



UM PASSO ATRÁS: A NECESSÁRIA REAPROXIMAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO FINANCEIRO PARA EFETIVIDADE DO CONTROLE JUDICIAL DAS CONTRIBUIÇÕES.*

ONE STEP BACK: THE NECESSARY REAPPROXIMATION BETWEEN TAX LAW AND FINANCIAL LAW FOR THE EFFECTIVENESS OF JUDICIAL CONTROL OF CONTRIBUTIONS.

Raquel de Andrade Vieira Alves**

Resumo: O presente artigo analisa a interação entre o Direito Tributário e outras Ciências, bem como outros ramos autônomos do direito, a partir dos recortes internos e externos que devem ser feitos para o respectivo estudo da disciplina, ressaltando a importância do resgate do diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro para a efetividade do controle judicial das contribuições no Brasil.

Palavras-chave: Direito Tributário e Direito Financeiro. Interdisciplinariedade. Contribuições.

Abstract: This essay analyzes the interaction between Tax Law and other Sciences, as well as other autonomous branches of law, from the internal and external cuts that must be made for the respective study of the discipline, emphasizing the importance of rescuing the dialogue between Tax Law and Financial Law for the effectiveness of judicial control of contributions in Brazil

Keywords: Tax Law and Financial Law. Interdisciplinarity. Contributions.

* Publicado em ago. 2025.

**Doutora em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Ex-Assessora de Ministro do Supremo Tribunal Federal. É autora do livro: Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. Advogada. E-mail: ravalves@ig.com.br.



INTRODUÇÃO

Um longo caminho, ao mesmo tempo, afasta e aproxima o Direito Financeiro e o Direito Tributário no Brasil. Começando pela autoafirmação histórica da autonomia do estudo jurídico do fenômeno financeiro-tributário frente a outros fenômenos alheios ao direito, até o reconhecimento do Direito Tributário como disciplina jurídica autônoma, constituída por princípios e regras específicos, como a capacidade contributiva.

Apesar de segregadas, para fins didáticos, não é possível – e tampouco recomendável – esquecer que o Direito Financeiro e o Direito Tributário nascem umbilicalmente ligados e, ainda que se reconheça ser o primeiro mais amplo do que este último, na medida em que o regramento de sua atividade compreende o gasto público, a gestão financeira e a obtenção de receitas, dentre elas, as receitas tributárias, enquanto o Direito Tributário disciplina apenas estas últimas receitas públicas, o estudo de ambas as disciplinas se complementa. E assim dizemos não só em função do surgimento da disciplina no Brasil e no panorama jurídico externo, mas, sobretudo, em virtude do papel assumido pelo tributo dentro da sociedade, ao longo dos anos.

Com efeito, a própria evolução do Estado determinou as diferentes acepções que o tributo passou a ter até adquirir a feição mais atual, sendo responsável, igualmente, pela gradativa relevância que a imbricação das duas disciplinas adquiriu nos últimos tempos. Nesse ponto, a espécie tributária que melhor representa esse elo entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário é representada pelas contribuições que, como afirma José Marcos Domingues, desde a sua origem representam um instituto fadado a desempenhar um “papel-dublê” reservado aos tributos contemporâneos, na medida em que a sua arrecadação serve a um só tempo ao financiamento das atividades estatais e à consecução das políticas públicas fundadas nos valores constitucionalmente consagrados¹.

Infelizmente, os avanços em relação ao papel do Estado e da tributação na sociedade moderna produziram correspondentes reflexos na dogmática jurídica tradicional, mas não na jurisprudência do país. Os Tribunais, refletindo as determinações da última instância em matéria de controle de constitucionalidade das leis – a Suprema Corte –, têm reiteradamente ignorado a interseção entre o plano dos tributos e o plano das finanças e, com isso, têm deixado de aplicar

¹ DOMINGUES, José Marcos. “O Código Tributário Nacional, a Constituição e as Contribuições Parafiscais”. Cadernos de Debates Tributários - Tema: Aspectos Controvertidos do CTN. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.



os efeitos decorrentes dessa imbricação em matéria de aferição da constitucionalidade das contribuições.

Há duas explicações para isso, conquanto somente uma delas seja objeto de exame pelo presente estudo. A primeira, refere-se à postura reducionista adotada por parte da doutrina clássica de Direito Tributário, durante muito tempo, como reflexo da sua necessidade de autoafirmação como disciplina autônoma, a qual resumiu este último às normas acerca da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, enquanto ao Direito Financeiro se atribuiu a disciplina da atividade financeira estatal. Essa postura redutora estabeleceu um corte metodológico que isolou o estudo das duas disciplinas a ponto de afirmar-se que a análise do Direito Tributário se encerraria com o pagamento do tributo. Com isso, questões afetas à aplicação dos tributos, a despeito de terem sido inseridas no debate jurídico pelo texto constitucional, foram subtraídas da análise tributária, posição essa que evidentemente exerceu influência sobre as decisões judiciais.

É precisamente essa questão que será analisada a seguir, a partir do diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, cuja retomada pela jurisprudência nacional é essencial para fins de resgate da identidade constitucional das contribuições, com reflexos não só a nível de justiça fiscal, como também em termos de reequilíbrio do pacto federativo².

Reconhecemos, contudo, que essa não é a causa isolada do que convencionamos chamar de “involução jurisprudencial”. E, com isso, chegamos à segunda explicação para o problema apontado: apesar de já ter ocorrido uma evolução na dogmática do Direito Tributário, a ponto de se perquirir, para além dos aspectos inerentes à incidência da tributação, também a sua função à luz dos objetivos contemplados na Constituição³, em matéria de controle de constitucionalidade da norma tributária, as consequências práticas de sua invalidação constituem fator determinante para a análise judicial. O “consequencialismo” nas decisões judiciais em matéria tributária⁴, porém, será objeto de outro estudo. Por ora, cabe-nos analisar as interseções entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro e como o seu reconhecimento auxilia na efetividade do controle judicial das contribuições.

² Nesse aspecto, vide: ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

³ Confira-se: BORGES, José Souto Maior. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 211, 2013. p. 106-121.

⁴ Para um aprofundamento quanto à análise consequencial aplicada à jurisprudência pátria, ver: MAGALHÃES, Andrea. *Jurisprudência da Crise - Uma perspectiva pragmática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.



I. Interdisciplinariedade e intertextualidade: recortes necessários

Niklas Luhmann⁵ forneceu uma importante contribuição ao estudo do direito, ao preconizar um recorte da realidade através da noção de sistemas como construções de sentido capazes de reduzir a complexidade do mundo, permitindo que a vida e a ação humana pudessem se orientar. Assim, ínsita à noção de sistema está a ideia de ordenação de elementos em torno de um princípio comum. Tal princípio comum, por sua vez, reveste o sistema de uma espécie de dever de coerência que informa a atividade interpretativa e permite a identificação de distinções entre os diversos sistemas existentes, cada qual com seus códigos binários próprios. O direito, no caso, se estrutura a partir do código binário lícito/ilícito, que não possui relevância e nem aplicabilidade frente a outras áreas de conhecimento, da mesma forma que os códigos binários próprios da economia, da contabilidade, da sociologia, dentre outros, não têm aplicabilidade no campo do direito⁶.

Isso, contudo, não significa negar a interação entre o direito e outros campos do saber. Ao contrário, a noção de fechamento do sistema em torno de um objetivo comum que lhe confere unidade é justamente o que permite diferenciá-lo de outros sistemas, possibilitando a influência de elementos do exterior sempre a partir das possibilidades conferidas pelo próprio sistema. Trata-se do “*paradoxo do sistema autorreferencial*”; de Luhmann, de modo que a abertura ao real, do ponto de vista cognitivo, constitui condição de fechamento e viabilidade do próprio sistema.

Em outras palavras, a incompletude é uma característica geral do conhecimento e afeta de igual forma o campo do direito. Contudo, esse cenário não conduz ao caos, pois o próprio sistema jurídico traz a solução para as suas incompletudes, não sendo possível colher diretamente do ambiente exterior os dados de determinação interna do sistema. Como bem identifica Misabel de Abreu Machado Derzi, embora os fatores externos do ambiente sejam básicos para o sistema, que cognitiva e semanticamente para eles abre-se, pode o sistema

⁵ LUHMANN, Niklas. *Law as a Social System*. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004. Cap. 9. p. 377-380.

⁶ “Deveras, as diversas ciências do conhecimento humano estão submetidas aos seus códigos binários próprios. Tomam um mesmo fato cultural e buscam reduzir as complexidades a ele inerentes, tendo em conta o que há de relevante para o seu campo objetual.” (BARRETO, Paulo Ayres. “Ordenamento e sistemas jurídicos” in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) *Constructivismo lógico-semântico*, vol I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 263)



convertê-los em dados próprios, geralmente adaptados, e a partir daí atuar em processo contínuo⁷.

Dessa forma, o sistema jurídico recebe influência de outras Ciências do conhecimento humano, como as Ciências Econômicas, Sociais, Políticas, entre outras, assim como, os ramos autônomos do próprio direito interagem constantemente entre si, colaborando, na visão de Paulo Ayres Barreto, para tornar ainda mais complexa a avaliação do sistema normativo em sua dinâmica natural⁸.

Essa interação entre as diferentes Ciências, ou nas palavras de Marcelo Neves⁹, esse espaço de comutação discursiva entre os diversos campos do saber, é referido como “interdisciplinarietà”. Não obstante, “interdisciplinarietà” é uma expressão dotada de diferentes significações, sendo utilizada ora para fazer referência à interação entre as diferentes Ciências, ora para fazer referência à interlocução entre as disciplinas jurídicas autônomas, o que, de certa forma, vai de encontro à ideia de unidade do direito a partir da teoria sistêmica.

Em função disso, grande parte dos autores afirma não ser possível falar-se em “interdisciplinarietà” entre os ramos autônomos do direito, sendo tal autonomia meramente didática, já que o sistema jurídico seria indissociável. Essa é a posição de Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, para quem a interdiscursividade entre os textos jurídicos denomina-se “intertextualidade interna”¹⁰.

Segundo o autor, a “intertextualidade” manifesta-se no plano da linguagem e infirma o projeto do isolamento disciplinar, através do intenso diálogo entre os textos. É o procedimento elementar para a composição do texto, que parte de duas ou mais materialidades textuais, desenha e atualiza o sentido naquela situação particular de interdiscursividade, podendo ser operada em dois níveis: estritamente jurídico ou interno; extrajurídico ou intertextualidade externa. Apenas esta última modalidade corresponderia à chamada “interdisciplinarietà”. Nessa linha, o próprio saber disciplinar, em função do axioma da intertextualidade, levaria ao

⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p 44.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Op. Cit. p. 258.

