mesmo sentido: RODRIGUEZ BEREJO (1976), p. 95.

“EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 27/00. FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL. DESVINCULAÇÃO DE PARTE DAS RECEITAS DECORRENTES DA ARRECADAÇÃO DA COFINS. CONSTITUCIONALIDADE.

Apela a parte impetrante contra sentença que concedeu em parte a segurança para declarar a inexigibilidade de 20% da COFINS no período compreendido entre 22 de março de 2000 e 31 de dezembro de 2000 e, em consequência, o direito da impetrante de proceder à compensação do indébito, nos termos da Lei n.º 10.637/02, atualizado pela taxa SELIC. Reitera os argumentos aduzidos na inicial quanto à inexigibilidade da COFINS a partir da competência de janeiro de 2000 até dezembro de 2003, ou, caso não seja este o entendimento, no período compreendido entre janeiro e março de 2000, aplicando-se o princípio da irretroatividade, uma vez que descaracterizada a exação como contribuição social, implicando tal circunstância na inconstitucionalidade da cobrança da referida exação, total ou parcialmente (20%), no período em questão. Requer a reforma parcial da sentença, a fim de que seja integralmente concedida a segurança pleiteada. Apela, também, a União, sustentando que: a) o art. 1º da EC nº 27/00, ao alterar o art. 76 do ADCT, desvinculando de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, 20% do produto da arrecadação de contribuições sociais da União, não promoveu nenhuma alteração na imposição tributária; b) a instituição e o nascimento da obrigação tributária relativa à COFINS continuam a ter como base o art. 195, inciso I, alínea "b", da CF e a legislação infraconstitucional que a disciplina; c) a EC nº 27/00 não pretendeu alterar o regime jurídico da contribuição, nem lhe retirar o fundamento de validade, tanto que de caráter transitória a referida desvinculação; d) a desvinculação de parte do produto da arrecadação da COFINS é posterior à imposição tributária, constituindo, portanto, questão de natureza meramente financeira; e) eventual conflito entre a destinação das contribuições dada pelo legislador constituinte originário e aquela dada pelo legislador constituinte derivado resolve-se pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da emenda constitucional, e não pela declaração de inconstitucionalidade da exação, validamente instituída, com fundamento no próprio texto constitucional. Requer a reforma da sentença, a fim de que seja denegada a segurança pretendida. A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação da parte impetrante e deu provimento à apelação da União e à remessa oficial. A Emenda Constitucional nº 27/00, ao destinar parte da arrecadação decorrente das contribuições sociais ao denominado Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, no período compreendido entre 2000 a 2003, não incorreu em inconstitucionalidade, uma vez que adstrita às limitações impostas pela Constituição Federal ao poder constituinte derivado, inexistindo, *in casu*, afronta a qualquer das cláusulas pétreas discriminadas no art. 60, § 4º. Tal destinação não implicou instituição de novo tributo, haja vista que as contribuições à seguridade social caracterizam-se pela correspondente finalidade, e não pela destinação do produto da sua arrecadação. A utilização da via da emenda constitucional, observados os limites materiais previstos na Constituição Federal, é suficiente para legitimar a desvinculação da arrecadação das referidas contribuições sociais. Não havendo a criação de novo tributo, desnecessária a observância da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, b, da Constituição Federal)”.⁶⁰⁹

É preciso ter a consciência de que os recursos arrecadados com as contribuições sociais sejam, efetivamente, direcionados para os propósitos aos quais foram elas instituídas,

⁶⁰⁹ TRF – 4ª Região, 2ª Turma, APELREEX 2003.71.00.032244-6/TRF, rel. Des. Fed. Otávio Roberto

sob pena de flagrante violação aos direitos fundamentais⁶¹⁰, pois estes recursos se prestam à efetivação, pelo Estado, de políticas públicas com o intuito de garantir os direitos humanos de Segunda Geração.

Segundo JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁶¹¹, “a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório (finalidade) e provoca o respectivo indébito tributário”. Não há dúvidas, portanto, que o Estado deve indenizar o contribuinte sempre que houver desvio do produto da arrecadação de tributos cujo produto está afetado a certa finalidade, proporcionalmente ao montante que restou desviado.

Pamplona, j. em 14/07/2009.

⁶¹⁰ Neste sentido: SCAFF (2003a), pp. 1126 e ss.

⁶¹¹ OLIVEIRA (2004), p. 131.

8. CONCLUSÕES

1. Com a queda do liberalismo e o aparecimento do Estado Social, o ordenamento jurídico teve sua função modificada, para deixar de ser meramente estrutural para passar a ser funcional. O Estado, neste contexto, deixou de ser um mero espectador da realidade, passando a ser agente interventor na busca do atingimento das finalidades sociais impregnadas no ordenamento jurídico.

2. A função do tributo acompanhou a evolução do Estado. No Estado Fiscal-Liberal, o tributo assumiu as funções de contraprestação pelos serviços públicos desempenhados pelo Estado e como preço pelo benefício obtido pelo cidadão pelos serviços prestados por aquele, em concepções contratualistas. Já em uma idéia publicística, o tributo assumiu uma concepção de mero exercício do poder de império do soberano.

3. Por sua vez, no Estado Social e Democrático de Direito o tributo é entendido como um dever fundamental dos cidadãos, como decorrência direta dos direitos fundamentais que deverão ser garantidos pelo Estado e custeados pelas receitas tributárias. No Estado Social o tributo é ainda utilizado como instrumento de intervenção do Estado nas ordens econômica e social, bem como é pautado pelas teorias do sacrifício e da solidariedade.

