

# ALGUMA ORTODOXIA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO E A JUSTIÇA FISCAL

Natercia Sampaio Siqueira<sup>1</sup>

Ana Luísa Sampaio Siqueira<sup>2</sup>

**Resumo:** O crescente intervencionismo estatal sobre a economia, a sociedade, a cultura e as significações sociais refletiram-se, acentuadamente, sobre o perfil da tributação, que ganhou novas funções e assistiu à flexibilização do seu tradicional regime jurídico. Diante deste quadro, se propõe à revisitação da teoria geral do direito tributário, especialmente da clássica distinção entre fato gerador vinculado e não vinculado a uma atuação estatal, para se delimitar a função dos diferentes tributos e, com isto, especificar a principiologia tributária aplicável a cada qual. A partir desta metodologia, se propõe um arquétipo de controle das possibilidades tributárias, de maneira que se preserve o equilíbrio dos elementos que compõem a justiça fiscal em uma democracia contemporânea: justiça social e individualidade.

**Palavras-Chave:** teoria geral do direito tributário; princípios constitucionais; metodologia da tributação; justiça fiscal

**Abstract:** The growing state interventionism in the economy, society, culture and social meanings was strongly reflected in the profile of taxation, which gained new functions and saw the

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Doutorado em Direito Constitucional pela Unifor. Pós-doutorado em Direito Econômico pela faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Professora do Pós graduação – Mestrado e Doutorado – em direito Constitucional da Unifor. Membro do Grupo de Pesquisa Repjal. Procuradora Fiscal do Município de Fortaleza.

<sup>2</sup> Mestranda no Mestrado Profissional de Direito Público e resoluções de conflitos na Unifor. Procuradora Fiscal do estado do Ceará. Advogada.

flexibility of its traditional legal regime. Given this framework, it is proposed to revisit the general theory of tax law, especially the classic distinction between taxable event linked and not linked to a state action, to delimit the function of different taxes and, with this, specify the tax principle applicable to each one. Based on this methodology, an archetype of control of tax possibilities is proposed, in order to preserve the balance of the elements that make up fiscal justice in a contemporary democracy: social justice and individuality.

Keywords: general theory of tax law; constitutional principles; taxation methodology; tax justice.

## INTRODUÇÃO



crescente intervencionismo estatal sobre a economia, a sociedade, a cultura e as significações sociais refletiram-se, acentuadamente, sobre o perfil da tributação. De uma forma asséptica de custeio estatal, que não deveria implicar a distribuição de riqueza e status social, a tributação acrescentou às suas funções tradicionais a redistribuição de recursos sociais, ao passo que passou, em alguns casos, a ser concebida como a própria medida interventiva e, não apenas, como a fonte de financiamento da política de intervenção.

Diante deste quadro, a tributação sofisticou-se: à capacidade contributiva foram acrescentadas a progressividade, a seletividade e a pessoalidade, ao passo que se passaram a arquitetar diferentes protótipos do regime tributário de forma a maximizar a eficácia de políticas extrafiscais. Como resultado, a extrafiscalidade e a finalidade se amalgamaram à capacidade contributiva e à equivalência numa dinâmica de equilíbrio precário, cuja ausência de técnica põe em risco a justiça fiscal.

Diante deste problema, defende-se a revisitação da teoria

geral do direito tributário concatenada à tradicional principiologia tributária. Para tanto, de início, trata-se o processo de alteração do modelo de Estado e do arquétipo da tributação, contextualizando-o, ao final da abordagem histórica, na realidade brasileira, cuja concepção do Estado e do capitalismo se teria forjado de cima para baixo, a partir do planejamento nas mãos do estamento burocrático.

Posteriormente, adentra-se na ausência da técnica tributária e da respectiva acriticidade social quanto ao referido fato, ocasião na qual se propõe a revisitação à teoria geral do direito, mais especificamente, à distinção entre o fato gerador vinculado e não vinculado à uma atuação pública, para a partir daí se analisar as diferentes funções dos tributos às quais se vincula uma específica principiologia. Ao elaborar este quadro, pretende-se estabelecer uma moldura dentro da qual se devem explorar a extrafiscalidade e a finalidade na tributação.

Ao final, mediante uma pesquisa bibliográfica, explanatória e de matiz, preponderante, dedutiva, pretendem-se estipular limites à política tributária, de modo que as necessidades e urgências interventivas não prejudiquem a principiologia constitucional tributária que se encontra intimamente encadeada aos objetivos e ao conteúdo material de uma sociedade democrática contemporânea.

## 1.0 O PROBLEMA: DA ASSEPSIA FISCAL À HIPERATIVIDADE ECONÔMICA ESTATAL

Apesar dos esforços de sistematização, a prática jurídica brasileira sempre apresentou uma boa dose de casuísmo e adaptações, que respondem aos interesses imediatos então compreendidos como urgentes. E o direito tributário, que é a principal atividade financiadora do Estado, é especialmente infenso a essa improvisação.

Inicialmente, destaca-se o caráter estratégico que a

tributação, como principal fonte de custeio do Estado, assume nas democracias contemporâneas: não por menos, a Constituição Federal, no seu artigo 37, inciso XXII, reconhece a atividade fazendária como fundamental ao funcionamento do Estado. E essa relevância sempre existiu, mas, em especial, a partir do liberalismo, uma vez que a tributação se revelou como a alternativa possível à manutenção do Estado diante do seu afastamento das atividades econômicas, que fora demanda de primeira ordem que se gestou durante a expansão mundial do capitalismo, motivado pela primeira onda da revolução industrial.

O mercantilismo, próprio da época das monarquias absolutas que precederam o capitalismo, pressupunha que o rei, como ministro de Deus, teria a necessária aptidão para direcionar a economia da maneira a melhor satisfazer as necessidades econômicas do erário público: leia-se, Coroa. A nação era concebida como um “organismo econômico” (HUGON, 1995, p. 62); a atividade econômica, por sua vez, era compreendida como se fosse da titularidade do Estado e não da esfera privada.