⁹ NEVES, Marcelo. “Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinarietà”. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003. p. 210-212.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. Capítulo 3, p.200.



interdisciplinar buscando a indispensável complementariedade, em paradoxo semelhante à questão da autorreferenciabilidade do sistema apontada por Luhmann.

Seja como for, independentemente da nomenclatura utilizada; “interdisciplinariedade” ou “intertextualidade”, o mais importante não é apenas reconhecer a interação do Direito com outras Ciências ou o permanente diálogo entre os diferentes ramos jurídicos, mas, sobretudo, identificar os distanciamentos e as aproximações existentes entre eles, mediante recortes internos e externos.

Os recortes externos são indispensáveis para separar o direito do não direito, ou seja, para dar a tônica do debate jurídico, deixando de lado considerações sobre elementos externos à Ciência do Direito que não foram incorporados ao texto jurídico pelo legislador. Já os recortes internos são necessários para a definição dos contornos de cada disciplina jurídica autônoma, evitando o baralhamento de princípios e regras específicos que regem cada um dos ramos do direito.

I.1. Direito Tributário e Ciência das Finanças

O primeiro esforço de distinção e aproximação, em linha com o paradoxo do estudo disciplinar, consiste em separar o Direito Financeiro da Ciência das Finanças ou da Política Financeira; o jurídico-financeiro do que não é jurídico. Como destaca Celso de Barros Correia Neto, no campo do Direito Financeiro e Tributário, o recorte jurídico epistemológico afasta do discurso jurídico a Ciência das Finanças e a Política Fiscal¹¹.

Aliomar Baleeiro, estudando o fenômeno financeiro e o econômico afirma que “*as finanças públicas sofrem as consequências da estrutura e conjuntura econômicas, tanto quanto podem modifica-las*”¹². Daí a ideia de utilizar-se o instrumental financeiro para a provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar o desemprego, etc. Nas palavras do autor, “*a Ciência das Finanças, nesse caso, age como orientadora ou informante da Política Financeira, ou, simplesmente, da Política para fins extrafiscais*”.

¹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. “Formação do Direito Tributário como disciplina jurídica: recortes e exclusões”. Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC, v. 36, nº 01, Ceará, 2016. p. 123.

¹² BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 17ª Ed. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 07.



É possível notar na referida passagem da obra de Aliomar Baleeiro que não se faz uma distinção entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário e o Financeiro, de forma que o fenômeno financeiro é tratado como sinônimo do fenômeno tributário e ambos fazem parte da Ciência das Finanças. Isso se deve ao fato de que, na época em que Aliomar escrevia (1950-1960), não havia distinção nas cadeiras das Universidades entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças. Só havia a disciplina Ciência das Finanças. Apenas mais tarde é que o Direito Tributário ganha autonomia frente ao Direito Financeiro, pois antes era preciso separar o fenômeno jurídico do não jurídico, extrajurídico ou pré-jurídico. Ou seja, separar a Ciência das Finanças e a própria Política Fiscal do Direito Financeiro/Tributário.

Nesse esforço de segregação, até de certa forma exagerado, a fim de afirmar a autonomia do Direito Tributário como Ciência, Alfredo Augusto Becker, por exemplo, refere-se à “*infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas que o desviriliza - pois exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária [..]*”¹³. E prossegue ainda, “*o maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)*”¹⁴. Essa contaminação, afirma o jurista, seria responsável por prostituir a atitude mental jurídica.

Apesar de reconhecer a importância da Ciência das Finanças para a compreensão do fenômeno da tributação, Becker prega uma rigorosa separação didática e científica entre o Direito Tributário e a Ciência das Finanças. Nesse ponto, convém destacar que, assim como a posição de Aliomar Baleeiro deve ser interpretada à luz do contexto histórico em que o autor se encontrava, a opinião de Becker também deve ser contextualizada. Com efeito, a ausência de uma disciplina própria para o Direito Tributário e a presença de um emaranhado de normas sem sistematização dificultava a compreensão da legislação fiscal e permitia a consideração de elementos não jurídicos pela jurisprudência para a solução de problemas jurídico-tributários. Em um cenário como esse, parecia mesmo necessário pintar com tintas fortes os limites do fenômeno jurídico-tributário¹⁵.

O próprio Aliomar Baleeiro, mais tarde, publica uma coletânea de estudos denominada “Clínica Fiscal” (1958)¹⁶ e, na sequência, Becker lança o seu livro “Teoria geral do direito

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 05

¹⁴ Ibid. p. 24.

¹⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit. p. 124.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Clínica fiscal. Salvador: Livraria do Progresso, 1958.



tributário” (1963) que, no primeiro capítulo, se refere ao “manicômio jurídico-tributário”¹⁷, como forma de descrever a situação caótica da legislação tributária da época, no Brasil. Nesse contexto, não é difícil compreender a posição extremada adotada por diversos autores, a que retornaremos adiante.

Por ora, importa-nos a lição de Luís Eduardo Schoueri, que reconhece a importante contribuição da Ciência das Finanças ao estudo da tributação, através do auxílio à investigação (i) da necessidade da tributação e (ii) de seus efeitos sobre a economia. Com base nisso, o autor elenca quatro funções para o tributo: a primeira delas é a (a) função *arrecadadora*, que ganha redobrada importância no Estado Contemporâneo, à medida que o tributo passa a constituir o principal meio de financiamento das atividades estatais. Porém, além de se tornar a principal fonte de financiamento do Estado, ao longo da sua evolução, se percebe que a tributação produz efeitos na Economia, seja gerando novas distorções, seja atuando para o atingimento de determinadas atividades estatais. A partir daí, é possível elencar ainda as funções: (b) *distributiva*, pois através da tributação pode-se promover uma redistribuição de renda, modificando as condições iniciais dos agentes econômicos e reduzindo as desigualdades sociais; (c) *alocativa*, visto que a tributação não é neutra e interfere na alocação dos recursos totais entre o setor público e o privado, tendo como reflexo a indução de comportamentos; e, finalmente, a função (d) *estabilizadora*, quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um equilíbrio no nível de emprego; bem como a estabilidade de preços e da balança de pagamentos¹⁸.

Os efeitos da tributação importam, sobremaneira, ao formulador da política tributária, orientando a sua atuação na escolha dos modelos de tributação que melhor se adequem às finalidades pretendidas. Entretanto, em que pese a evidente conexão entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário, não cabe ao intérprete adotar argumentos de índole econômico-financeira para a exegese da norma de incidência tributária quando o próprio sistema jurídico assim não o fez.

De fato, a compreensão do fenômeno tributário-financeiro perpassa por razões de cunho econômico, moral e político, porém tais razões antecedem a elaboração do texto jurídico. Assim, elas servem para orientar o seu estudo, mas não para influenciar, na prática, a

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Cap. I, item 2.



interpretação da incidência tributária, a menos que a própria norma jurídica assim o determine à luz das possibilidades do sistema.

Corroborando as conclusões parciais, especificamente quanto ao recorte externo do Direito Financeiro – igualmente aplicáveis ao Direito Tributário – é de ver o ensinamento do Professor Ruy Barbosa Nogueira:

Disto resulta que a Ciência das Finanças, embora seja acentuadamente ciência econômica, não pode deixar, no seu estudo econômico, de apreciar, relacionadamente, os aspectos políticos e jurídicos que envolvem a economia pública ..

Isto não significa que a Ciência das Finanças se confunda com a Política ou com o Direito, apenas demonstra que a Ciência das Finanças, tendo por objeto material de estudo a atividade financeira do Estado, que também é objeto material daquelas ciências, mantém afinidades com elas, mas ao estudar a mesma matéria o faz de forma diferenciada, isto é, apenas sob o prisma teórico estuda esses fenômenos econômicos, considerando ao mesmo tempo suas colocações políticas e jurídicas.

Isto demonstra que as ciências não são isoladas, mas compõem um conjunto de formas ou métodos para abranger todos os aspectos do conhecimento e alcançar a verdade.

Com esta explicação queremos ressaltar aos estudantes de Direito que a Ciência das Finanças, dada a sua forma de estudo especulativo de toda a atividade financeira, é informativa para os estudos e elaborações dogmáticas do Direito Financeiro, posto que este tem a missão de disciplinar, por meio de normas jurídicas, a mesma atividade financeira do Estado.

Quer no momento de elaboração da doutrina, quer da legislação ou da jurisprudência, o jurista especializado em direito financeiro não pode deixar de estar informado dos dados e conclusões teóricos da Ciência das Finanças.¹⁹

I.2 Direito Tributário e Direito Financeiro: o papel do tributo no estágio atual da sociedade

O segundo recorte trata de distinguir os diferentes ramos do Direito, cada qual sujeito a princípios e regras específicos, sendo essencial para o presente estudo a distinção e o respectivo diálogo entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro. Frise-se que a unidade do ordenamento jurídico não significa negar a existência de princípios próprios ao Direito Tributário, mas tão somente a existência de uma valoração fundamental comum ao sistema jurídico, que deve fundamentar todos os ramos que o compõem²⁰. Ao mesmo tempo, cada ramo distinto do direito deve respeitar as valorações fundamentais específicas dos demais.

Nesse contexto, o objeto de estudo principal do Direito Tributário: o tributo, somente adquire a feição atual a partir do chamado “Estado Fiscal” ou “Estado de Direito”, período em

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 04.

²⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário – Steuerrecht. Trad. da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 68-70.



que o Estado passa a ser regido por normas jurídicas. Até então prevalecia uma forma de Estado não organizado e custeado fundamentalmente pelo seu próprio patrimônio, assumindo o tributo um papel meramente secundário dentro da sociedade. Ricardo Lobo Torres classifica essa fase em dois períodos distintos: “Estado Patrimonial” – que corresponde ao Estado Feudal – e o “Estado de Polícia” – que corresponde ao Estado Absolutista.²¹

Contudo, ainda na Antiguidade Clássica já é possível identificar figura semelhante ao tributo, embora este fosse utilizado mais como um instrumento de subjugação dos povos vencidos nas guerras do que propriamente como meio de financiamento do Estado. Nessa época, o tributo não era cobrado de toda sociedade e nem dos cidadãos livres, não estando presente ainda a ideia de que toda a sociedade deveria contribuir para o financiamento dos gastos públicos. O povo que vencia a guerra exercia o denominado “direito de pilhagem” sobre o vencido, apossando-se de seus bens e de sua própria liberdade, e sujeitando-o ao pagamento de pesados tributos. Nesse período, portanto, a tributação aparecia como *o preço da falta de liberdade*, pois tributação e liberdade eram valores absolutamente incompatíveis.²²

Durante os Estados Patrimonial e Absolutista, com a ascensão e a queda do feudalismo e, em seguida, a expansão do absolutismo, a acepção do tributo passa por uma longa transição. A partir daí, o tributo começa a adquirir uma feição contratual, consolidando-se como prestação paga em pecúnia e não mais *in natura*, através de bens ou serviços, como vinha sendo até então. Até aqui não só não havia direitos subjetivos em face do Estado, como este último não conhecia nenhuma limitação de ordem legal.

É somente com o Constitucionalismo do final do século XVIII, fruto das revoluções liberais burguesas na França e nos Estados Unidos, que o Estado passa a conhecer os seus limites, presentes agora nas Constituições dos Estados Federais. Da mesma forma, a tributação adquire feições atuais, passando a se submeter a normas que trazem critérios de justiça na arrecadação e na aplicação dos recursos.

O primeiro regime federalista do mundo surgiu em 1787, com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos que, em sua Seção 8, art. 1º, trouxe norma expressa sobre a

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Renovar: Rio de Janeiro, 2010. p. 7-10.

²² SCHOUEI, Luís Eduardo. Op. Cit. Cap. I, item 1.



arrecadação de tributos e a sua uniformidade no território americano²³. A Constituição Francesa de 1791, por sua vez, estabeleceu pela primeira vez a capacidade contributiva na tributação²⁴.²⁵

Nesse cenário, surge o modelo de Estado a que podemos chamar de “Estado Fiscal”. O que caracteriza o Estado Fiscal é justamente o novo perfil da receita pública, ou seja, a principal forma de custeio das atividades estatais, que passa a ser o tributo e não mais os ingressos originários do patrimônio do monarca. A partir desse momento, o particular passa a transferir recursos de seu patrimônio para o patrimônio do Estado, a fim de custear as suas atividades e, como consequência, a relação entre o tributo e a liberdade se inverte: só quem é livre paga tributos e não ao contrário, como acontecia na Antiguidade Clássica. Pode-se dizer, assim, que o tributo passa de *preço da falta de liberdade a preço da liberdade*.

O Estado Fiscal, a seu turno, pode ser dividido em três diferentes modelos, de acordo mais uma vez com a classificação cunhada por Ricardo Lobo Torres e adotada no presente trabalho: (i) “Estado Fiscal Minimalista” ou “Estado Liberal Clássico” (fim do século XVIII ao início do século XX); (ii) “Estado Fiscal Social” (final da segunda década do século XX até o final da penúltima década); e (iii) o Estado Social e Democrático de Direito, que corresponde ao Estado atual (a partir da última década do século XX até hoje, cujo marco temporal de início é a queda do muro de Berlim, em 1989).

A primeira forma de Estado Fiscal que surgiu foi o Estado Minimalista ou Liberal Clássico, cujos valores máximos eram a liberdade e a propriedade privada, já que o surgimento dessa forma de Estado resultou de movimentos liberais burgueses contra os desmandos da Monarquia e os privilégios da nobreza. Nessa época, o Estado tinha como funções básicas: o exercício do poder de polícia para garantir as liberdades do cidadão; a administração da justiça e alguns poucos serviços públicos, não necessitando de um amplo sistema tributário para fazer face a essas despesas. Ressalte-se que não havia surgido ainda a ideia de que a liberdade, para que não seja meramente formal, pressupõe a redução das desigualdades sociais.

É com o surgimento do Estado Fiscal Social, na segunda década do século XX, que o Estado abandona a postura de mero garantidor de liberdades individuais e passa a intervir na

²³ “Será da competência do Congresso: Lançar e arrecadar taxas, direitos, impostos e tributos, pagar dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos; mas todos os direitos, impostos e tributos serão uniformes em todos os Estados Unidos; Levantar empréstimos sobre o crédito dos Estados Unidos (...);”

²⁴ “Todas as contribuições serão igualmente repartidas entre todos os cidadãos proporcionalmente aos seus recursos.”

²⁵ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. Cap. I, item 1.2.



ordem econômica e social. E, com isso, a tributação ganha um destaque importante, porque com o agigantamento do Estado torna-se necessária uma arrecadação mais efetiva, e não apenas isso, mas as novas atividades estatais passam a demandar novas formas de financiamento, período que marca o surgimento das contribuições, como espécies tributárias específicas para a realização de determinadas atividades pelo Estado.

O mais interessante é que, a partir do Estado Fiscal Social, a preocupação se desloca da simples arrecadação do tributo para as suas finalidades. Ou seja, a tônica do novo modelo estatal é dada pela finalidade da tributação e a liberdade adquire uma dimensão coletiva, em contraposição à liberdade individual do modelo anterior de Estado.

Não obstante os avanços desse modelo, o fato é que, tal como o modelo Liberal Clássico, ele também se esgota, já que o orçamento se expande exageradamente e o Estado não é capaz de entregar todas as prestações que se comprometeu a realizar. Com efeito, o Estado Fiscal Social acabou se excedendo na tributação e nos gastos públicos para atender à sua política intervencionista e de ampliação do assistencialismo, da previdência e da seguridade social, entrando em uma grave crise financeira e orçamentária pelo crescimento descontrolado da dívida pública, no final da década de 1970.

Essa crise do modelo de Estado Social marca o surgimento de uma nova forma de Estado, a partir dos anos 1990, cujo marco temporal é a queda do muro de Berlim em 1989: o denominado “Estado Social e Democrático de Direito”, que representa a sociedade atual e se caracteriza pela retração do modelo intervencionista anterior, com a diminuição do papel do Estado e o respectivo crescimento da participação da própria sociedade civil organizada no atendimento às necessidades da coletividade. Ante a impossibilidade estatal de suprir certas demandas sociais, a própria sociedade toma para si tarefas antes delegadas ao Estado e, com isso, o debate se volta não propriamente para a redução da tributação, mas para o encerramento de um ciclo de aumentos tributários crescentes, que não mais se justificam, ante as novas tarefas assumidas pela sociedade civil.

A ideia aqui não é o rompimento com o modelo social anterior, mas sim, a de que as necessidades humanas são infinitas, mas os recursos - ao contrário - são esgotáveis. Desse modo, em um universo de inúmeras necessidades a serem supridas por recursos finitos, ganha imenso destaque, ao lado do tributo, a figura do gasto público.



A tônica atual, portanto, não corresponde mais à finalidade da tributação, como era no Estado Social, mas sim, ao efetivo emprego dos recursos que foram arrecadados pelo Estado com os tributos. Pode-se afirmar, assim, que o paradigma de “*como arrecadar*” do Estado Mínimo passa para o de “*para que arrecadar*”, no Estado Social, e agora, no Estado Social e Democrático de Direito, para “*como gastar*”. O tributo, nesse sentido, passa a ser visto por outro ângulo, que é o da sua efetiva aplicação nas finalidades para as quais ele foi criado.

Essa evolução dos modelos de Estado, que se reflete no papel do tributo dentro da sociedade, explica bem o aumento gradativo da função de destaque que o Direito Financeiro passou a assumir nos debates jurídicos, ao longo dos anos. Desde o Estado Fiscal Social, o agigantamento das atividades estatais e o atendimento a finalidades específicas, com o objetivo de intervir nos campos social e econômico, fez com que os estudos se voltassem para a realidade orçamentária. Além disso, a necessidade de aumento das receitas do Estado trouxe à tona uma espécie de exação cuja qualificação é dada não mais pela ocorrência do fato imponible, mas sim, pelas finalidades constitucionais a serem atendidas a partir de sua arrecadação.

Diante desse novo contexto, o Direito Financeiro passou a não caber mais dentro da Ciência das Finanças e o reconhecimento de sua autonomia, ainda que tardio, era uma medida necessária.

O primeiro registro de estudo do Direito Financeiro como disciplina autônoma no panorama do sistema jurídico externo é reconhecido na obra de Myrbach-Rheinfeld, de 1910, cuja versão traduzida para o francês ficou conhecida no Brasil²⁶. Como bem identifica Giuliani Fonrouge, ao final da Primeira Guerra Mundial (1914-1918), a Alemanha foi a nação mais prejudicada pelos seus efeitos danosos, o que explica o grande desenvolvimento da teoria jurídica sobre os fenômenos financeiros naquele país. Percebeu-se, então, que a teoria do direito privado não era suficiente para compreender os novos problemas do Estado Alemão; o contrato de empréstimo público, por exemplo, não se revestia das mesmas características do mútuo entre os particulares e, assim como ele, diversas instituições jurídicas ganhavam contornos distintos daqueles adotados pelo Direito Civil, sob a ótica da atividade financeira estatal.

Começando pela Alemanha, o Direito Financeiro espalhou-se pela Itália, Suíça e França, dando origem às primeiras codificações fiscais, inspiradas no Estatuto Financeiro do *Reich*

²⁶ A obra citada é “*Précis de Droit Financier*”, c.f. CORREIA NETO, Celso de Barros. Op. Cit. p. 130; TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 15; e FONROUGE, C. M. Giuliani. “Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica.” Revista Forense, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61.



(*Reichsabgabenordnung*), de 1919. Essa codificação resultou de um intenso processo de afirmação do Direito Financeiro como disciplina jurídica independente, apartada não só da Ciência das Finanças, mas igualmente de outros ramos do direito. Assim é que, após vencer a batalha contra os civilistas, conforme menciona Giuliani Fonrouge, era necessário ainda vencer a resistência dos tratadistas de direito administrativo. Apesar de posições em sentido contrário, a vitória ficou a cargo da autonomia jurídica do Direito Financeiro²⁷.