4. A “teoria causalista” foi uma importante doutrina que estudou o fenômeno da tributação, com raízes na Idade Média e nas concepções dos escolásticos, mas somente desenvolvida com fôlego por Benvenuto Griziotti e a Escola de Pavia. Em termos gerais, esta doutrina teve como objetivo buscar uma justificação para os tributos, radicada no custeio dos serviços gerais fornecidos pelo Estado aos cidadãos e na capacidade contributiva, partindo de uma concepção ampla e interdisciplinar do fenômeno tributário, que levava em consideração os aspectos jurídico, econômico, político e técnico.

5. A doutrina causalista foi e é muito combatida, sobretudo pelas correntes apegadas ao formalismo jurídico, que vêem na “causa” um dado extrajurídico que não tem relevância para a configuração dos tributos, mas apenas para a Ciência das Finanças. Além disto, os críticos desta teoria apontam que a “causa” civilista da obrigação não pode ser transposta para as relações tributárias, que são definidas e constituídas exclusivamente pela lei.

6. Entretanto, tendo em vista o destaque dado hodiernamente a aspectos materiais da tributação, sobretudo à capacidade contributiva, bem como por leituras interdisciplinares do Direito Tributário (*rectius*, Direito Financeiro), a teoria causalista encontra hoje ressonância em importantes discussões sobre a tributação, razão pela qual suas principais idéias podem ser aproveitadas, desde que adaptadas ao atual estágio do debate científico tributário. Neste contexto, há de ser rejeitada terminantemente a aplicação da teoria causalista às normas individuais e concretas, cuja única causa legítima decorre da própria lei. A aplicação da teoria, portanto, deve ser restringida ao estudo das normas de competência tributária e sua concretização pelas normas infraconstitucionais gerais e abstratas. Ademais, a interdisciplinaridade por ela proposta deve ser relativizada, pois a utilização de dados de outros sistemas deve ser meramente complementar aos dados do sistema jurídico, este centrado na Constituição.

7. A Constituição Federal de 1988 erige no Brasil um verdadeiro Estado Social e Democrático de Direito, cujos objetivos e fundamentos deverão irradiar efeitos sobre toda a atividade fiscal (*lato sensu*), desde a conformação e exercício das competências tributárias até o devido emprego dos recursos arrecadados. Neste contexto, destacam-se os princípios fundamentais das ordens econômica e social, bem como as normas constitucionais dirigentes, que mantêm relação direta com os enunciados integrantes do chamado “sistema constitucional tributário”, que “densificam” aqueles enunciados de conteúdo mais abstrato.

8. As normas constitucionais dirigentes impõem ao Poder Público algumas tarefas, de modo a atingir os objetivos impregnados na CF/88. Tais objetivos deverão ser alcançados também por intermédio das normas tributárias, sobretudo aqueles que pugnam pela intervenção do Estado nas ordens econômica e social e que visam garantir o máximo atendimento ao princípio da capacidade contributiva (além da garantia do mínimo existencial).

9. No Estado Social e Democrático de Direito já não se prestam à análise do sistema jurídico as vetustas teorias formalistas, que pugnavam pela separação total das ordens do “ser” e do “dever ser”. Tal concepção deve ser superada pelas doutrinas atuais, sobretudo em um estudo que parte da leitura de enunciados na Constituição. Desta forma, o pressuposto metodológico mais adequado é a Teoria Estruturante do Direito de FRIEDRICH MÜLLER, em que aspectos da realidade (o âmbito da norma) são fatores de composição (concretização) das normas jurídicas, juntamente com os dados textuais ou “programa da norma”.

10. A Teoria Estruturante do Direito admite um caráter interdisciplinar na concretização dos enunciados constitucionais, com a utilização de elementos lingüísticos não só da dogmática jurídica, mas também de outras ciências, além dos próprios elementos históricos e genéticos, como elementos secundários no processo de dação de sentido. Dessa forma, pode-se dizer que a Teoria Estruturante recepciona alguns postulados da “teoria causalista” do tributo, ainda que estes postulados devam ser relativizados (v.g., a interdisciplinaridade).

11. A análise sistemática do sistema constitucional tributário (*lato sensu*) em cotejo com os demais enunciados da CF/88, sobretudo às chamadas normas constitucionais dirigentes, revelam a importância do *motivo constitucional tributário* como dado que supera o conceito limitador de “competência tributária”, ao englobar a finalidade da tributação, as regras de competência (meios) e a própria “causa” das espécies tributárias.

12. Uma consequência da importância do *motivo constitucional tributário* é a necessidade de leitura integrada e sistemática dos enunciados do chamado “sistema constitucional tributário” com todos os enunciados da CF/88, inclusive com aqueles destinados às finanças públicas e ao orçamento, erigindo uma verdadeira “Constituição Financeira”.

13. Um traço importante da “Constituição Financeira” é a queda do falso dogma da facultatividade do exercício da competência tributária, que impõe às pessoas políticas de direito público que necessariamente exerçam suas competências. Tal circunstância é confirmada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que, na condição de norma geral de direito tributário e financeiro, dispõe sobre as limitações mínimas ao poder de tributar.

14. Com a idéia de *motivo constitucional tributário*, as competências tributárias são dotadas de um dinamismo que acompanha a evolução dos elementos da realidade (*âmbito normativo*). Logo, há um dever das pessoas políticas de direito público de produzir normas infraconstitucionais que acompanhem esta evolução, sob pena de ocorrência de uma inconstitucionalidade superveniente das normas tributárias infraconstitucionais incompatíveis com as novas concretizações constitucionais (a “situação inconstitucional” de Canotilho).