As diversas formas de mercantilismo implicaram, por sua vez, o estrito direcionamento das relações econômicas pelo Estado e para o benefício da Coroa, que em grande parte dos países se deu mediante o propósito de estocagem de metais preciosos. Não obstante, o intervencionismo público nas atividades econômicas nem sempre se mostrou eficiente, pelo contrário, e a agricultura fora o segmento que mais sofreu negativamente os seus efeitos: não raro, em períodos de seca, de crise econômica ou de guerras, tabulavam-se os preços de produtos agrícolas, com grande prejuízo aos produtores rurais. Contra essa prática do mercantilismo se insurgiram os fisiocratas, cujas ideias foram o ancestral do liberalismo econômico.

Os fisiocratas defendiam que a relação de produção deveria se desenvolver “livre e independentemente de qualquer coação exterior, segundo uma ordem imposta pela natureza e regida por leis naturais”. (HUGON, 1995, p. 91). Eles

reivindicavam a liberdade do produtor para fixar o preço dos seus produtos, o que lhe traria maior excedente financeiro e lhe permitiria ampliar o investimento na produção, com a diversificação dos produtos e o melhor abastecimento do mercado consumidor. Desta forma, os fisiocratas terminaram por harmonizar o interesse individual do produtor ao interesse geral da nação, noção que irá acompanhar o liberalismo econômico teorizado já no século XVIII. (HUGON, 1995, p. 94-95).

Destarte, o liberalismo econômico fora inicialmente teorizado sob o pressuposto de uma dinâmica mecanicista inerente à natureza humana, da qual resultaria a alocação ótima dos recursos sociais: uma vez que se deixassem os investidores, os proprietários e os trabalhadores livres para alcançar os seus interesses particulares, se teria a maior geração de riquezas. E mesmo os inevitáveis conflitos entre os agentes econômicos seriam resolvidos de forma ótima, com a correção das ineficiências econômicas mediante a espontânea convergência do preço de mercado dos produtos, da terra e do trabalho ao preço natural. (SMITH, 2003). O liberalismo guardava a crença no virtuosismo do indivíduo como agente econômico, de maneira a reivindicar que se lhe legasse o mercado.

Mas a assunção da agência no mercado pelo indivíduo demandava alternativas ao financiamento do Estado, que também no liberalismo fora teorizado como instituto necessário à garantia institucional dos direitos inalienáveis ao homem, tais quais a vida, a liberdade e a propriedade. Já no contexto das monarquias absolutistas da idade moderna, autores absolutistas, como Hobbes (2005), preparavam o terreno ao liberalismo por vir: a soberania, ao invés de criatura divina ou consequência da ordem da Natureza, como teorizava Platão em “A república”, seria criação do homem, no propósito de institucionalmente assegurar a sua vida contra ameaças injustas, o que lhe permitiria superar o estado de natureza: a psicologia humana assim o impulsionaria na busca da paz.

O Estado passa a ter a função institucional de assegurar os direitos catalogados pelo liberalismo como atávicos ao homem: aparece como indispensável à ordem liberal. Não obstante, era um Estado diverso do absolutismo, voltado ao indivíduo e não à Coroa, condicionado pelos mandamentos liberais da burguesia. O Estado que se aspirava era o guarda noturno, que devia legar ao indivíduo as atividades que seriam suas por natureza, tais quais a exploração econômica, bem como respeitar o resultado do “jogo”, que refletiria o mérito, o esforço e o talento de cada qual. Esse Estado indispensável era mínimo, mas tinha de existir no que fosse suficiente para organizar a burocracia e a força que garantissem eficientemente a ordem. O novo modelo de Estado, por conseguinte, não era o patrimonial, não mais se mostrava economicamente pelo mercantilismo: o liberalismo oitocentista forjou o molde do Estado tributário de natureza fiscal, ou seja, que se alimenta, financeiramente, dos impostos.

Os impostos, entretanto, possuíam um caráter distinto e uma função diversa da contemporaneidade, de maneira que Nabais adverte (2004, p. 194):

[...] não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o Estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do Estado-, uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível [...].

Ou seja, o Estado fiscal burguês realizou-se sob a neutralidade do liberalismo econômico, caracterizada pelos seguintes postulados: a) intangibilidade da propriedade, b) iniciativa privada enquanto liberdade individual e c) liberdade individual que se realiza na abstenção estatal. A exação tributária não se presaria a políticas de distribuição de riquezas, de controle e direção

da economia ou de estímulo e desestímulo a hábitos culturais, que contrariariam os três postulados acima enumerados. Antes, o imposto justificar-se-ia nos exatos lindes do custeio das despesas estatais necessárias à paz social. Ou seja, a tributação se legitimava enquanto suficiente ao cumprimento, pelo Estado, das funções de segurança e estabilidade que lhe foram atribuídas pela sociedade burguesa. O imposto era o preço a se pagar pela vida, liberdade e propriedade, e não um dever social fundado na cidadania ou na solidariedade.

Mas o Estado muda de função, durante o séc. XX, assim como os impostos, ao agregar as perspectivas do Estado social. Concomitante, a economia passa a pensar terapêutica alternativa aos dos clássicos oitocentistas, após o Crash da Bolsa de Valores. Referido evento, por Hobsbawm (1995) compreendido como o que pôs termo ao liberalismo burguês oitocentista, fora motivado pela anarquia do capitalismo, que ao propiciar a grande acumulação desordenada do capital, levou à superprodução no início do Séc. XX, que se instaurou desacompanhada de uma demanda que lhe desse suporte: de início, o mercado consumidor fora forjado à base de uma política financeira creditícia irresponsável e picareta. (Hobsbawm, 1995, p. 104). Mas a artificialidade e fragilidade da demanda logo se revelariam, dramaticamente, na sistemática inadimplência dos empréstimos irresponsavelmente concedidos, o que levou a falências, à extinção de postos de trabalho, à retração do crédito, à elevação da pobreza e à disseminação da fome.

Tal fato chamou a atenção para a demanda, que seria a verdadeira mola propulsora do desenvolvimento econômico, e não o investimento. A demanda, ao contrário da oferta, se ampliaria mediante a intervenção pública na economia, em especial nos momentos de crise; era o que propunha Keynes. No início da década de 30, período no qual ainda se sofriam os ferozes efeitos do Crash de 29, Keynes, em um emissora de rádio londrina, instigava as donas de casa a gastarem: se todos

resolvessem poupar ao invés de consumir, não haveria mais trabalho, ele afirmava. (WAPSHOTT, 2018, p. 95).