No Brasil, as discussões em torno da autonomia do Direito Financeiro frente à Ciência das Finanças só ganharam corpo entre as décadas de 1940 e 1950, embora as primeiras obras de Direito Financeiro brasileiro tenham surgido ainda no final do século XIX. Nesse ponto, a promulgação da Constituição Federal de 1946 desempenhou relevante papel, a partir da previsão de competência à União para editar “normas gerais de direito financeiro” (art.5º, XV, “b”²⁸). Conforme relata Aliomar Baleeiro, em seu livro “Alguns Andaimos da Constituição”, em que o autor aborda o processo da constituinte que deu ensejo à Carta de 1946, a princípio, durante os trabalhos da constituinte não se inseriu no texto deles resultante a atribuição de competência à União para legislar sobre as normas gerais de Direito Financeiro.

A emenda que inseriu essa competência no projeto que deu origem à Constituição de 1946 foi de autoria justamente de Aliomar Baleeiro, em conjunto com Rui Santos, João Mendes e Luiz Vianna (Emenda nº 938). Em sua justificativa, os constituintes expunham as tendências mundiais à autonomia e à codificação do Direito Financeiro, bem como a necessidade de disciplinar de modo uniforme o regramento atinente aos institutos de Direito Tributário, tais como obrigação, prescrição, compensação, entre outros, evitando, em suas palavras, “o pandemônio resultante de disposições diversas não só de um mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”²⁹.

Conforme relata Baleeiro, o seu esforço durante os trabalhos da constituinte consistia em afirmar a autonomia do Direito Financeiro frente a outros ramos jurídicos, fazendo questão

²⁷ Giuliani Fonrouge menciona, nesse sentido, a posição de D’Alessio, para quem o Direito Financeiro representava apenas uma parte especializada do Direito Administrativo, negando a sua autonomia. (D’ALESSIO, *Premessa allo studio dell diritto finanziario*, *Rivista italiana di diritto finanziario*, 1937, I, p. 111 apud FONROUGE, C. M. Giuliani. Op. Cit. p. 62)

²⁸ Constituição de 1946

“Art 5º - Compete à União:

XV - legislar sobre: [...]

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;”

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimos da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950. p. 152.



de frisar as graves consequências práticas advindas, especialmente, de sua inserção como capítulo do Direito Administrativo, a permitir, assim, que cada um dos Estados legislasse com liberdade sobre o tema, gerando inúmeros conflitos normativos. Como exemplo, o jurista citava a questão do contrato de compra e venda, que vários Estados equiparavam à empreitada para efeito de tributação, porém, afirmava que se houvesse regramento geral e uniforme, controvérsias como essa poderiam ser evitadas³⁰.

Não obstante os apelos da doutrina, apenas em 1963 a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo inseriu em sua grade curricular a disciplina do Direito Financeiro, sob a influência da promulgação, em 1961, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, tendo a Comissão do Ensino Superior do Conselho Federal de Educação, em 1962, fixado um currículo mínimo a ser observado pelas Faculdades de Direito, em que obrigatoriamente deveria constar o ensino da disciplina. A justificativa dada pode ser observada a seguir:

A autonomia da cadeira de Direito Financeiro resulta de um exame detido dos atuais desdobramentos da profissão de advogado, prestando assistência a empresas e orientando-as quanto a regulamentos financeiros e imposições fiscais. (Parecer n. 215, de 15-9-1962)³¹

A preocupação, entretanto, pelo que se observa da justificativa da Comissão e pelos relatos de Aliomar Baleeiro quanto aos trabalhos da constituinte que deu origem à Carta de 1946, centrava-se nos aspectos afetos à tributação, em direção à construção de um tratamento legislativo uniforme, e não propriamente em relação à atividade financeira estatal. Ou seja, o ponto central das discussões ligava-se ao Direito Tributário, como tido hoje, e não ao Direito Financeiro.

Contudo, à época, Direito Financeiro e Direito Tributário constituíam uma só disciplina, não havendo distinção entre esses ramos, para fins didáticos. Todo o esforço da doutrina até então havia se concentrado na afirmação da autonomia do estudo do Direito Financeiro, em sentido amplo, sem cogitar a segregação entre os fenômenos financeiro e tributário.

I.2.1. A formação do Direito Tributário como disciplina jurídica autônoma no Brasil

³⁰ Ibid. p. 155.

³¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. Cit. p. 18.



A despeito da inexistência de distinção entre os aspectos jurídicos ligados à atividade financeira estatal e os aspectos jurídicos ligados à incidência tributária quando da inauguração da cadeira de Direito Financeiro nas Faculdades de Direito do país, Ruy Barbosa Nogueira, antes disso, já ensaiava uma segregação entre as disciplinas e, em 1954, enquanto lecionava na cadeira da Ciência das Finanças, na Faculdade de Direito da PUC-SP, o jurista elaborou o primeiro programa de Direito Tributário do país. Observava o autor que o problema da ausência da cátedra de Direito Tributário nas faculdades dificultava a construção doutrinária e jurisprudencial da disciplina. Confira-se:

O primeiro problema jurídico-tributário que se apresenta em nosso país é exatamente o da escassez do ensino e conseqüentemente da elaboração, quer doutrinária, quer jurisprudencial, do Direito Tributário.

Enquanto a realidade econômica e o fenômeno da tributação se agigantam em nosso país, até hoje as Faculdades de Direito não criaram, no currículo acadêmico, a cadeira de Direito Tributário.³²

Rubens Gomes de Sousa, por sua vez, conta que, em 1956, sustentou, no primeiro Congresso Latino-Americano de Direito Tributário, em Montevideu, a necessidade de incluir a disciplina Direito Tributário nos cursos de direito³³. Na sequência, logo após a criação da cátedra de Direito Financeiro nas faculdades, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que praticamente deu forma ao sistema tributário atual. A partir dela, pela primeira vez na história legislativa do Brasil fazia-se referência ao sistema tributário na Constituição, ganhando um capítulo inteiro dedicado ao tema no texto constitucional. O conteúdo da EC nº 18/65 não só foi integrado à Constituição de 1967, com alterações, como influenciou a elaboração do Código Tributário Nacional, aprovado em 1966, mas cujo primeiro anteprojeto, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, encontrava-se no Legislativo desde 1954.

³² Ibid. p. 17-18.

³³ FOLLONI, André. O papel da Ciência do Direito Tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353> Acesso em: 23/03/21.



Felizmente, os incansáveis esforços de Rubens Gomes de Sousa não foram em vão e, a partir da edição do Código Tributário Nacional e da existência de um capítulo próprio dedicado ao sistema tributário nacional na Constituição, não fazia mais sentido considerar o Direito Tributário como um capítulo do Direito Financeiro.

Ademais, a presença de um emaranhado de normas tributárias editadas pelos entes federados, sem a devida sistematização, tornava impossível a sua compreensão. José Souto Maior Borges apresenta bem o panorama da legislação fiscal do país na época e a perplexidade da doutrina diante desse quadro, no seguinte trecho:

Parece certo ao autor que o jurista deve participar, não apenas como expectador, das vicissitudes e condicionamentos históricos do seu tempo e da sociedade em que está imerso. Entretanto, a sua tarefa se torna mais difícil quando constata, não sem certa inquietude, sucessivas alterações a dificultar o entendimento dos textos das leis tributárias e, conseqüentemente, a sua reta aplicação. São por demais conhecidas as metáforas vez por outra encontradas em alguns autores para caracterizar o fenômeno da tributação: expressões como *patologia tributária*, *manicômio jurídico-tributário* e *clínica fiscal* atestam o estado de espírito em que se encontra a doutrina.³⁴

É importante que se diga que os esforços doutrinários de segregação das duas disciplinas naquele momento chegaram a produzir posições extremadas por parte de alguns autores, os quais passaram a pregar um corte metodológico tão rígido entre o Direito Tributário e o Financeiro para a reafirmação da autonomia daquele, a ponto de se afirmar que seu estudo se encerraria com o pagamento do tributo. A passagem a seguir exemplifica bem a situação:

O que o Estado vai fazer do dinheiro levantado mediante o emprego de certo tributo não exerce nenhuma influência em sua configuração jurídica. Não é, sequer, objeto do Direito Tributário o estudo de tal questão. O Poder Público aplica os dinheiros entrados nos cofres públicos de acordo com a legislação da despesa, sintetizada, na lei orçamentária (que não é tributária). Esta matéria é de Direito Financeiro. Pretender, como, infelizmente, ainda se faz, argumentar com o destino do dinheiro arrecadado – para determinar se um tributo é imposto, taxa ou contribuição – é confundir Direito com Ciência das Finanças. É misturar o jurídico com o pré-jurídico. É adotar pré-conceito financeiro, para resolver questão jurídica. É transportar informações e considerações pré-legislativas para o campo da exegese jurídica. É dar a bugalhos lugar entre os alhos. É retroceder décadas. É desprezar o notável esforço científico-doutrinário de emancipação do Direito Tributário relativamente à Ciência das Finanças.

³⁴ BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 10.



Conforme mencionado anteriormente, as posições doutrinárias devem ser lidas dentro do contexto temporal em que expressadas. De fato, fazia sentido à época advogar a distinção radical entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, pois somente assim seria possível a criação da disciplina autônoma do Direito Tributário nas faculdades do país. Em função disso, boa parte da doutrina, no período, concentrou seus estudos na análise da estrutura da norma de imposição, deixando de lado o exame da função dos tributos dentro do sistema jurídico.

Assim, durante algum tempo a dogmática jurídico-tributária se ocupou do estudo da obrigação tributária e do fato gerador, ficando adstrita às causas da tributação, sem, contudo, aprofundar a análise para atingir as suas finalidades, já que tal análise não era necessária e nem mesmo desejável diante do objetivo de distinguir a disciplina tributária da financeira. E aqui, leia-se “finalidades” da tributação não como sinônimo de interpretação econômica do Direito Tributário, porquanto as finalidades a serem levadas em consideração pelo intérprete devem ser aquelas positivadas pelo ordenamento, sendo em sua essência jurídicas, as quais nada tem a ver com os objetivos econômicos da incidência tributária. Em decorrência da Capacidade Contributiva, a norma tributária incide sobre fatos dotados de relevância econômica, porém quando se fala em interpretação finalística não é a eles que se está referindo, e sim, à destinação pública da arrecadação tributária.

O exagero foi preciso naquele momento e logrou êxito em seu desiderato, culminando com a inclusão do Direito Tributário como disciplina destacada do Direito Financeiro nas Faculdades de Direito do Brasil, a partir da reestruturação da grade curricular em relação ao tema na Universidade de São Paulo e na Universidade Mackenzie, em 1971³⁵. A reflexão que se pretende introduzir, contudo, é que essa posição não mais se justifica, de modo que a própria doutrina já a ultrapassou. Resta agora a incorporação dessa mudança também no plano judicial.