15. Dentro do conceito de *motivo constitucional tributário* tem enorme importância a finalidade dos tributos, que, inclusive, serve como principal critério para a classificação das

competências tributárias. Neste prisma, onze serão as espécies, cada uma com finalidades e controles específicos, quais sejam: (a) *Impostos ordinários*, cuja finalidade é o custeio de despesas gerais do Estado (serviços gerais e indivisíveis); (b) *Impostos regulatórios*, cuja finalidade é a regulação da ordem econômica (sistema financeiro, comércio exterior, concorrência); (c) *Impostos extraordinários*, cuja finalidade é o custeio de situação de Estado de Exceção (guerra externa ou sua iminência); (d) *Taxas*, cuja finalidade é o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis, de utilização potencial ou efetiva pelos contribuintes; (e) *Contribuições sociais*, cuja finalidade é o custeio geral de saúde, previdência social e assistência social; (f) *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, cuja finalidade é a intervenção indireta do Estado em domínios econômicos; (g) *Empréstimos compulsórios*, cuja finalidade é o financiamento de situações de Estado de Exceção (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público urgente); (h) *Contribuições de melhoria*, cuja finalidade é o ressarcimento compulsório do Estado por valorização de imóvel do contribuinte causado por obra pública; (i) *Contribuições corporativas*, cuja finalidade é o custeio de atividades de entidades de classe e de interesses profissionais; (j) *Pedágio*, cuja finalidade é o custeio especial de manutenção de via pública; e (k) *Contribuição para o custeio de iluminação pública*, cuja finalidade é o custeio de iluminação pública.

16. Outro critério de classificação que poderá ser adotado é o próprio *motivo constitucional tributário* e a necessidade de elementos factuais para o exercício da competência tributária, que aparta as espécies em dois grandes grupos.

17. A instituição de tributos que não atendam às finalidades das competências tributárias (*motivos*) isoladamente consideradas acarretará a inconstitucionalidade da norma geral e abstrata correspondente, por desvio de finalidade. Também a destinação da receita com a arrecadação do tributo, tratada pela norma instituidora do tributo, deverá ter relevância e poderá acarretar a invalidação da respectiva norma, caso o produto da arrecadação (previsto em lei) seja direcionado a finalidade diversa daquela hipoteticamente prevista para a espécie tributária correspondente.

18. Tendo em vista o dirigismo estatal promovido pela CF/88 e as finalidades específicas de cada uma das espécies tributárias, a efetividade das normas tributárias em sentido estrito é um dado relevante no contexto do sistema tributário nacional. Desta forma, as normas que não

atinjam suas finalidades deverão ser revogadas ou julgadas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, com efeito *ex nunc* a partir do momento em que seja detectada a inefetividade, no caso de inefetividade *a posteriori*, ou declaradas inconstitucionais com efeito *ex tunc*, em caso de inefetividade *a priori*.

19. Ainda em função das exigências constitucionais do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, existe o dever do Estado de motivar as normas que instituem ou alterem tributos, no caso de impostos regulatórios, contribuições de intervenção no domínio econômico, impostos extraordinários, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. Esta motivação deverá ser manifestada no ato de inclusão das novas regras no sistema, de modo a franquear aos cidadãos as razões (motivação) que ensejaram a mudança, bem como o próprio combate às novas regras em caso de não atendimento dos motivos constitucionalmente impostos.

20. Além do dever de motivação, a alteração da configuração normativa de espécies tributárias que dependam de elementos factuais autorizadores desta alteração dependerão da verificação empírica da ocorrência destes fatos, sob pena de invalidação das normas gerais e abstratas correspondentes. Trata-se não da incompatibilidade entre realidade e textos normativos, mas entre estes e as regras de competência tributária (*rectius*, do *motivo*), que sofrem processo de concretização e, portanto, influxo de elementos da realidade em seu *âmbito normativo*.

21. Por fim, o desvio do produto da arrecadação de tributos afetados a certas finalidades, quando ocorridos no plano fático, deverá ensejar o ressarcimento dos valores indevidamente recolhidos pelos contribuintes, proporcionalmente ao valor efetivamente desviado de suas finalidades. O desvio e o montante desviado deverão ser comprovados pelo contribuinte no pedido de restituição. No caso, não se tratará de uma repetição de indébito tributário, pois a norma tributária (geral e abstrata) permanece hígida constitucionalmente, mas de uma indenização genérica por malversação de recursos públicos. Tal não se dará, evidentemente, no caso da má aplicação geral dos recursos ou mesmo nos casos de apropriação indébita por servidores do Estado, cuja sanção será dirigida ao administrador de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

9. REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo : Martins Fontes, 2000.

ADEODATO, João Maurício. “A concretização constitucional de Friedrich Muller”. In *Revista da ESMape* vol .2, n.º 3, pp. 233-232, jan./mar. 1997.

———. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo : Saraiva, 2002.

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributário*. Torino : UTET, s/d.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. “Da contribuição para o custeio da iluminação pública”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 97, pp. 20 e ss.

ALVIM, Tatiana Araujo. *Contribuições sociais - desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2008.

AMARO, Luciano da Silva. “Conceito e classificação dos tributos”. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n.º 55, 1991.

———. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1998.

AMAYA, Adolfo A. *La función social de los impuestos – ensayo político-financiero de la cuestión social*. Córdoba : Dirección Nacional de Publicidad de la Universidad Nacional de Córdoba, 1961.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo : MP Editora, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/00”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 68, p. 32, 200q.

ATALIBA, Geraldo. “Regime jurídico da extrafiscalidade”. *Justitia*, julho-1966, pp. 101 e ss.