Keynes defendeu, abertamente, a ausência de frugalidade e modicidade durante a crise para superá-la. Ele sustentou a relevância de despesas adicionais, que manteriam empregos e impulsionariam a mais despesas adicionais, com a consequente criação de novos empregos. (WAPSHOTT, 2018, p. 156). Um ciclo virtuoso do bem. E ao estímulo da demanda, Keynes, para além de defender a concessão de incentivos fiscais, mediante a advertência de que não se deveria compensá-los com a criação de novas receitas públicas, posicionou-se contrariamente ao postulado da neutralidade monetária: o uso da moeda deveria ser objeto de políticas públicas, de maneira a se assegurar que ela fosse empregada, em tempos de recessão, no investimento e consumo, ao invés de simplesmente entesourada. (HUGON, 1995, p. 410). Para tanto, o Banco Central deveria realizar políticas monetárias e creditícias: Keynes ensinava que a inflação poderia ser controlada pelo aumento da poupança, ao passo que a recessão poderia ser remediada com o fomento ao investimento (WAPSHOTT, 2018, 68), para o que seria útil o controle das taxas básicas de juros e, por consequência, dos empréstimos pelo Banco Central.

Ademais, a perspectiva de que essa grave crise resultou, em especial, do descompasso entre a produção e a demanda, se infiltrou na cultura econômica. Quase um século após o Crash da Bolsa de Nova York, um outro economista que adquiriu celebridade de autor de “Best-seller”, Thomas Piketty (2014, p. 289), ao se pronunciar sobre as causas da crise de 2008, considerou a desigualdade econômica como o fator de desequilíbrio entre a oferta e a demanda que resultou na crise: “a alta da desigualdade teve como consequência uma quase estagnação do poder de compra das classes populares e médias nos Estados Unidos”.

A institucionalização de uma política redistributiva e de



controle da economia adquiriu, portanto, ares de normalidade, em especial ao se compreender que o livre mercado, longe de intervenções públicas, tende à acumulação brutal, que possui, por consequência, a retração do consumo: o elevado acúmulo de riqueza supera as possibilidades de consumo do seu titular, o que tende ao entesouramento economicamente improdutivo da riqueza. Por outro lado, essas novas perspectivas da macroeconomia coincidiram, o que anteriormente já se alertou, com a teorização do Estado social: a concepção de que o Estado deve intervir para assegurar o mínimo existencial, tradicionalmente relacionado à habitação, à alimentação, à saúde e ao trabalho.

Mas no decorrer do séc. XX, a doutrina avança para fins de reivindicar direitos, perante o Estado, para além do mínimo existencial: expressiva vertente do liberalismo, que o procurou compatibilizar com a atuação estatal na promoção da justiça social, propugna, para além de uma existência digna, a justa oportunidade de acesso aos cargos e funções sociais abertos a todos, o que se obteria pela educação inclusiva e pelo óbice ao grande acúmulo de capital. (RAWLS, 1970). Diferentes teorias nas áreas da política, do direito e da economia passaram a defender um novo modelo do Estado: não um Estado morto, pesado, guarda noturno, conceituado como o preço ou o ônus a se pagar pela liberdade. Mas um Estado vivo, que atua mediante complexas e sofisticadas políticas econômicas, fiscais, tributárias, monetárias, educacionais e sociais, de maneira a assegurar um ambiente ótimo de liquidez, crédito, investimento, infraestrutura, capital humano. Nesta toada, o tributo adquire uma nova feição: não seria um mero instrumento asséptico de custeio. Mesmo às suas normais funções arrecadatórias, foi incorporado o propósito da redistribuição de riqueza como método de repartição do ônus tributário por entre a sociedade.

Mas essa complexidade levou a novas experimentações de institutos tradicionais que, por vezes, lhes emprestaram maior justiça e eficiência, mas, por outras, ao lhes negarem a sua

anatomia e funcionalidade, geraram ineficiências e injustiças. Neste contexto de hiperatividade estatal se destaca a tributação, na qual a criatividade é testada sem grande técnica, o que levou Alfredo Becker (1998) a cunhar a expressão jocosa do “manicômio” tributário, da qual ora se apropria para designar um amálgama normativo que não observa, de forma satisfatória, a coerência anatômica e principiológica dos institutos tributários, que seja necessária à racionalidade e à razoabilidade da tributação.

## 2.0 MANICÔMIO TRIBUTÁRIO: MERCANTILISMO FISCAL À BRASILEIRA

A experimentação do tributo de maneira a se amoldar a uma política pública interventiva fora feita por várias frentes: a) extrafiscalidade: utilização do tributo como intervenção socioeconômica com o propósito de se obter um comportamento específico; b) finalidade: vinculação do tributo a órgãos ou pessoas jurídicas específicas. Às vezes, uma e outra função se misturam. E muitas vezes, uma e outra função legitimam a exceção constitucional à normal ordem jurídica tributária, estruturada sob os influxos da capacidade contributiva, isonomia, segurança, legalidade material e justa concorrência. Disto são exemplos a maioria dos tributos da competência da União federal.

Com exceção do imposto de renda, todos os demais impostos, entregues à competência tributária da União, possuem caráter extrafiscal, com o afrouxamento dos grilhões que controlam a tributação: o imposto de importação e o de exportação, por exemplo, foram constitucionalmente desenhados como instrumento à União Federal para a realização da sua política cambial, de mercado exterior e de proteção à economia nacional. Ou seja, o II e o IE são estipulados mediante propósitos específicos que vagueiam entre: a) o equilíbrio das reservas cambiais; b) o fomento das exportações; c) a proteção da produção nacional

contra a concorrência estrangeira; d) o abastecimento do mercado consumidor interno. Por conseguinte, em relação a ambos se excepcionou a legalidade tributária quanto à alíquota, bem como as regras da anterioridade anual e nonagesimal, uma vez que não ostentam o “normal” caráter “arrecadatório”, mas interventivo de urgência.