II. A figura das contribuições como espécie tributária autônoma e a evolução da dogmática do Direito Tributário

As contribuições surgem a partir do Estado Fiscal Social, no século XX, com o objetivo de atender às demandas específicas do modelo estatal da época. Nesse ponto, o incremento da complexidade das atividades públicas, operada em função da modificação do papel do Estado no período que sucedeu o colapso do Estado Liberal Clássico, não mais admitia a simplificação

³⁵ FOLLONI, André. Op. Cit.



do fenômeno financeiro, exigindo figuras tão complexas quanto o novo papel assumido pelo Poder Público.

Com a inserção de novos direitos nas Constituições das nações, que, ao contrário dos então existentes, exigiam uma postura estatal ativa no cenário econômico e social, visando garantir condições mínimas de vida para a população, o Estado começa a ter de agir para que estes novos direitos se tornem efetivos. Paralelamente, ao passo em que o Estado deixa de ser mero espectador do que vinha ocorrendo no campo social e econômico para transformar-se no grande protagonista desse processo, a equação tributo-benefício começa a demandar uma reformulação teórica, a fim de adequar as novas atividades estatais às suas respectivas fontes de custeio.

Além disso, após a Segunda Guerra Mundial, os Estados experimentaram despesas que até então desconheciam, a fim de restabelecer a situação econômica e social anterior ao caos instalado no pós-guerra. Para prover as necessidades de alojar, alimentar, medicar os cidadãos e reunir grupos e famílias dispersos, o Estado teve então que, de uma hora para outra, e sem o planejamento adequado, obter recursos financeiros que custeassem essas ações. Esse cenário exigiu não só um meio arrecadatório rápido e eficaz, como obrigou o poder estatal a descentralizar as suas obrigações para organismos paraestatais.

Como destacou o jurista Gilberto de Ulhôa Canto, um fato que sempre esteve na raiz das contribuições foi o caos gerado pelas guerras dentro da sociedade, principalmente na Europa, seja pela dizimação da população, pela perda de empregos, de habitações, pela escassez de alimentos, ou mesmo pela perda da integridade física da população³⁶.

Isso, contudo, não significa que as contribuições nunca existiram até então. É possível encontrar espécies semelhantes ainda no Estado Liberal Clássico, para custeio das corporações de ofício, e dentro da Igreja Católica, na Idade Média, para custear guerras e calamidades públicas³⁷. A questão aqui é que a ideia de que seria função própria do Estado garantir a saúde, a educação, a assistência social e a previdência, tanto quanto as liberdades individuais e a propriedade privada, surge no Estado Fiscal Social e, junto com ela, surgem as contribuições

³⁶CANTO, Gilberto de Ulhôa apud FERNANDES, Simone Lemos. Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis. Belo Horizonte: Delrey, 2005. p. 43-44.

³⁷FARIA, Sylvio Santos. Aspectos da Parafiscalidade. Salvador: Progresso, 1955. p. 25-26.



como instrumento específico de intervenção do Estado no setor social e em setores específicos da economia.

E porque não o fazer através dos impostos, que eram uma figura tributária que já existia anteriormente? Primeiro, porque essa integração entre os Modelos de Estado (Liberal e Social) ainda não estava completa, então seria muito difícil impor um ônus financeiro sobre toda a coletividade, relativo a uma despesa específica, que iria beneficiar apenas um determinado grupo. E segundo, porque, surgindo à margem do Direito Tributário, e à margem do próprio orçamento fiscal, a sua instituição e expansão era muito mais fácil, assim como a propagação da ideia de vinculação dos recursos financeiros a certos objetivos.

Há quem diga, com isso, inclusive, que, a partir da integração completa dos modelos estatais e do reconhecimento das contribuições como espécies tributárias, não faria mais sentido a sua existência como uma figura autônoma dentro do sistema tributário³⁸. E, de fato, nos países em que o ordenamento jurídico não contemplava um regime jurídico próprio para as contribuições, elas foram pouco a pouco sendo absorvidas pelas espécies tributárias já existentes no ordenamento, à medida que era reconhecida a sua natureza tributária. Tanto que, no Brasil, ao primeiro sinal das novas exações, com a promulgação da Constituição de 1934, a doutrina questionou a possibilidade de sua existência como categoria autônoma³⁹.

Esse questionamento fazia sentido na época, pois o domínio do sistema tributário nas Constituições estava reservado somente aos impostos e às taxas. Por isso, ante a impossibilidade de enquadramento das contribuições como uma espécie autônoma dentro do ordenamento pátrio, a única solução plausível era classificá-las como taxas ou como impostos. Entretanto, a partir da inclusão das contribuições na Constituição de 1988, a doutrina, a jurisprudência e a legislação brasileiras, evoluíram para o delineamento de um regime jurídico próprio para tais figuras, reconhecendo-lhes natureza tributária e autonomia como espécie de tributo.

Até então, as contribuições, que surgiram no ordenamento jurídico pátrio com a Constituição de 1934, só chegaram a constar dentro do Sistema Tributário Nacional a partir de Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, e até a vigência da Emenda Constitucional nº 08, de 14 de abril de 1977, que as retirou do Sistema Tributário Nacional da

³⁸ Nesse sentido, ver: IBRAHIM, Fábio Zambitte. A Previdência Social no Estado Contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação. Rio de Janeiro: Impetus, 2011. p. 256-270.

³⁹ FERNANDES, Simone Lemos. Op. Cit. p. 74-75.



Constituição, proporcionando uma oscilação na jurisprudência do STF em relação à sua natureza jurídica.

No período compreendido entre a promulgação da Carta de 1946 e a de 1988, a tese dominante entre os partidários da natureza tributária das contribuições propunha o seu enquadramento ora como impostos, ora como taxas, de acordo com a materialidade de sua incidência. Entretanto, Rubens Gomes de Sousa já nessa época, concebia as contribuições como figuras autônomas, entendendo se tratarem de uma terceira espécie tributária, que abrigaria as contribuições de melhoria e as parafiscais. Seu entendimento se baseava na redação do art. 30, inciso III, da Constituição de 1946, que conferia competência aos três entes federados para a cobrança de “*quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços*”.

Em documento endereçado ao Congresso Nacional para ser utilizado como subsídio na elaboração de uma legislação que definisse as espécies tributárias, Rubens Gomes de Sousa externou seu posicionamento:

A elaboração do conceito de contribuição suscita entretanto um problema preliminar relativo à extensão de seu alcance. Provavelmente devido ao fato da Constituição, em seu art. 30, nº I, se ter referido especificamente à contribuição de melhoria, ainda lhe definindo o conceito, no parágrafo único daquele mesmo artigo, através da fixação dos seus limites, gerou-se uma opinião generalizada, embora superficial, de que o tipo ‘contribuição de melhoria’ esgota toda a espécie ‘contribuição’. Não nos parece que seja esse o melhor entendimento do assunto, mesmo porque a Constituição, no mesmo artigo, nº III, atribui com caráter comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a cobrança de quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.⁴⁰

Observa-se então que, de fato, a partir da Constituição de 1946, a doutrina brasileira começou a reconhecer a natureza tributária das contribuições, ainda que oscilante em relação à sua autonomia como espécie tributária. Isso já demonstra um reconhecimento da evolução do papel do Estado, assumindo que o tributo, nesse contexto, poderia ser manejado como instrumento de políticas econômicas e sociais para o alcance de objetivos distintos da mera arrecadação.

Não obstante, essa noção ainda não estava consolidada, já que não havia um regramento específico para as contribuições que permitisse a identificação de seu regime jurídico. Tanto é

⁴⁰ FERNANDES, Simone Lemos. Op. Cit. p. 140-142.



assim que o Supremo Tribunal Federal chegou a afastar a natureza tributária das contribuições ao Instituto do Açúcar e do Alcool, sob a égide da Constituição de 1946, alegando que elas não se prestariam à “finalidade própria dos tributos”. Confira-se trecho do voto proferido pelo relator, em que é possível identificar a visão de que o tributo não serviria para custear atividades relacionadas à intervenção do Estado na economia:

[...] Levanta-se, assim, a questão de ser ou não tal contribuição um tributo. Tenho para mim que não, pois não tem ela caráter fiscal, sendo simples expediente indispensável à execução de um plano econômico, destinado à defesa de produto que constitui a principal riqueza da vasta região do país.⁴¹

Com advento da Constituição de 1988, as contribuições passaram novamente a integrar o Sistema Tributário Nacional, embora não tenham sido mencionadas pelo art. 145, que enumera as espécies tributárias, e apesar de o constituinte não lhes ter conferido um regime jurídico idêntico aos dos impostos, o que também gerou controvérsias na doutrina quanto à sua natureza.

Entretanto, como bem reconhece Paulo Ayres Barreto, a refutação da natureza tributária das contribuições com base na dicção legal do art. 145 da Constituição não convence, pois a menção do dispositivo aos impostos, taxas e contribuições de melhoria se referiria aos tributos cuja competência é atribuída de modo indistinto a todos os entes federados⁴².

Sendo assim, o STF, ao enfrentar a questão à luz da Constituição de 1988, no julgamento dos RE's 146.733 e 138.284, em 1992⁴³, assentou a natureza jurídica tributária das contribuições, reconhecendo-lhes como espécies autônomas, e pacificando de uma vez por todas a tese de que a destinação dos recursos faz parte da norma de incidência tributária.

Ou seja, ao reconhecer as contribuições como espécies tributárias autônomas, a Corte, seguindo a tendência da doutrina tributária mais recente, reafirmou que a finalidade e a respectiva destinação dos recursos arrecadados com as contribuições são uma decorrência da norma constitucional de competência. Nesse ponto, Paulo Ayres Barreto se refere à *destinação*

⁴¹ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. MS nº 4.063. Ministro Relator Rocha Lagoa. Julgado em 20.05.57. RTJ 7/591, 1958.

⁴² BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011. p. 90-91.

⁴³ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 146.733. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 29.06.92. DJ de 06.11.92.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 138.284. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 01.07.92. DJ de 28.08.92.



do produto da arrecadação e à *finalidade* como temas distintos, embora imbricados. Não obstante ambos integrem o conteúdo finalístico das contribuições, o autor faz uma distinção baseada no momento da análise. Assim, a finalidade, segundo sua visão, seria a causa que deu ensejo à instituição ou majoração da contribuição, enquanto a destinação do produto da arrecadação atuaria no plano da consequência⁴⁴.