———. “Destinação do produto da arrecadação de tributo - emenda Calmon - despesas com educação”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo Vol. 75, n.º 612, pp. 18-26, out./1986.

———. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 1999.

———. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2004.

———. “Tributação extrafiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, vol. 5, s. d., p. 7/24.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª edição, 2ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2005.

———. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo : Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª edição, revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1990.

———. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição (anotado por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro : Forense, 1999.

———. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição revista (atualização de Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro : Forense, 2001.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo : Noeses, 2006.

BARROS, Maurício. “Ilegitimidade de cobrança antecipada do ICMS sem substituição violação ao art. 150, 7º da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 159, pp. 62-78, 2008.

———. “Função da lista de serviços da LC n. 116/03 e a competência tributária municipal”. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel. (Org.). *Comentários à Lei Complementar 116/03 - de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009, pp. 393-412.

BARROSO, Luis Roberto. “A efetividade das normas constitucionais revisitada”. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro n.º 197, pp. 30-60, jul./set. 1994.

———. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17ª edição. São Paulo : Saraiva, 1996.

BATALHA, Célio de Freitas. “Aspectos tributários da intervenção do Estado no domínio econômico”. *Revista de Direito Econômico*, v. 15, janeiro/1981, p. 165/194.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo : Lejus, 1998.

BELLAN, Daniel Vitor. “Contribuições de intervenção no domínio econômico”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 78, pp. 15-34, 2002.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento – uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo : Malheiros, 2005.

———. “A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro”. In *Revista de Informação Legislativa* n.º 142, 1999, pp. 35-51.

———. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo : Max Limonad, 2003a.

———. “Políticas públicas e o dirigismo constitucional”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n.º 3, 2003b, pp. 171-183.

———. *Constituição e estado de exceção permanente - atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro : Azougue, 2004.

———. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo : Quartier Latin, 2008.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos - Extrafiscalidade e Não-Confisco*. Curitiba : Juruá, 2003.

BESTER, Gisela Maria. “A concepção de Constituição de Hermann Heller – integração normativa e sociológica e sua possível contribuição à teoria da interpretação constitucional”. In *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia* n.º 24, 1995, pp. 37-58.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 5ª edição. Brasília : UNB, 1994.

———. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo : Edipro, 2001.

———. *Da estrutura à função – novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani. Barueri : Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 7ª edição. São Paulo : Malheiros, 2001.

———. “Teoria estrutural do direito de Friedrich Müller”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007, pp. 231-233.

———. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. “Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988”. In *Revista de Direito Público* 93, pp. 34-40.

———. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. In *Revista de direito tributário* n.º 63, pp. 206-210

———. “Contribuição para o IAA”. *Revista de Direito Tributário*, v.º 55, p. 115/135, janeiro-março/1991.

———. *Introdução ao direito financeiro*. 2ª edição. São Paulo : Max Limonad, 1998.

———. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 63, pp. 81-99, 2000.

———. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2001.

———. “Hermenêutica histórica em direito tributário”. In *Revista Tributária e de*

Finanças Públicas 75, pp.145-167, 2007.

BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária - uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Dissertação de mestrado. São Paulo : PUC/SP, 2008.

BRENDLER, Karina Meneghetti. “A panacéia do Estado Social e a crise fiscal”. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* n.10, pp. 367-362, maio de 2005.

BUENO JUNIOR, Loril L. “O seguro contra acidente de trabalho (uma análise do desvio de finalidade nas contribuições sociais)”. In *Boletim dos Procuradores da República* Vol. 3, nº 27, pp.21-22, jul. 2000.

BUSHMANN, Marcus Vinícius. “A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e ponderação de princípios no comércio exterior”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 9, n.º 39, julho-agosto/2001, p. 9/21.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “Sobre o conceito de norma e a função dos enunciados empíricos na argumentação jurídica segundo Friedrich Müller e Robert Alexy”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional* n.º 43, pp. 98-109, 2003.

BUZANELLO, José Carlos. “Constituição política em Hermann Heller”. In *Revista de Informação Legislativa* 129, jan./mar. de 1996, pp. 259-265.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário - Três Modos de Pensar a Tributação*. Porto Alegre : LAEL, 2009.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Direito e democracia*. São Paulo : Max Limonad, 1997.
 ————. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo : Max Limonad, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “Branquinhos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2ª edição. Coimbra : Almedina, 2008.

———. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra : Coimbra, 1982.

———. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª edição, 6ª reimpressão. Coimbra : Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. “As contribuições especiais no direito brasileiro”. In *Revista de Direito Tributário* vol. 31.

———. “Causa da obrigação tributária”. In CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro*. Rio de Janeiro : Alba, 1964, pp. 286-332.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª edição. São Paulo : Malheiros Editores, 2001.

———; BOTTALLO, Eduardo Domingos. “Inconstitucionalidades da contribuição interventiva instituída pela lei nº 10.336/01”. *IOB - Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. São Paulo n.º 14, pp. 548-541, jul. 2002.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 5ª edição. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre os princípios constitucionais tributários”. *Revista de Direito Tributário*, n.º 55, janeiro-março/1991, p. 142/155.

———. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo : Saraiva, 1999.

———. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo : Saraiva, 2005.

———. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo : Noeses, 2008.

CASSESE, Sabino. “La finanza come strumento di azioni dei potere publici”. In *Revista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Anno XLIX, n.º 2. Milano : Giuffrè, 1990.

CASTANHEIRA NEVES, A. *Metodologia jurídica – problemas fundamentais*. Coimbra : Coimbra Editora, 1993.