O IOF, por seu turno, incide sobre as mais relevantes operações financeiras: de crédito, câmbio, seguro e com valores mobiliários. A sua criação, mais do que o propósito arrecadatório, possui por meta prioritária o controle dessas operações pelas quais se dá o endividamento público e privado, o investimento em atividades econômicas especulativas, a circulação de moedas estrangeiras e a realocação dos custos dos riscos, com alto impacto sobre: a) a solvabilidade das instituições financeiras estratégicas à economia nacional; b) o grau eficiente da liquidez, do investimento e da poupança; c) a disponibilização do crédito necessário à produção e ao consumo. Desta feita, o IOF foi também projetado, constitucionalmente, como instrumento da União para a elaboração e realização de políticas monetárias e cambiárias, que são vulneráveis às contingências econômicas do momento, razão pela qual a si não se aplica a legalidade, referente à alíquota, assim com a anterioridade anual e nonagesimal.

Já o IPI é apêndice do ICMS, especialmente concentrado na indústria. Foi idealizado pela Constituição não, propriamente, como instrumento de arrecadação e custeio do Estado, embora também o seja largamente utilizado neste fim, em razão da sua liquidez e praticidade administrativa. Antes, o IPI foi idealizado sob inspirações Keynesianas e entregue à União federal como um instrumento de intervenção na economia, mais propriamente, sobre a indústria, que é ator econômico estratégico, já que é especialmente responsável pela criação e manutenção de postos de trabalho. Recente exemplo de sua utilização extrafiscal deu-se no Governo de Dilma Rousseff, quando, visando a manutenção de postos de trabalho mediante o fomento ao

consumo, reduziu-se a zero a alíquota incidente sobre produtos industriais que, na ocasião, foram compreendidos pelo governo como estratégicos à economia posto que objeto de expressivo comércio de base: carros zero quilômetro e eletrodomésticos da linha branca.

Também o imposto sobre a propriedade territorial rural possui função extrafiscal. Isto, porque é instrumento concedido à União Federal para desenvolver a política agrária de desestímulo ao latifúndio improdutivo: sob a referida meta, a Constituição Federal determina que se deve estipular a progressividade do ITR, ao tempo em que veda a sua cobrança sobre pequenas glebas rurais. Mas a extrafiscalidade do ITR não possui caráter emergencial, é importante ressaltar: antes, integra-se a uma política social agrária que se pretende estratégica, razão pela qual não se o excepciona quanto às regras e aos princípios constantes do art. 150 da Constituição Federal.

Igualmente, o imposto sobre grandes fortunas, que não foi criado, apresenta nítida feição extrafiscal, que consiste na desconcentração de grandes riquezas. Já o imposto extraordinário de guerra, que também não fora objeto do exercício da competência tributária pela União federal, embora não apresente função extrafiscal, caracteriza-se pela finalidade do custeio da guerra, que, por ser relevante e urgente, justificou a sua retirada do âmbito da competência privativa em matéria de impostos e se o excepcionou quanto à anterioridade anual e nonagesimal.

Mas não só os impostos da União se mostram especialmente sensíveis à contingência socioeconômica, financeira, monetária e cambial. O orçamento da seguridade social é considerado matéria de urgência e relevância, razão pela qual as contribuições federais, vertidas ao seu custeio, foram excepcionadas da anterioridade anual, assim como se prestam à utilização extrafiscal: é o caso, por exemplo, em que se permite o estabelecimento da alíquota da Cofins em razão da atividade econômica e de outros critérios (art. 195, Parágrafo 9º/CF), que nem sempre

é um índice relacionado à capacidade contributiva. À União ainda se atribui a ampla competência para a criação de contribuições sociais e econômicas (art. 149, caput/CF), em relação às quais não se limitou, expressamente, a materialidade da incidência e nem as suas finalidades específicas: qualquer intervenção na ordem social e econômica seria passível de ser custeada por um tributo finalístico (contribuição), ao qual, ainda que superada a discussão acerca da sua natureza tributária, restam outras tantas igualmente relevantes: a extensão do caráter privativo da competência e a possibilidade de derrogação parcial dos tradicionais princípios tributários que se mostrem incompatíveis com a finalidade da contribuição<sup>3</sup>.

Esses são exemplos que demonstram que a competência tributária da União foi especialmente desenhada como modelo tributário de exceção, que se mostra moldável por políticas econômicas cambiantes – não estratégicas – em função dos eventos socioeconômicos contingenciais. Não obstante, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios se atribuíram impostos com caráter, especialmente, fiscal. Mas mesmo nestes, a extrafiscalidade é não apenas possível, como fora amplamente explorada, mantendo-se, entretanto, o normal regime jurídico previsto na ordem constitucional tributária: é o caso, por exemplo, do ICMS. Embora a Constituição estipule que a alíquota do ICMS possa ser seletiva (art. 155, parágrafo 2º, III), que é técnica fiscal/arrecadatória de medição da capacidade contributiva, na maioria dos Estados brasileiros a seletividade compartilha o protagonismo

---

<sup>3</sup> O STF fixou, por ocasião do julgamento do RE 1043313/RS e da ADI 5277, que consta do informativo 1002/STF, a tese: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei 10.865/2004 (1), no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”. Do informativo, conta a consideração: “A constitucionalidade da flexibilização do princípio da legalidade tributária deve ser verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz do caso concreto”.

com a extrafiscalidade na quantificação do tributo.

Também ao IPTU, que é tributo de caráter essencialmente fiscal, a Constituição atribuiu, expressamente, a função extrafiscal de desestímulo ao descumprimento da função social pelo imóvel urbano (art. 182, Parágrafo 4º, II/CF), ao passo que possibilitou a progressividade com parâmetro no uso que se faça dos imóveis e da localização que tenham (art. 156, Parágrafo 1º, II). Ocorre que referido parâmetro de progressividade, tal qual o tipo da atividade econômica, é elemento que pode servir tanto à apuração da capacidade contributiva, que é o critério de quantificação da tributação que apresente propósito fiscal, como pode ser utilizado para a elaboração de políticas extrafiscais, como, por exemplo, as de caráter arquitetônico e de preservação do patrimônio histórico. O mesmo parâmetro de uso, ainda importa ressaltar, também foi possibilitado constitucionalmente ao Estado para a estipulação das alíquotas no IPVA (art. 155, parágrafo 6º, II), com as mesmas consequências no sentido de se possibilitar a introdução de critérios extrafiscais para a quantificação do tributo.