Contudo, seja a partir do estudo da causa ou finalidade, seja a partir da análise da consequência ou destinação do produto da arrecadação, o fato é que o conteúdo finalístico das contribuições é um elemento essencial para a sua validação constitucional e deve ser observado por todos os poderes. O que implica dizer que: sem a existência de uma finalidade específica no plano fático, ou mesmo que existente, sem o efetivo emprego dos recursos arrecadados para custeio das finalidades que ensejaram a sua criação, não há competência para a instituição de contribuições.

Explicando a relação entre a finalidade e o destino da arrecadação do ponto de vista normativo, Paulo Ayres Barreto identifica a existência de duas normas de estrutura que condicionam a validade constitucional das contribuições: a) a que prevê uma finalidade que justifique a sua criação; e b) a que prevê expressamente a destinação do produto de sua arrecadação. Respeitadas essas condicionantes, originam-se, no plano legal, duas normas de conduta igualmente relevantes para a caracterização das contribuições: c) a que determina o pagamento do tributo; e d) a que vincula a destinação do montante arrecadado após o pagamento⁴⁵.

Desse modo, as normas de estrutura que informam a criação das contribuições produzem efeitos diretos no encadeamento normativo que se instala no plano infraconstitucional, de maneira que uma desvinculação da destinação para a qual a contribuição foi originalmente criada para atender, seja no plano constitucional ou legal, seja a nível infralegal, ou mesmo no plano fático, afeta a própria regra-matriz de incidência tributária.

Esse é o regime jurídico específico das contribuições, que impõe a observância pelo Direito Tributário tanto da finalidade, enquanto elemento integrante da estrutura normativa que cria a exação, quanto do destino do produto da arrecadação, enquanto dado financeiro que completa o sentido da exigência.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Op. Cit. p. 155-156.

⁴⁵ Ibid. p. 158.



III. A “involução da jurisprudência” e a necessidade de reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro para efetividade do controle judicial das contribuições

Com efeito, embora já se tenha como certo pela maioria da doutrina, não só a natureza tributária das contribuições, mas a sua classificação como espécie de tributo autônoma, cujo elemento distintivo em relação às demais espécies é a destinação do produto de sua arrecadação, que, a um só tempo, justifica a sua existência e lhe condiciona a validade, o tratamento do regime jurídico aplicável às contribuições pela jurisprudência não evoluiu no mesmo passo em que a dogmática tributária.

Nesse ponto, o reconhecimento doutrinário da relevância da destinação do produto da arrecadação das contribuições para a sua caracterização apesar de constituir um marco teórico demasiado importante para a doutrina do Direito Tributário, solucionou apenas parte do problema, pois, como as contribuições não tiveram o mesmo regime jurídico dos impostos na disciplina da Constituição, diversas questões relativas ao tema foram suscitadas e chegaram à apreciação da Suprema Corte.

Assim é que, em relação à edição de lei complementar contendo as normas gerais e definindo os elementos essenciais da obrigação tributária para a instituição de contribuições, o STF, na oportunidade em que examinou a constitucionalidade da lei instituidora da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL)⁴⁶, assentou a sua desnecessidade, já que a própria Constituição teria feito isso ao discriminar pormenorizadamente as bases de cálculo das contribuições destinadas à seguridade social. A discussão, todavia, permaneceu em relação às demais contribuições.

Parte da doutrina, com base nisso, passou a defender a necessidade de edição de uma lei complementar definidora das normas gerais das contribuições, como requisito para o exercício

⁴⁶ “[...] por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 – já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição – da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável.”

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 146.733/SP. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 29.06.92. DJ de 06.11.92. Na mesma linha: BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 138.284/CE. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 01.07.92. DJ de 28.08.92; BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 150.755/PE. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 18.11.92. DJ de 20.08.93.



da competência tributária⁴⁷. Outros, no entanto, interpretaram a menção do art. 149 ao art. 146, III, como um reconhecimento da aplicação das normas gerais do Código Tributário Nacional às contribuições⁴⁸. O STF, por sua vez, ao analisar a constitucionalidade do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), no RE nº 177.137⁴⁹, reconheceu tratar-se o mesmo de uma verdadeira contribuição interventiva, afirmando na ocasião a desnecessidade de edição de lei complementar para a sua exigência.

A partir dessa manifestação, a jurisprudência passou a entender ser desnecessária a edição de lei complementar prévia para instituição de contribuições em geral, à exceção das residuais do §4º do art. 195. Entretanto, é preciso lembrar que, ao contrário das contribuições para a seguridade social, as demais contribuições não possuem suas linhas estruturais previstas na Constituição. Além disso, o Código Tributário Nacional não cuidou especificamente dessa espécie tributária, de modo que, ausente a lei complementar definidora dos aspectos essenciais das contribuições, as atenções sobre a atividade do legislador ordinário devem ser redobradas.

Por outro lado, em relação à possibilidade de instituição de novas contribuições para a seguridade social não previstas ainda no texto constitucional, não obstante o art. 154, I, da Constituição Federal determine que os impostos criados através da competência residual da União devam ser instituídos por lei complementar; devam ser não cumulativos; e não possam ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados no texto constitucional, o STF entendeu que a remissão feita pelo art. 195, § 4º⁵⁰ a esse dispositivo exige apenas que as novas contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sejam instituídas por lei complementar e não tenham fato gerador ou base de cálculo coincidentes com os das demais contribuições já existentes.⁵¹

⁴⁷ Vide: MANEIRA, Eduardo. “Condecine - Aspectos gerais”. In: Priscila da Souza. (Org.). Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012. p. 297-313; MARTINS, Natanael. “As Contribuições ao FUST e ao FUNTTEL”. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. São Paulo: Dialética, 2001. p. 353.

⁴⁸ Vide: GAMA, Tácio Lacerda. “Sobre os papéis da lei complementar no regime jurídico das contribuições interventivas”. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 99, 2007, p. 95-102.

⁴⁹ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 177.137/RS. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 24.05.95. DJ de 18.04.97. No mesmo sentido: BRASIL. STF. Tribunal Pleno. AgRg no RE nº 173.065/RS. Ministro Relator Maurício Corrêa. Julgado em 30.05.95. DJ de 15.09.95.

⁵⁰ “Art. 195. § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

⁵¹ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 228.321/RJ. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 01.10.98. DJ de 30.05.03.



Então, o que se observa é que essa submissão apenas parcial ao regime jurídico dos impostos, sob a chancela da jurisprudência da Suprema Corte, acabou tornando mais fácil a instituição de contribuições pela União que não correspondem ao seu perfil jurídico-constitucional, sendo um dos fatores responsáveis pelo atual crescimento extraordinário de sua arrecadação.

Paralelamente, no que concerne ao exame dos atributos específicos próprios dessa espécie tributária, como é o caso da destinação do produto de sua arrecadação e a indispensável referibilidade entre a finalidade constitucional e o sujeito passivo determinado pela lei a custeá-la, também não há grandes avanços. Pelo contrário, nas oportunidades em que o STF teve de apreciar o tema e reafirmar o perfil jurídico-constitucional da exação, determinando-lhe o regime aplicável, omitiu-se em sua função.

Nesse sentido, ao julgar a constitucionalidade da contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE), no RE nº 396.266⁵², o STF entendeu que a mesma seria compatível com a Constituição de 1988, e teria a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, reafirmando ainda que, diferentemente dos impostos, as contribuições não precisariam ter os seus elementos essenciais previstos em lei complementar específica, bastando a disciplina do CTN - que é nenhuma porque o CTN só menciona a existência de contribuições no final.

Na mesma ocasião, a Corte assentou que a referida contribuição poderia atingir outros sujeitos, além dos integrantes do grupo econômico ou social afetado, ignorando completamente a necessidade de referibilidade entre o grupo afetado pela exação e a finalidade constitucional que justifica a sua criação.

É preciso destacar que a justificação ético-jurídica para a instituição de uma contribuição se difere dos fundamentos que sustentam a instituição dos impostos e das taxas/contribuições de melhoria. Enquanto os impostos se fundamentam no ideal de *solidariedade social* e são informados por elementos pessoais do sujeito passivo que indicam a presença de capacidade contributiva (renda, propriedade, etc.), as taxas, ligadas à justiça comutativa do Estado Liberal, se fundamentam na ideia de *custo-benefício*, sendo informadas pela *referibilidade* entre os elementos quantitativos dessa espécie tributária e os efetivos custos da atividade estatal. Já as

⁵² BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 396.266. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 26.11.03. DJ de 27.02.04.



contribuições possuem como fundamento ético-jurídico para a sua própria existência uma noção de solidariedade, que não é genérica como a dos impostos, mas específica em relação ao custeio de atividades que interessam diretamente a determinada coletividade.

É a chamada *solidariedade de grupo*, ou *custo-benefício coletivo*, que, como destaca Ricardo Lodi Ribeiro, une os elementos da justiça comutativa do Estado Liberal aos elementos da justiça distributiva do Estado Social⁵³. A *solidariedade de grupo* é, portanto, essencial como elemento justificador da instituição de contribuições e, ao mesmo tempo, determina o perfil constitucional dessa espécie tributária, a ser obrigatoriamente observado pelo legislador.

Dentro desse contexto, pode-se afirmar que não basta o estabelecimento de uma finalidade constitucional para que a União possa instituir contribuições para o custeio de determinada atividade, é necessário também que se possa identificar a presença da *solidariedade de grupo*, assim traduzida na existência de uma finalidade que se relacione especificamente com um grupo determinado, o qual, por sua vez, não pode corresponder a toda sociedade (como ocorre v.g. com as contribuições sociais gerais no Brasil).

E mais: é preciso ainda que entre o grupo afetado e a finalidade constitucionalmente prevista exista uma relação de *referibilidade*, de modo que os elementos integrantes da imposição reflitam fielmente os fins almejados. Em outras palavras, tratando-se de um tributo qualificado pela finalidade e não pelo fato gerador, é preciso que *os contribuintes e a base de cálculo* da exação (consequente) guardem uma estrita relação de pertinência com a *destinação* prevista (anterior).