———. *O direito hoje e com que sentido? O problema actual da autonomia do direito*. Lisboa : Instituto Piaget, 2002.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo : Renovar, 2003.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária – Estado Social e escolha individual*. Coimbra : Almedina, 2008.

CHARNESKI, Heron. “Desvio orçamentário de finalidade das contribuições à luz do federalismo fiscal brasileiro: o caso CIDE-combustíveis”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 128, pp. 13 e ss.

CHRISTENSEN, Ralph. “Teoria estruturante do direito”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007, pp. 233-246.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Motivo e motivação de ato administrativo*. Tese de livre docência. São Paulo : USP, 1978.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

—————; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da CIDE incidente sobre remessas ao exterior-royalties”. In *Revista dialética de direito tributário* 89, pp. 71 e ss, 2003.

————— “Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e as soluções”. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo : Quartier Latin, 2007a, pp. 17-63.

—————. *Contribuições no direito brasileiro*. São Paulo : Quartier Latin, 2007b.

—————. “Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias - as contribuições especiais - a importância da base de cálculo”. In *Revista dialética de direito tributário* 156, pp. 95 e ss., 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. “Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988”. *Revista de Direito Público*, n.º 93, pp.263-276, janeiro-março/1990a.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo : Bentivegna, 1964.

COSTA, Antonio José da. “Extrafiscalidade dos tributos à luz da Constituição” *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, v. 10, n.º 40, setembro-outubro/1986, p. 45/55.

COSTA, Pietro. “O Estado de Direito: uma introdução histórica”. In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs.). *O Estado de Direito: história, teoria, crítica*. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo : Martins Fontes, 2006, pp. 95-200.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo : Malheiros, 1993.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 19ª edição. São Paulo : Saraiva, 1995.

DALLAZEM, Dalton Luiz; ALLAGE, Gonçalo Bonet. “As contribuições sociais criadas pela LC 110/01 e uma interpretação equivocada acerca da destinação de sua arrecadação ao FGTS”. In *Revista de Estudos Tributários* 24, pp.148-58. mar./abr. 2002.

DANILEVICZ, Igor. “Contribuições: do conceito à definição”. In *Direito tributário em questão – Revista da FESDT* n.º 1, 2008, pp. 101-121.

DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. São Paulo : Saraiva, 2009.

DEL NERO, João Alberto Schützer. “Do ‘Estado Liberal’ ao ‘Estado Social’ – o caso do direito privado?”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 41, pp. 97-115.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. São Paulo : Saraiva, 1971.

DERZI, Misabel. “Limites constitucionais para a instituição de contribuições”. In *Revista de direito tributário* 94.

———. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 100, pp. 65-80, 2004.

———. “A causa final e a regra matriz das contribuições. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo : Quartier Latin, 2007, pp. 637-667.

DIAS, Juarez Sanfelice. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUC/SP, 2002.

DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y sociedad democrática*. 7ª edição. Madrid : Cuadernos para el Diálogo, 1979.

DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo : Método, 2006.

DOMINGUES, José Marcos (coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo : MP Editora, 2008.

———. “O controle do desvio de finalidade das contribuições”. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 75, pp. 103-144.

DYZENHAUS, David. “Hermann Heller and the legitimacy of legality”. In *Oxford Journal of legal studies*. Volume 16, Número 4. Oxford : Oxford University Press, Inverno de 1996, pp. 641-666.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 1ª edição, 6ª reimpressão. Buenos Aires : Astrea, 2002.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª edição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971.

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

FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da paraфiscalidade*. Salvador: Livraria Progresso, 1955.

———. *Problemas jurídicos e econômicos da tributação*. Salvador : Livraria Progresso, 1958.

FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR, Alfonso. “El Estado social”. In *Revista Española de Derecho Constitucional* Vol. 23, n.º 69, pp. 139-180, set./dez. 2003.

FERRAZ, Roberto. “A inconstitucionalidade *dinâmica* da CIDE-combustíveis – a CIDE *está* inconstitucional?”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 9. São Paulo : Dialética, 2005, pp. 443-462.

———. “Intervenção do Estado na economia por meio da tributação - a necessária motivação dos textos legais”. In *Direito tributário atual* n.º 20. São Paulo : Dialética, 2006, pp. 238-252.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

———; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS. *Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo : Atlas, 1989.

———. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo : Atlas, 1994.

———. “Guerra fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coordenadores). São Paulo : Dialética, 1998, pp. 275/285.

———. *Direito constitucional – liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri : Manole, 2007.

———. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”, in *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, pp. 51-56.

FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre : LAEL, 2006.

———. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. São Paulo : MP, 2006.

FISCHER, Octavio Campos. “A Escola glorificadora da finalidade, Contribuições & Reforma Tributária”. *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* 2.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo : Quartier Latin, 2003.

GARCIA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2ª edição. Madrid : Alianza, 1985.

GHESSI, Giuseppe. “Um carteggio inedito Einaudi-Griziotti sul modo di concepire la scienza delle finanze”. In *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* n.º 2, 1991, pp. 288-313.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Nuova ristampa della nona edizione a curata da V. M. Romanelli Grimaldi. Milano : Giuffrè, 1972.

GIANNINI, Massimo Severo. *Istituzioni di diritto amministrativo*. Milano : Giuffrè, 1981.
 —————. *Diritto pubblico della economia*. Nuova edizione. Bologna : Il Mulino, 1995.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero – Volumen I*. 2ª edição. Buenos Aires : Depalma, 1973.

GODÓI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003.