Ainda sobre a extrafiscalidade, importa ressaltar que ela, não raro, possui consequências finalísticas. Destarte, as políticas extrafiscais, comumente, resultam da pressão ou de transações entre grupos representativos de segmentos socioeconômicos específicos e o executivo ou legislativo, mediante as quais ocorre a captura de recursos sociais: “o *rent-seeking* consiste no esforço de transformação de recursos comuns em recursos privados, individualmente apropriados – uma transformação não isenta de custos”. (ARAÚJO, 2007, p. 57). A redução do tributo – interesse público fundamental ao funcionamento do Estado –, que na modalidade de impostos tende à universalidade e generalidade, em prol de determinados agentes econômicos, implica a apropriação por estes de recursos que na normalidade dos casos seria direcionado por todos ao todo, e isto mediante considerações a finalidades específicas que seriam melhores alcançadas

pela desoneração tributária.

Ou seja, a extrafiscalidade e a finalidade vão se incorporando à normalidade da atuação do tributo, e este amálgama, ao enfraquecer a teoria do direito em prol do caráter interventivo e modificador que se agrega à política tributária, reverbera na principiologia do direito tributário. Já de há algum tempo, ao falar da “demência jurídica tributária” e ao prescrever a terapêutica para a superação do “manicômio onde todos se encontram”, Alfredo Augusto Becker (1998, p. 41) trata da necessidade de reeducação da ciência tributária, que só seria possível mediante a sujeição “ao incômodo de dissecar e reexaminar, sistematicamente, todos os conceitos e princípios do direito tributário, principalmente aqueles considerados como óbvios”.

Embora não se esteja, em absoluto, em conformidade com as conclusões às quais Becker chegou lançando mão da referida metodologia, entende-se que a sua terapêutica permanece a ser prescritível no presente momento: no contexto da já mencionada criatividade tributária, resultante da aquisição dos propósitos econômicos interventivos ao tributo, é importante que se revise a teoria geral do direito tributário, a partir da qual se sistematizou a tradicional principiologia da tributação, que continua atual no momento contemporâneo.

## 2.1 EXTRAFISCALIDADE, FINALIDADE E INTERVENÇÃO: UM BREVE PARÊNTESES

É importante que no momento se abra um breve parêntese para se tratar das contribuições, figura emblemática na qual, da forma mais intensa, a extrafiscalidade e a finalidade se amalgamam à arrecadação.

Sobre o assunto, inicialmente importa ressaltar que a contribuição foi invenção do liberalismo, com o propósito de assegurar ao máximo a neutralidade do tributo:

Ocorre que as contribuições especiais nasceram no seio do Estado liberal, apoiadas na fundamentação do poder de tributar

em uma relação de troca. Se ao pagamento das taxas o Estado prestava, em contrapartida, uma atividade que redundava em vantagem individualmente destacada ou potencialmente oferecida ao contribuinte, se ao pagamento dos impostos gerais o Estado oferecia uma contraprestação que redundava em benefício de toda a coletividade, uma nova espécie deveria ser reservada ao custeio de serviços que, embora de interesse público, beneficiava particularmente um grupo de pessoas. A teoria do benefício não permitia fosse o assunto tratado de outra forma. (FERNANDES, 2005, p. 33).

Nada mais lógico, ao liberalismo burguês, do que a criação das contribuições especiais. A neutralidade que caracterizava a tributação no Estado de Direito do século XIX não permitia que se interviesse na propriedade de um indivíduo para o custeio de atuações públicas que tivessem outros como destinatários, o que consistiria em indevida política distributiva de recurso que fugiria aos propósitos da tributação do liberalismo oitocentista. Mas com a experiência fascista, que propugnava um estado corporativo, as contribuições se proliferaram sem estranhamentos nos países autoritários, que reivindicavam um Estado que (in)corporaria o povo: mediante a relação estética identitária entre o povo monolítico e o líder, reforçada sensorialmente por “um conjunto de rituais e espetáculos políticos que procuravam objetivar a teoria fascista e baseá-las em experiências vividas” (FINCHELSTEIN, 2019, p. 71), integrava-se o povo ao Estado sem a intermediação das instituições burocráticas e das instâncias políticas.

Neste retorno a uma relação indistinta entre Estado e sociedade, tem-se uma coloração bastante diversa das experiências absolutistas: a incorporação não mais se dava pela perspectiva do direito divino concedido aos reis sobre os Estados. Antes, o amálgama entre o Estado e o povo se dava em razão da identidade entre este e o líder, que dispensaria as instituições políticas e burocráticas e que careceria de limites e condições. Por incorporar o povo, o líder tudo poderia. Nesta relação identitária e de (in)corporação, gestou, em especial no fascismo italiano, o



corporativismo, que “era menos preconizado em termos de eficiência econômica do que por sua capacidade de transcender os conflitos de base e de grupos de interesses e de mobilizar as massas”. (MANN, 2008, p. 139).

O fascismo italiano elementarmente se propunha a “um nacionalismo de Estado orgânico e paramilitar, supostamente capaz de transcender os conflitos sociais”. (MANN, 2008, p. 139). Tal receita encontraria campo fértil no Brasil, cuja economia se forjou sob o impulso do mercantilismo português, organizado pelo estamento burocrático que se teceu ao redor do rei. (FAORO, 2008, p. 80). A herança do mercantilismo, protagonizado por um poderoso estamento, confere ares de normalidade à intervenção do Estado sobre a economia. O Estado, pelo seu aparato, concentra os recursos sociais, direciona os investimentos, vai dando as cartas, tecendo a malha econômica em uma dinâmica que rende a iniciativa privada ao planejamento público.