Assim, se a contribuição se destina ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes, por exemplo, a base de cálculo da exação deverá ter pertinência com o grupo de contribuintes escolhido, de modo que não seria possível instituí-la de forma a definir a sua base de cálculo como a folha de salários dos empregados, pois nesse caso hipotético não haveria referibilidade entre o grupo que paga pelo custeio dos programas de infraestrutura e a finalidade almejada, expressa justamente através da escolha da base de cálculo da incidência⁵⁴. Os três elementos, portanto – destinação constitucional; base de cálculo; e grupo afetado –, devem

⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi, “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais”. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18, 2010, p. 02-03.

⁵⁴ Nesse mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto afirma que “nas contribuições, a base de cálculo indicada legislativamente afirma, confirma ou infirma a materialidade da regra-matriz de incidência.” (BARRETO, Paulo Ayres. Op. Cit. p. 164-165)



guardar uma relação de compatibilidade entre si. É o que se denomina de *referibilidade de grupo* que, assim como a destinação, constitui elemento essencial para a validação constitucional das contribuições.

Não obstante, o STF ao assentar a possibilidade de incidência da contribuição ao SEBRAE sobre sujeitos que não integram o grupo social afetado, afirmando ainda que, apesar de incidir sobre a folha de salários dos empregados, referida contribuição não teria a mesma natureza das contribuições para o sistema “S”, qualificando-se como contribuição interventiva, chancelou um dos maiores equívocos que tem sido cometidos em matéria de abuso no manejo dessa espécie tributária por parte do Governo Federal. Conforme dissemos, não há relação alguma entre a finalidade da exação (apoio às Micro e às Pequenas Empresas); a sua base de cálculo (folha de salários); e o sujeito passivo chamado a contribuir (empregador), a desnaturar o seu perfil constitucional.

Em relação ao controle do efetivo emprego dos recursos arrecadados com as contribuições, apesar de no julgamento da ADI nº 2925⁵⁵ o STF ter afirmado a inconstitucionalidade de dispositivos de lei orçamentária que permitiam a utilização dos recursos arrecadados com a Cide-Combustíveis em outras finalidades que não as do art. 177, § 4º, inciso II, da Constituição Federal⁵⁶, o que já representa um reconhecimento da relevância da destinação para a caracterização dessa espécie tributária, essa questão nunca foi apreciada sob a ótica da norma de incidência tributária. E isso não se deve à falta de oportunidade.

Relembre-se que, ao apreciar a constitucionalidade da contribuição social de 10% sobre os depósitos devidos ao FGTS durante a vigência do contrato de trabalho, popularmente conhecida como “multa de 10% do FGTS”, instituída pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, com a finalidade de cobrir os rombos nas contas do FGTS provocados pelos expurgos inflacionários dos Planos “Verão” e “Collor 1”, em 1989 e 1990, o STF, no

⁵⁵ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 2925/DF. Ministra Relatora Ellen Gracie. Julgada em 19.12.04. DJ de 04.03.05.

⁵⁶ “Art. 177. § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”



juízo das ADI's nº 2556 e 2568⁵⁷, houve por bem assentar a natureza de contribuição social geral do adicional, afirmando, na ocasião, a sua validade.

Antes, porém, a Corte havia concedido, por maioria, a liminar pleiteada em sede de medida cautelar na ADI nº 2556, sob a relatoria do então Ministro Moreira Alves, para, entendendo tratar-se a espécie de contribuição social geral, suspender a vigência da exação no período compreendido entre a publicação da LC nº 110/01 e o início do exercício financeiro subsequente, afirmando que o art. 14 do aludido dispositivo feriria a anterioridade de exercício. Quanto aos demais fundamentos, não houve apreciação do Tribunal em sede de cognição sumária⁵⁸.

Aproximadamente dez anos após a concessão da liminar, encerrou-se o julgamento das duas ações, já sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em razão da aposentadoria do Ministro Moreira Alves. Na ocasião, foi ratificada a natureza de contribuição social geral da exação e a violação à anterioridade de exercício pelo art. 14 da LC nº 110/01, apenas para garantir a produção de efeitos do dispositivo no exercício seguinte à sua promulgação, referendando-se o que restara decidido quando da apreciação do pedido liminar. À exceção de um argumento, apresentado após a propositura das ações, todos os demais foram apreciados pelo STF no julgamento das duas ADI's.

E, como bem ressaltam André Mendes Moreira e César Vale Estanislau⁵⁹, não interessa aqui o que STF decidiu, mas justamente o fundamento não apreciado pela Corte, qual seja, o do atendimento à finalidade para a qual a contribuição fora instituída, com o decurso do tempo, circunstância fática que ainda não havia se verificado quando da propositura das referidas ações diretas. Embora as ações de controle concentrado de constitucionalidade possuam *causa petendi*

⁵⁷ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI's nº 2.556/DF e 2.568/DF. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Julgadas em 13.06.12. DJ de 20.09.12.

⁵⁸ “Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar Federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar.

- A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie ‘contribuições sociais gerais’ que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.” BRASIL. STF. Tribunal Pleno. MC em ADI nº 2.556/DF. Ministro Relator Moreira Alves. Julgada em 09.10.02. DJ de 08.08.03.

⁵⁹ MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César vale. “Inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o saldo do FGTS em caso de despedida sem justa causa, instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001, face ao atingimento de sua finalidade”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 227, agosto, 2014. p. 14.



aberta, o Ministro Joaquim Barbosa deixou de apreciar esse argumento, sob a justificativa de que as ações já não estariam mais em fase instrutória.

Não obstante, o relator deixou expressamente consignada a possibilidade de nova apreciação, em momento oportuno, da constitucionalidade da exação sob o prisma do exaurimento da sua finalidade:

Em síntese, a requerente expôs que a finalidade da exação fora alcançada, pois a União teria ressarcido integralmente todos os beneficiários do FGTS cuja lesão foi reconhecida no julgamento do RE 226.855. Entendo que a nova linha de argumentação não tem cabimento no estágio atual destas ações diretas de inconstitucionalidade. Com efeito, por se tratar de dado superveniente, a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não era objeto da inquirição, e, portanto, a Corte e os envolvidos no controle de constitucionalidade não tiveram a oportunidade de exercer poder instrutório em sua plenitude. Descabe, neste momento, reiniciar o controle de constitucionalidade, nestes autos, com base no novo paradigma. Isto sem prejuízo de novo exame pelas vias oportunas.

[...]

Portanto, ressalvado o exame oportuno da inconstitucionalidade superveniente da contribuição pelo suposto atendimento da finalidade à qual o tributo fora criado, julgo prejudicadas estas ações diretas de inconstitucionalidade em relação ao tributo instituído no art. 2º da LC 110/2007. Conheço das ações quanto aos demais artigos impugnados, julgando-as parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do art. 14, caput, I e II de referida lei complementar, no que se refere à expressão “produzindo efeitos.

Destaque-se que, além de reconhecer a possibilidade de reexame da constitucionalidade da contribuição, em razão do novo fundamento invocado pelas partes, o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou a peculiaridade das contribuições, que escapariam ao Pacto Federativo, na medida em que não se submeteriam à sistemática de repasse de receitas (*“as contribuições escapam à força de atração do pacto federativo, pois a União está desobrigada de partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados”*).

Entretanto, na oportunidade em que a Corte Suprema teve de reapreciar a questão à luz especificamente do exaurimento da finalidade da exação instituída pela LC nº 110/01, em sede de repercussão geral, no RE nº 878.313, sob a relatoria Ministro Marco Aurélio, houve por bem, por maioria, considerar que o denominado “adicional de 10% ao FGTS” teria outras finalidades sociais que não se resumiriam à recomposição financeira das perdas das contas do FGTS em face dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor (!).⁶⁰

⁶⁰ BRASIL. STF. Pleno. RE nº 878.313. Rel. Min. Marco Aurélio. Redator p/ acórdão: Min. Alexandre de Moraes. DJ de 04/09/20.



A despeito do voto proferido pelo Ministro Relator ter reconhecido que *finalidade* e o *destino* da arrecadação *integram o regime jurídico das contribuições*, sem os quais o *fundamento de validade da exação se esgota*, considerada a valorização que lhes foi conferida pela norma constitucional, a divergência capitaneada pelo Ministro Alexandre de Moraes sagrou-se vencedora, desconsiderando a finalidade declarada na Exposição de Motivos do projeto que deu origem à LC nº 110/01⁶¹ e a própria denominação da contribuição. Com isso, foi fixada a seguinte tese, para fins de repercussão geral (Tema 846): “É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.”

É certo que o tributo não se qualifica pela sua denominação, contudo, as condições históricas que culminaram com a edição da LC nº 110/01 e sua Exposição de Motivos são peça-chave para a análise da finalidade específica do adicional de FGTS, apontando, necessariamente, para a composição da defasagem econômica das contas vinculadas ao Fundo.⁶² Mais uma vez, a Corte se omitiu no papel de incorporar em sede judicial a evolução dogmática consolidada em sede doutrinária, no que concerne à figura das contribuições e sua função dentro do sistema tributário nacional.

A mesma postura omissiva foi replicada pela Corte no julgamento do caráter taxativo do rol de bases de cálculo contido no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 33/01, apreciado no RE nº 603.624, com repercussão geral.⁶³ Reputou o STF como meramente exemplificativa a determinação do constituinte derivado quanto às bases de incidência possíveis para a instituição pela União de contribuições com fundamento no art. 149. Desconsiderou o colegiado que as referidas espécies tributárias não possuem disciplina mínima

⁶¹ Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa minuta de Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, sob condição da aprovação da contribuição social de 10% (dez por cento) dos depósitos do FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição de 0,5% (cinco décimos por cento) incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas. [...]

A contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, além de representar um importante instrumento de geração de recursos para cobrir o passivo decorrente da decisão judicial, terá como objetivo induzir a redução da rotatividade no mercado de trabalho.”

⁶² “[...] é cediço que a hermenêutica tributária obedece à regra geral contemplando a possibilidade de interpretação literal, sistêmica ou teológica e histórica. Nesta última é de extrema valia a busca de subsídios nos trabalhos de elaboração da norma, donde sobressai a exposição de motivos que levaram à edição da regra.” BRASIL. STJ. Primeira Turma. AgRg no Ag 886.162/PR. Ministro Relator Luiz Fux. Julgado em 18.12.07. DJ de 04.09.08.

⁶³ BRASIL. STF. Pleno. RE nº 603.624. Rel. Min. Rosa Weber. Redator p/ acórdão: Min. Alexandre de Moraes. DJ de 13/01/21.



em lei complementar e que, nesse contexto, o caráter de simples recomendação dado ao texto constitucional, em sede judicial, confere competência ilimitada à União para o manejo das contribuições do art. 149 com o objetivo único de expandir o caixa federal.