GOMEZ ISAZA, Maria Cristina. “El estado social de derecho como directiva de interpretación constitucional”. In *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Pontificia Bolivariana* n.º 99, pp. 161-79, 1998.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípio da isonomia: aplicação de um modelo*. Dissertação de mestrado. São Paulo : PUC/SP, 1992.

_____. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo : Malheiros, 2002.

_____. “Contribuições de intervenção”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 7. São Paulo : Dialética, 2003, pp. 291-302.

_____; ATALIBA, Geraldo. “A contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689/88. In *Revista do Advogado* 31, pp. 11-22.

_____. “Planejamento tributário – certezas e incertezas”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 10. São Paulo : Dialética, 2006, pp. 262-275.

_____. “Tributação, liberdade e propriedade”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo : Quartier Latin, 2008, pp. 241-254.

GOUVEIA, Humberto. *Limites à atividade tributária e o desenvolvimento nacional – dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva*. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 2008.

GRAU, Eros Roberto. “IAA: contribuição de intervenção no domínio econômico”. *Revista de Direito Tributário*, v. 14, n.º 53, p.151-8, jul./set. 1990.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª edição. São Paulo : Malheiros, 2003a.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo : Malheiros, 2003b.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1998*. 12ª edição. São Paulo : Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (Uma Figura “Sui generis”)*. São Paulo : Dialética, 2000.

_____. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”. In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001.

_____. “A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre ‘royalties’”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 99, p. 133, 2003.

———. “A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE sobre combustíveis”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 104, p. 122, 2004.

———. *Dinâmica da tributação – uma visão funcional*. 2ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2007a.

———. “Em busca do controle sobre as CIDEs”. In *Revista do Advogado*, Ano XXVII, n.º 94, Nov./2007b, pp. 101-118.

———. “ADIN 2925 – um acórdão histórico numa história inacabada”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo : Saraiva, 2009, pp. 229-256.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Tradução para o espanhol de Dino Jarach. Buenos Aires : Depalma, 1949.

———. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Nuova edizione ampliata e aggiornata a cura di GIANNINO PARRAVICINI. Milano : Giuffrè, 1962.

———. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. espanhola por Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

———. *Saggi sul rinnovamento dello Studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano : Giuffrè, I, 1951.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. de Edson Bini. São Paulo : Quartier Latin, 2005.

———. *Teoría y ideología de la interpretación constitucional*. Tradução de Miguel Carbonell e Pedro Salazar. Madrid : Trotta, 2008.

GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª edição, 3ª reimpressão. Buenos Aires : Eudeba, 2003.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo – análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo*. São Paulo : Max Liminad, 1983.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 2002.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 5ª edição. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HELLER, Hermann. *Teoria do Estado*. Tradução de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo : Mestre Jou, 1968.

HENARES NETO, Halley. “A importância da destinação nas contribuições sociais”. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* n. 21, pp.625-618, nov. 2001.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1991.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas : Copola, 1996.

HORVATH, Estevão. *Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. Tese de Doutorado. USP. São Paulo, 2002.

———. “As Contribuições na Constituição Brasileira ainda sobre a Relevância da Destinação do produto da sua arrecadação”. In *Revista de direito tributário* 100.

———. “Desvinculação do Produto da Arrecadação: Efeitos”. In *Revista de direito tributário* 94.

HUGON, Paul. *O imposto*. 2ª edição. Tradução de Dorival Texeira Vieira. Rio de Janeiro : Financeiras, s/d.

INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema tributario italiano*. Napoli : Jovene, 1964.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1989.

———. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª edição. Reimpressão. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1996.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. “Empréstimo compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade”. In *Justiça Tributária*. São Paulo : Max Limonad, 1998, p.69-104.

JOUANJAN, Olivier. “De Hans Kelsen a Friedrich Müller – método jurídico sob o paradigma pós-positivista. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007, pp. 246-266.

JUSTEN FILHO. Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Tese de doutorado. PUC/SP, 1985.

———. “Contribuições Sociais”. In *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 17. São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992.

———. *Curso de direito administrativo*. 2ª edição. São Paulo : Saraiva, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4ª edição. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra : Arménio Amadio, 1976.

———. *Teoria geral do direito e do Estado*. 4ª edição. São Paulo : Martins Fontes, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª edição. Trad. de José Lamego. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LA TORRE, Massimo. “Un giurista nel crepuscolo di Weimar – Política e diritto nell’opera di Hermann Heller. In *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*. Volume 29. Firenze : Giuffrè, 2000, pp. 241-305.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de direito público e outros problemas*. Volume 2. Brasília : Ministério da Justiça, 1997.

LINARES QUINTANA, Segundo V. *El poder impositivo y la libertad individual – la causa constitucional del impuesto en el derecho fiscal argentino y comparado, y especialmente a través de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Buenos Aires : Alfa, 1951.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária*. São Paulo : Quartier Latin, 2005b.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. “Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)”. In *Revista de direito tributário* 94.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Mexico : Universidad Iberoamericana, 2002.
 ————. *Law as a social system*. New York : Oxford University Press, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. “Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade”. In *Revista dialética de direito tributário* n.º 154, 2008, pp. 51-60.

MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra : Coimbra, 2007.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo : Max Limonad, 2000.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? In *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 50, n.º 258, pp. 913-947, out./dez. 2001.

MARTÍN QUERALT, Juan. “Estudios preliminares”. In VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos vícios do ato administrativo*. São Paulo : Malheiros, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

MELIÁ, Manuel Cancio. *Los Orígenes de la teoría de la adecuación social*. Bogotá : Universidad Externado de Colombia, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26ª edição. São Paulo : Malheiros, 2009.

———. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo : Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional - o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. São Paulo : Saraiva, 1999a.

———. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2ª edição. São Paulo : Celso Bastos, 1999b.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo : Quartier Latin, 2004.

MICHELS, Gilson Wessler. “Desenvolvimento e sistema tributário”. In BARRAL, Welber (org.). *Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*. São Paulo : Singular, 2005, pp. 225-258.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro : Renovar, 2005.

———. “Legitimidade como conflito concreto no direito positivo”. In *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*, Vol. 68, n.º 3, pp.169-188, jul./dez. 2002.

———. “As medidas provisórias no Brasil diante do pano de fundo das experiências alemãs”. In GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo : Malheiros, 2003a, pp. 337-355.

———. “Igualdade e normas de igualdade”. In *Revista Brasileira de Direito Constitucional* n.º 1, pp.11-21, 2003b.

———. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Tradução de Peter Naumann. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2007.

———. *Teoria Estruturante do direito*. Vol. I. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2008.

MUSGRAVE, Robert. *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental – Volume 1*. 1ª edição, 2ª tiragem. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo : Atlas, 1976.

———. *Teoria das finanças públicas - Vol. II*. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo : Atlas, 1973.

NABAIS, José Cabalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra : Almedina, 1998.

NAUMANN, Peter. “Positivismo: seminário Friedrich Müller”. In *Boletim dos Procuradores da República*, vol. 3, n.º 29, pp.5-7. set. 2000.

NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Trad. de Juan Ramallo Massanet. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

———. *Teoría general del derecho*. Tradução de José Zafra Valverde. Madrid : Rialp, 1962.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo : Saraiva, 1988.

———. “Concretização constitucional versus controle dos atos municipais”. In *Revista da Faculdade de Direito de Olinda*. Vol. 4, n.ºs 6 e 7, pp. 15-40, 2000.

———. “A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito”. In GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo : Malheiros, 2003a, pp. 356-376.

———. “Del pluralismo jurídico a la miscelánea social: el problema de la falta de identidad de la(s) esfera(s) de juridicidad en la modernidad periférica y sus implicaciones en América Latina”. In VILLEGAS, Mauricio Garcia; RODRÍGUEZ, César A. (orgs.) *Derecho y sociedad en América Latina: un debate sobre los estudios jurídicos críticos*. Bogotá : Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos ILSA/Universidad Nacional de Colombia, 2003b, pp. 261-290.

———. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil*. São Paulo : Martins Fontes, 2006.

———. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo : Martins Fontes, 2007.

_____. *Transconstitucionalidade*. São Paulo : Martins Fontes, 2009.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro : Renovar, 1997.

_____. *Teoria dos princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro : Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva, 1994.

NOHARA, Irene Patrícia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo : Atlas, 2002.

NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. *Law and society in transition: towards responsive law*. 2ª edição, 2ª impressão. New Jersey : Transaction, 2005.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Reedição. Coimbra : Almedina, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos”. *Revista de Direito Tributário*, n.º 56, p. 84/91.

_____. “Contribuições corporativas, finalidade e fato gerador”; *Revista dialética de direito tributário* 73, pp. 50 e ss, 2001.

_____. “Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira”. In *Revista dialética de direito tributário* 108, pp. 123-138, 2004.

_____. “O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa”. In *Revista dialética de direito tributário* 131, pp. 45 e ss, 2006.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições para Intervenção no Domínio Econômico no Direito Tributário Brasileiro*. Tese de Livre-docência. USP, 1988.

_____. “Contribuições especiais - noções gerais - contribuição de intervenção no domínio econômico”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Publicas*, v. 3, n.º 12, p. 50-65. jul./set. 1995.

PAIVA, Leila. *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*. Dissertação de mestrado, USP. São Paulo, 1994.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições - custeio da seguridade social*. Poro Alegre : Livraria do Advogado, 2007.

PESSOA, Adriano Monte. “A causa jurídica da obrigação tributária”. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 46, set./out.-2002, pp. 43-63.

PETRY, Rodrigo Caramori. “O critério finalístico no controle de constitucionalidade das contribuições especiais”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 112, pp. 106 e ss.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Perfil constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. “As contribuições de intervenção no domínio econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 81, p. 74, 2002.

———. “Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 100, pp. 101-108, 2003.

PINTO FERREIRA. *Princípios gerais do direito constitucional moderno – Volume II*. 5ª edição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971.

POMINI, Renzo. *La ‘causa impositionis’ nello svolgimento storico della dottrina finanziaria* (reimpressão). Milano : Giuffrè, 1951.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967. Tomo II*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1967.

———. *Comentários à Constituição de 1967 – com a Emenda n. 1, de 1969. Tomo I*. 2ª edição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1970.

———. *Tratado de direito privado – Tomo I*. Campinas : Bookseller, 1999.

QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Tributação nos mercados financeiro e de capitais*. 2ª edição. São Paulo : Dialética, 1999.

REGO, Bruno Noura de Moraes. “Da inconstitucionalidade da destinação dos recursos da CPMF”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 35, pp. 22 e ss.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. “Tributação e desenvolvimento”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 48, pp.143-162.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Natureza jurídica do empréstimo compulsório no sistema tributário nacional*. Rio de Janeiro : Forense, 1985.

ROCHA, Valdir de Oliveira. “Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição”. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo : IOB, n.º 5, 1ª quinzena, março/1995.

RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero – un ensayo sobre los fundamentos teóricos de Derecho Financiero*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

———. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. In *Revista española de derecho financiero* 125, jan./mar.-2005, pp. 5-40.