Daí que não tenha sido aclarado ou, caso se o tenha, estranhado o óbvio; de que a utilização da extrafiscalidade e da finalidade implica, muitas vezes, a substituição, pelo Estado, de escolhas que de início caberiam à iniciativa privada sobre a alocação dos seus recursos. Já o antigo debate sobre o afastamento do regime tributário às contribuições, que punha em causa a sua natureza tributária, demonstra a passividade da sociedade brasileira quanto ao intervencionismo público. Seria próprio ao Estado determinar os investimentos necessários ao melhor desenvolvimento da economia e, ao fazê-lo, não se compreenderia, sequer, como existente alguma restrição às decisões da iniciativa privada sobre a disponibilização e alocação dos seus recursos que deveria ser sujeita aos rigores tributários. Caberia simplesmente ao Estado a orientação dos recursos sociais para o melhor desenvolvimento da economia.

Mas hoje, superado que seja o debate acerca da natureza tributária da contribuição, outras questões remanescem: competência, materialidade, abrangência, extrafiscalidade. O

amálgama entre fiscalidade e extrafiscalidade, entre generalidade e especificidade, promete ampliar as possibilidades interventivas da tributação com o abrandamento dos seus tradicionais diques. Mas antes de simplesmente se continuar na exploração da criatividade tributária deve-se recuar um pouco, acautelando-se na terapêutica da qual já falava Augusto Becker: revisitar a teoria geral do direito tributário e a principiologia tributária, de maneira que essa hiperatividade intervencionista não ponha em cheque o equilíbrio próprio à ordem tributária, estruturado entre a justiça social e o livre mercado.

Retomando-se às considerações constantes do tópico 2.0, encerram-se os presentes parênteses acerca das contribuições, que reclamam, simbolicamente, a construção de contrapontos à criatividade legislativa tributária pela teoria geral do direito em interação à principiologia tributária. Mais do que em qualquer outra espécie tributária, aqui se faz urgente a revisitação da teoria geral do direito sob o influxo da principiologia tributária, não apenas por razões referentes ao mercado, às liberdades e à concorrência, mas também por motivo de preservação da efetividade do pacto federativo, que é elementarmente informado pela autonomia dos entes federados.

### 3.0 CASUÍSMO, PRINCIPIOLOGIA E TEORIA GERAL DO DIREITO

Trocando em miúdos: à criatividade da política econômica na elaboração do sistema tributário se deve contrapor o casamento entre a teoria geral do direito e a principiologia tributária, que se faz possível mediante a revisitação da teoria do fato gerador vinculado e não vinculado. Ao fazer a análise estrutural das diferentes espécies de tributo, o professor Sacha Calmon (2006, p. 38) manteve a vinculação ou não do fato gerador a uma atuação pública como o principal parâmetro de distribuição da competência e de determinação da principiologia a ser aplicada

às diferentes espécies. A saber: os tributos não vinculados a uma atuação pública teriam como fato gerador a manifestação de um signo econômico presuntivo de riqueza. Já os tributos de fato gerador vinculado teriam por pressuposto fático uma atuação pública específica e divisível, a valorização de um imóvel ou a geração de benefícios pessoais.

Por outro lado, a teoria da vinculação do fato gerador, ao servir do critério de classificação das espécies tributárias, define a principiologia a ser aplicada a depender da função do tributo: o fato gerador não vinculado possui por função o custeio geral do Estado e por causa a riqueza do contribuinte. Por conseguinte, ao tributo que tenha fato gerador não vinculado, se aplica a capacidade contributiva como a razão jurídica e o parâmetro quantitativo, além de nele ela servir como o critério de comparação entre os contribuintes, para o quê é indiferente a profissão, a função e a denominação jurídica dos rendimentos e direitos (art. 150, II/CF). Já o fato gerador vinculado possui por função a remuneração e/ou o ressarcimento do Estado, de maneira que lhe deve ser aplicado o princípio da equivalência ou comutativo: o tributo deve razoavelmente corresponder ao custo da atuação estatal ou paraestatal ou ao valor do benefício por ela gerado.

Tal classificação, por sua vez, reflete, já de início, um dado extremamente relevante: as possíveis razões das quais o Estado pode lançar mão para tributar. Uma vez que outros elementos, distintos do fato gerador, não são suficientes para criar uma nova espécie (art. 4º/CTN), as causas para tributar manifestam-se de duas ordens: a riqueza do contribuinte e o ressarcimento ou remuneração ao Estado pela atuação em prol do contribuinte ou pelo benefício a si gerado. Sem que haja riqueza ou uma atividade ou benefício direcionados ao contribuinte, não há válida razão jurídica para tributar. Por outro lado, a delimitação do fato gerador como vinculado e não vinculado, que reflete as diversas funções da tributação, reivindica uma principiologia específica a lhe ser aplicada que se conecta com as cláusulas

essenciais a uma economia respaldada na iniciativa privada, testadas e aprovadas pelo crivo da experiência histórica, e realizam os objetivos fundamentais da república federativa do Brasil.

A capacidade econômica, por exemplo, conectada constitucional e literalmente aos impostos (art. 145, parágrafo 1º), desempenha uma relevante função protetiva do contribuinte ao revelar-se no seu aspecto negativo ou condicionante da tributação: a impossibilidade da tributação diante da sua inexistência. É uma vez que se a contextualize ao sistema constitucional mediante uma leitura integradora da Constituição Federal, a capacidade contributiva não se limita à existência de riqueza, mas à existência de riqueza – signo econômico – apta ao custeio do Estado (MOSCHETTI, 1993, p. 24), que ocorre quando a tributação não prejudica o mínimo existencial e não se revela confiscatória. Em razão dessa proteção elementar ao contribuinte, que lhe preserva o mínimo vital e a utilidade substancial das suas riquezas, bem como do exercício de direitos fundamentais, a capacidade contributiva tem sido aplicada não apenas aos impostos, como a outras espécies tributárias que possuem fatos geradores vinculados, tais quais a COSIP e a taxa de CVM, o que foi considerado constitucional pelo STF, que inclusive ressaltou a legitimidade de se utilizar a riqueza do contribuinte como elemento quantificador de tributos de fato gerador vinculado, desde que não se perda por parâmetro máximo e principal o custo da atuação ou o valor do benefício.