O que se vê, portanto, é que, não obstante o Estado tenha evoluído e, com ele, o papel do tributo na sociedade também tenha se modificado, produzindo reflexos diretos a nível legislativo e doutrinário, *a jurisprudência pátria parece não ter percebido o desenrolar desse processo no que toca ao controle judicial das contribuições existentes no Brasil*. Nesse sentido, o que se observa, na prática, é (i) a instituição de contribuições pela União Federal cuja arrecadação é desvirtuada da finalidade para a qual ela foi criada; (ii) a manutenção de contribuições, cujas finalidades não são ou já deixaram de ser atendidas; (iii) a instituição de contribuições, cujo grupo beneficiado se confunde com toda a coletividade, quando, na verdade, o custeio deveria ocorrer por impostos, ou cuja base de cálculo não guarda referência com a finalidade constitucional que motiva a sua criação; e (iv) a instituição de contribuições que invadem a competência dos Estados e Municípios para tributar a mesma materialidade econômica já por eles tributada. Tal fenômeno vem ocorrendo sem qualquer tipo de sanção por parte do Judiciário, mesmo quando chamado a atuar.

Fora a complexidade sistêmica que o crescimento exponencial das contribuições agrega ao sistema tributário brasileiro a partir da sua incidência cumulativa e da oneração de materialidades econômicas já tributadas, além da perda significativa a nível de justiça fiscal, uma outra consequência resulta desse quadro: representando receitas exclusivas da União, o aumento extraordinário na arrecadação federal via contribuições tem representado um dos principais fatores responsáveis pela crise atual do federalismo fiscal brasileiro.

Diante desse contexto, se essa política de incremento da arrecadação federal via contribuições que não respeitam o seu perfil constitucional viola a norma de competência tributária e outros dispositivos constitucionais, bem como o próprio princípio federativo, por que o Poder Judiciário – mais especificamente o STF no exercício de seu papel de guardião da Constituição – tem relutado em reconhecer a inconstitucionalidade dessas exações?

Como era o objetivo do presente trabalho desde o início, voltamos à explicação introdutória. Com efeito, durante muito tempo, como reflexo da necessidade de autoafirmação como disciplina autônoma, o Direito Tributário se ocupou essencialmente do estudo das causas da tributação, limitando-se ao exame da estrutura normativa da incidência tributária, sem,



contudo, enveredar pela investigação acerca da função dos tributos dentro do ordenamento jurídico. Essa atitude jurídica presente na doutrina que deu origem à disciplina exerceu e continua exercendo influência sobre as decisões judiciais, a despeito de não mais se justificar no estágio atual do Estado.

Hoje não tem mais lugar na doutrina a ideia de uma rígida separação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, pois, apesar de ambas constituírem ramos autônomos do direito, elas se complementam. Nas palavras de José Juan Ferrero Lapatza:

[...] Y esta contemplación unitária, en su totalidad, de la actividad financeira es absolutamente necesaria al legislador si quiere que la norma plasme un criterio de justicia. Fines y medios deben estar presentes siempre en la mente de quien actúa <economicamente>, Fines y medios deben estar presentes en la actividad económica del Estado, y fines y medios deben informar al legislador cuando regula esta actividad. De la unidad real <actividad financiera> se desprende, naturalmente, no sólo la posibilidad, sino la oportunidad de un tratamiento unitario de su aspecto jurídico. La evolución de los estudios tributarios ha favorecido la postura aislacionista, pero el tributo tiene su entronque evidente con el presupuesto en el que está inserto y con las demás instituciones financieras. Las normas que regulan el ciclo ingresos-gastos-presupuestos tienen sus indudables elementos unificadores en el fin que persiguen, en los principios a los que obedecen, en las relaciones que disciplinan y en los medios de tutela que regulan. El tributo, como institución jurídica, es inescindible e incomprendible si lo desgajamos del ciclo total de la actividad financiera.⁶⁴

Realmente, não é possível negar que o Direito Financeiro é de certa forma mais amplo do que o Direito Tributário, porque o regramento de sua atividade compreende o gasto público, a gestão financeira e a obtenção de receitas, dentre elas, as receitas tributárias, enquanto o Direito Tributário disciplina apenas estas últimas – uma parte das receitas públicas.

Isso, contudo, não implica em dizer que o estudo do Direito Tributário se esgota na análise da estrutura da norma de imposição, não lhe cabendo perquirir a função dos tributos dentro do sistema jurídico em que estão inseridos. Ao contrário, o papel do Direito Tributário atual é justamente o de verificar se o resultado da aplicação da norma de incidência está de acordo com os objetivos constitucionalmente previstos, no sentido de contribuir para a construção de uma sociedade que seja de fato livre, justa e solidária (art. 3º da Constituição Federal).

Como bem identifica Fernando Facury Scaff, em sua metáfora sobre o jardim e a praça e o Direito Tributário e o Financeiro, “há de haver uma relação de equilíbrio, de

⁶⁴ LAPATZA, José Juan Ferrero. Curso de Derecho Financiero Español. 11ª edição. Madrid: Marcial Pons, 1989. p. 39.



complementariedade entre esses dois direitos, tal como existe entre o jardim e a praça, entre a esfera pública e a privada. Esta relação há de ser de equilíbrio dinâmico, histórico, com maior densidade para um ou para outro ao longo do tempo. Não pode haver jardim onde não exista praça, e vice-versa. Um não existe sem o outro”⁶⁵.

E, complementando a ideia do autor, não há tributo sem gasto público e nem contribuições sem finalidades, tanto quanto não há Federação equilibrada sem divisão de competências e receitas tributárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Especialmente em um momento de crise fiscal em que não faltam propostas para possíveis reformas tributárias, se há algo que devemos aprender é que se o Direito Tributário não possui resposta para todos males da sociedade, o Direito Financeiro, por outro lado, tem muito a nos ensinar em tempos de escassez de recursos financeiros. Não é possível mais continuar apostando em aumentos gradativos de tributos para solucionar problemas de ordem financeira que perpassam pelo indispensável enfrentamento da questão relativa ao efetivo emprego dos recursos arrecadados com a tributação.

Nesse cenário, a figura que melhor expressa essa necessidade e igualmente essa imbricação entre os fenômenos financeiro e tributário é, sem dúvida, a contribuição, que já nasce atrelada a um fim específico de Estado, a partir do qual tem-se todo um regime jurídico especial determinado à sua aplicação.

Se, de fato, houve um tempo em que era necessário recorrer à rígida separação entre essas duas áreas do direito, em prol do desenvolvimento dos estudos do Direito Tributário como disciplina autônoma, é certo que esse tempo já passou. A própria evolução no papel do Estado refletida através da nova faceta do tributo – *o gasto público* – demanda uma nova abordagem para os problemas atuais; ou melhor: o resgate da “velha” abordagem, que nos remete ao tempo em que Direito Financeiro e Direito Tributário eram estudados em conjunto, para auxiliar na resolução de problemas contemporâneos.

Por isso, felizmente, a doutrina tem buscado cada vez mais promover esse resgate da aproximação entre as duas disciplinas, a fim de realmente deixar no passado afirmações tais

⁶⁵ SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, n. 4, Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 102.



como a de que o estudo da incidência tributária se encerraria com o pagamento do tributo. Não obstante, a resistência da jurisprudência tem se apresentado como um entrave a esse processo evolutivo, conforme dissemos no início, em razão de mais de um motivo.

Acreditamos, contudo, que o emprego da análise “interdisciplinar”⁶⁶ entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário pelas decisões judiciais seria de grande valia para resgatar o papel das contribuições dentro do ordenamento jurídico brasileiro, cessando o longo processo jurisprudencial de desnaturação do seu perfil constitucional, com reflexos, ademais, no equilíbrio do pacto federativo.

⁶⁶ Tomamos aqui a expressão “interdisciplinariedade” em sentido amplo.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 17ª Ed. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Clínica fiscal**. Salvador: Livraria do Progresso, 1958.

BARRETO, Paulo Ayres. “Ordenamento e sistemas jurídicos” in CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) **Constructivismo lógico-semântico, vol I**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, José Souto Maior. **Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário**: Superação da Dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 211, 2013. p. 106-121.

_____. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CORREIA NETO, Celso de Barros. “Formação do Direito Tributário como disciplina jurídica: recortes e exclusões”. **Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**, v. 36, nº 01, Ceará, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DOMINGUES, José Marcos. “O Código Tributário Nacional, a Constituição e as Contribuições Parafiscais”. **Cadernos de Debates Tributários - Tema: Aspectos Controvertidos do CTN**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FARIA, Sylvio Santos. **Aspectos da Parafiscalidade**. Salvador: Progresso, 1955.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis**. Belo Horizonte: Delrey, 2005.

FOLLONI, André. O papel da Ciência do Direito Tributário no desenvolvimento nacional. *In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353> Acesso em: 24/06/19.



FONROUGE, C. M. Giuliani. “Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica”. **Revista Forense**, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61-70.

GAMA, Tácio Lacerda. “Sobre os papéis da lei complementar no regime jurídico das contribuições interventivas”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 99, 2007

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Previdência Social no Estado Contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

LAPATZA, José Juan Ferrero. **Curso de Derecho Financiero Español**. 11ª edição. Madrid: Marcial Pons, 1989.

LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Trad. Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004.

MAGALHÃES, Andrea. **Jurisprudência da Crise - Uma perspectiva pragmática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MANEIRA, Eduardo. MANEIRA, Eduardo. “Condecine - Aspectos gerais”. In: Priscila da Souza. (Org.). **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

MARTINS, Natanael. “As Contribuições ao FUST e ao FUNTTEL”. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César vale. “Inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o saldo do FGTS em caso de despedida sem justa causa, instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001, face ao atingimento de sua finalidade”. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 227**, agosto, 2014.

NEVES, Marcelo. “Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinariedade”. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, nº 1, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais”. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, nº 18, 2010.

ROCHA, Sérgio André. “Leis tributárias são gestadas a portas fechadas no país”. **Revista Eletrônica Consultor Jurídico**. 05 de abril de 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-abr-05/sergio-rocha-leis-tributarias-sao-gestadas-portas-fechadas-pais> Acesso em: 25/06/19.



SCAFF, Fernando Facury. **O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, n. 4, Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 97–110.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário – Steuerrecht**. Trad. da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Renovar: Rio de Janeiro, 2010.