ROSEMBUJ, Tulio. *El hecho de contribuir*. Buenos Aires : Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Tomo III*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1963.

———. *Hacienda y Derecho – Tomo IV*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1966.

———. *Hacienda y Derecho – Tomo VI*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1973.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito constitucional tributário e “due process of Law”*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

———. *Discriminação das rendas tributárias*. São Paulo : José Bushatsky, 1972.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Classificações no sistema tributário brasileiro”. *Justiça Tributária*. São Paulo : Max Limonad, 1998, pp. 125-147.

—————; CANADO, Vanessa Rahal. “Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação”. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo : Quartier Latin, 2007, pp. 301-318.

—————; PISCITELLI, Tathiane. “Análise da destinação dos recursos da CPMF no período de 2001 a 2006”. *Cadernos Direito GV*, v. 05, pp. 09-31, 2008.

SANTIAGO, Igor Mauler. “Reflexões sobre o Direito Tributário na pós-modernidade: separação dos poderes e espécies tributárias”. *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* 6.

SANTOS, Boaventura de Sousa. “Notas sobre a história jurídico-social de Pasárgada. In SOUTO, Cláudio; FALCÃO, Joaquim (orgs.). *Sociologia e direito: leituras básicas de sociologia jurídica*. São Paulo : Pioneira, 1980, pp.87-95.

SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa : Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. “Normas Programáticas: análise político-constitucional”. *Revista de Direito Público*. São Paulo. v.21. n.86. p.139-52. abr./jun. 1988.

SANTOS, Marcelo Paiva dos. “Teoria estruturante do direito: aspectos das contribuições de Friedrich Müller ao direito”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* 4, pp.117-144.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “As majorações de alíquotas do IOF: decretos nº 6.339/2008 e nº 6.345/2008”. *Revista Fórum de Direito Tributário* 33 (maio/jun. 2008), pp. 11-52.

SARLET, Ingo Wolfgang. “O estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade”. In *Ajuris: Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*. Vol. 25, n.º 73, pp.210-36, jul. 1998.

SCAFF, Fernando Facury. “Para além dos direitos fundamentais do contribuinte: o STF e a vinculação das contribuições”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003a, pp. 1125-1149.

———. “Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da contribuição”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 94, pp. 38-52, jul. 2003b.

———. “As contribuições sociais e o princípio da afetação”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 98, pp. 38-52, jul. 2003c.

———. “Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão”. *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* 5, 2005a.

———. “O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder – estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri : Manole, 2005b, pp. 543-557.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade - Empresa.” In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SCHUARTZ, Luis Fernando. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico”. In GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo : Dialética, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Contribuições e vinculação de sua receita”. In *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 9. São Paulo : Dialética, 2005.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation* (reprint). New York : Macmillan and Co., 1895.

SIDOU, J. M. Othon. *Natureza social do tributo*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Forense, 1978.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo : Malheiros, 1998.

———. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo : Malheiros, 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. “Medida Provisória nº 413: inexistência de caso de relevância e urgência”. In *Revista dialética de direito tributário* 151, p. 38 e ss.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte : Del Rey, 1994.

———. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense, 2002.

———. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte : Del Rey, 2004.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan. *Ciência Política & Teoria do Estado*. 7ª edição. Porto Alegre : LAEL, 2010.

TÔRRES, HELENO TAVEIRA. “Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n.º 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 47, 1999.

———. “A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica”. In *Revista de Direito Tributário* 74, out./dez. 1996, pp. 52-89.

———. “Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, pp. 87-108, 2001.

———. “Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003, pp. 1147-1167.

———. “Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento”, in *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10,

pp. 11-12. Salvador : CAJ – Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível na Internet: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 1º de setembro de 2004.

———. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2003a.

———. “Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A Cide-Tecnologia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º Volume*. São Paulo : Dialética, 2003b.

———. “A CIDE-combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 9. São Paulo : Dialética, 2005a, pp. 180-212.

———. “Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005b, pp. 96-156.

———. “A CIDE-combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais”. In TORRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas (Org.). *Tributação no setor de petróleo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005c, pp. 180-212.

———. “Direitos fundamentais e conflitos de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro: o caso dos municípios”. *Revista Fórum de Direito Tributário* 33 (maio/jun. 2008), pp. 53-86.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*, Rio de Janeiro : Renovar, 1991.

———. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume III – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1999.

———. “A fiscalidade dos serviços públicos no Estado da Sociedade de Risco”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, pp. 121-159.

———. “Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária”. In *Revista de Direito Tributário* 88.

———. “A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar”. In *Revista eletrônica de Direito do Estado* 4, 2005.

———. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro : Renovar, 2009.

TRIGO, Régis Pallotta. “As contribuições sociais instituídas pela LC n.º 110/01 analisadas sob o enfoque da finalidade, eficácia temporal (anterioridade e irretroatividade), extrafiscalidade e bases de cálculo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 76, pp. 66/80, 2002.

UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2ª edição. Padova : CEDAM, 1999.

VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo : Max Limonad, 1997.

———. *Causalidade e relação no direito*. 4ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000.

WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Tradução para o italiano de Maggiorino Ferraria e Giovanni Bistolfi. Torino : Unione Tipografico-Editrice, 1891.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho ductil*. 8ª edição espanhola. Trad. de Marina Gascón. Madrid : Trotta, 2008.

ZOLO, Danilo. “Teoria e crítica do Estado de Direito”. In COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs.). *O Estado de Direito: história, teoria, crítica*. Tradução de Carlos Alberto Dastoli. São Paulo : Martins Fontes, 2006, pp. 3-94.