Mas a capacidade contributiva não apenas possui a função protetiva da qual se falou há pouco, como ela é o elemento quantificador do imposto, conforme estipula o art. 145, parágrafo 1º /CF. E em consequência de a capacidade contributiva ser a causa jurídica do imposto e o seu elemento quantificador, ela se revela como o parâmetro material pelo qual se realiza a isonomia, ou seja, através do qual se compara os contribuintes, igualando-os ou diferenciando-os, para o quê é indiferente a profissão, a função, a origem e a denominação jurídica dos

rendimentos e direitos (art. 150, II/CF). Referidas funções da capacidade contributiva – a quantificadora e a comparativa –, por sua vez, realizam a neutralidade tributária, ao tempo em que preservam a justa concorrência: uma vez que os impostos ou tributos de fato gerador não vinculado representam relevante ônus financeiro ao agente econômico, eles devem afetar de forma igual aqueles que revelem igual riqueza e de forma desigual quem possua diferente capacidade econômica – na medida em que ela se diferencie – de maneira a se evitar a formação de nichos privilegiados do regime tributário que torne o consumo ou a produção de um bem ou serviço especialmente mais atraente.

Sob este entendimento, o STF, no julgamento do RE 1043313/RS (Informativo 597/STF), do RE 601720/RJ (Informativo 861/STF) e do RE 928902/SP (Informativo 920/STF), tem restringido o alcance da imunidade recíproca em diversos julgamentos: a imunidade não deve ter por consequência o prejuízo à concorrência, criando uma vantagem concorrencial ao Estado e às suas entidades perante os demais agentes econômicos. Mas além de a capacidade contributiva, como elemento quantificador e comparativo, preservar a justa concorrência, que é a aplicação do Princípio Republicano à ordem econômica, a concepção do imposto como dever fundamental implica que nenhuma riqueza deve ser escusada do custeio estatal, como já se manifestou o STF na relatoria do RE 226899/SP, Informativo 729/STF, o que atribui uma outra função à capacidade contributiva. Ou seja, a conceituação do imposto como dever fundamental atribui à capacidade contributiva uma função positiva substanciada no dever de sujeição à tributação (custeio estatal) consequente da manifestação de riqueza: se a função negativa se realiza no afastamento da tributação em caso de inexistência de signo econômico presuntivo de riqueza, a função positiva implica a necessária sujeição à tributação em caso da existência de riqueza tributável.

Por sua vez, a função positiva da capacidade

contributiva, ao impactar não apenas a legislação tributária, como a metodologia da interpretação, torna-se mecanismo de realização da distribuição de riqueza que integra os objetivos da República Federativa do Brasil (Art. 3º, III), assim como a axiologia própria às democracias contemporâneas.

Destarte, à vivência de uma sociedade democrática, caracterizada pela igualdade e ausência da hierarquia social, deve-se estruturar a ordem econômica mediante instrumentos oficiais estratégicos de redistribuição de riqueza, de maneira a se assegurar a justa oportunidade de participação na política e no mercado, o que realiza a equanimidade: a igual relevância de todos enquanto pessoas. Esta seria, em brevíssima síntese, a explicação de Rawls (1971). Já para Dworkin (2005), a justificativa seria outra: a “redistribuição” de riqueza decorreria da escolha racional do indivíduo, contextualizado no estágio fictício pré-societário (leilão na ilha deserta), de se assegurar contra a deficiência e a falta de talento em montante suficiente para acobertar o padrão médio de vida. Ou seja, a racionalidade humana levaria a escolhas de princípios estruturais à sociedade que fossem comprometidos com a redistribuição de riqueza. Mas se aí estão presentes as razões da teoria da justiça de ordem liberal, que não se compactuam com a imposição de teorias metafísicas para justificar a redistribuição, outras teorias, não comprometidas com a neutralidade axiológica, se fundamentam na solidariedade, seja com respaldo na cultura própria às democracias contemporâneas, seja através da adoção de teorias metafísicas sobre o que a justiça requer.

Já para os positivistas, a incursão na teoria da justiça é prescindível, uma vez que se tenha na Constituição princípios ancorados na dignidade da pessoa humana: até porque, a Constituição refletiria o pacto social básico e a cultura pública da justiça em dada sociedade. Seja como for, lançando-se mão ou da racionalidade humana, ou de teorias metafísicas, ou de argumentos culturais ou do positivismo, diversas das teorias políticas e

jurídicas das sociedades democráticas contemporâneas se comprometem com a redistribuição de riqueza. O que, de outra sorte, não briga com importantes teorias econômicas que passaram a ser desenvolvidas a partir do séc. XX. Renovando-se o que já se falou no curso deste artigo, não apenas a axiologia, como algumas considerações de ordem da eficiência econômica, aconselham a redistribuição de riqueza: ao se abordar o Crash da Bolsa de Nova York, foram ressaltados os novos caminhos à economia, recomendados pela macroeconomia que se iniciava, no sentido de tomar a demanda como objeto da política pública, do que decorreria não apenas a execução de ações governamentais reguladoras, fiscalizadores e interventivas da economia, como de políticas sociais direcionadas a assegurar uma base média de consumo apta a sustentar a produção.

Por essas diversas funções, a protetiva, a quantitativa, a comparativa e a da distribuição de riqueza, a capacidade contributiva apresenta-se como o principal critério pelo qual se deve realizar a tributação. Não obstante, ainda cabe espaço a um critério residual, que tem relevância por consideração ao Princípio Republicano: à medida que o Estado tenha custos por atuar em relação a uma pessoa, ou que gere benefícios particulares a outras, ele deve ser ressarcido ou remunerado, de maneira que determinadas pessoas não tenham um tratamento diferenciado. Claro que referida razão de igualdade não se aplica nos casos das atividades de assistência, motivadas pela redistribuição e que, portanto, são atavicamente contrárias aos propósitos da remuneração, o que reduz sobremodo a sua utilização, conforme já se disse.

Mas nessa espécie de tributação, que tem por causa um custo estatal ou um benefício gerado a uma pessoa, aplica-se a principiologia da equivalência, ou seja, o tributo deve ser calculado por parâmetros que reflitam o custo da atividade ou o valor do benefício ou então se expressar em uma quantia que seja razoável ao propósito remuneratório ou de ressarcimento. Os

outros elementos, como a finalidade, conforme fala o prof. Sacha Calmon (2006), são importantes para o regime jurídico como, por exemplo, à definição da competência e do aspecto pessoal, mas não se manifestam como causa jurídica própria e independente de uma espécie tributária. Isto, a um primeiro momento, significa que uma pessoa não pode ser chamada à tributação se não apresentar capacidade contributiva ou se não houver alguma atuação pública específica e divisível ou benefício ou/e utilidade particulares gerados pelo Estado. Não há outra razão jurídica.

Ou seja, a causa jurídica, junto à funcionalidade do tributo, condicionam as possibilidades da tributação. Este foi o ponto essencial sobre o qual se debateu acerca da possibilidade de criar contribuição previdenciária sobre o servidor público aposentado: uma vez que referida contribuição teria por finalidade o custeio dos benefícios, seria possível ainda onerar o contribuinte uma vez que ele já teria remunerado atuarialmente o Estado? Compreendeu-se que sim. A contribuição não teria mais por causa o ressarcimento ou a remuneração, mas o custeio de uma atividade estatal mediante capacidade contributiva. Mas aqui, um outro questionamento se pode fazer: embora a finalidade não seja um dado elementar para definir a natureza tributária, ela importa na delimitação da competência e do aspecto pessoal da hipótese. Quanto a este último, a finalidade implica um questionamento relevante à teoria geral e à principiologia do direito tributário: o que justifica que outros elementos se agreguem à capacidade contributiva para definir uma maior tributação sobre determinados contribuintes? Referido questionamento dá-se, em especial, no âmbito da parafiscalidade e da extrafiscalidade. Por hora, falando apenas da parafiscalidade, importa considerar que as contribuições implicaram a atenuação da solidariedade – que segundo Sacha Calmon (2007, p. 32) se aplica por excelência aos impostos – mediante o raciocínio de que se é possível delimitar o grupo de pessoas que seja o objeto da atuação estatal,



esse grupo é que deverá custeá-la.

Mas aqui, importa destacar: a pertença ao grupo que é o objeto da atuação estatal ou paraestatal é elemento delimitador dos possíveis contribuintes: ou seja, restringe a universalidade própria ao imposto. Mas não é causa jurídica do tributo: esta permanece a ser a titularidade de capacidade contributiva, uma atuação pública específica e divisível ou a geração de um benefício particular. Não obstante, o custeio compulsório pelo grupo, que seja o objeto de uma atuação estatal, implica imposição de fins pelo Estado que pode se disponibilizar com a axiologia igualitária democrática.

Mas sequer essa característica da teoria do direito, que leva ao questionamento principiológico de quando ao Estado é possível onerar especificamente, determinadas pessoas e grupos mediante a imposição de investimentos aos recursos privados, fora reconhecida pela STF: em recente decisão, o STF<sup>4</sup>, ao julgar a constitucionalidade da Contribuição ao Incra, põe em causa o que a doutrina, com esteio na teoria geral do direito, vinha definindo acerca do aspecto pessoal: uma contribuição seria limitada àqueles que integram o grupo que seja o objeto da atuação estatal e paraestatal custeada pela contribuição, não se a podendo estender, indefinidamente, por toda a sociedade. Essa seria a nota elementar para caracterizar e distinguir a contribuição do imposto. ao compreender que essa vinculação não importa à

---

<sup>4</sup> O informativo 1012/STF, noticia o Julgamento no qual o STF considerou constitucional a Contribuição ao Incra, que seria espécie de CIDE, nos seguintes termos: “A finalidade da contribuição em debate está em consonância com a determinação constante do art. 149 da CF (2) no sentido de que CIDE deve constituir instrumento de ingerência da União na ordem econômica. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo (empresa urbana ou agroindústria) não se beneficiar diretamente da arrecadação, até porque a inexistência de uma referibilidade direta não desnatura a CIDE, estando a instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. Bem verdade que se afastou a necessidade de referibilidade direta, o que se poderia especular que seria a própria às taxas e às contribuições de melhoria. Realmente, a referibilidade suficiente à imposição das contribuições seria a indireta, a se manifestar na exigência de que o contribuinte integre o grupo que seja o objeto da atuação. Mas alguma referibilidade, há de haver.

constitucionalidade da contribuição, que se limitaria à verificação de existência da competência interventiva possibilitada pela Constituição, se passa por cima da teoria do direito e se franqueia à União a plena competência para criar “impostos” finalísticos, que, ao receberem a alcunha de contribuição, estariam de fora da competência privativa em matéria de impostos e do seu caráter de custeio geral da sociedade.

Desta feita, ao se desprender da teoria geral do direito e da principiologia que lhe é característica, de início se tem o prejuízo ao pacto federativo, uma vez que a intervenção na ordem econômica ou social seria suficiente para a criação de tributo com fato gerador próprio aos impostos estaduais e municipais, ao tempo em que a receita dessas “contribuições” não seria compartilhada pelos demais entes federados. Aqui, ressalta-se: o imposto pressupõe uma metodologia de distribuição da competência tributária mediante a destinação específica de diferentes riquezas reveladoras de capacidade contributiva – renda (salário, pensões, aposentadorias, herança, rendimentos bancários, ganhos de capital, aluguéis, etc.), patrimônio (imobiliário, automobilístico, financeiro, etc), consumo (de bens e de serviços) – a cada ente federado, para serem por cada qual tributadas com exclusividade, de forma a se evitar a bitributação e, por consequência, a) afastar o risco do confisco, b) assegurando a cada ente federado explorar, de forma privativa, uma determinada fonte de recurso. Mas ao prescindir das notas características da teoria geral do direito acerca da contribuição – vinculação do aspecto pessoal à finalidade da contribuição – permite-se à União adentrar nas competências dos entes federados para instituir impostos, o que é tanto e mais sério em razão que ainda se debate acerca do caráter taxativo ou enumerativo do art. 149, Parágrafo 2º, CF.

Ademais, ao se abrir mão dessa característica elementar da contribuição, à União estaria franqueada a imposição de finalidade aos impostos, com prejuízo da distribuição dos poderes –

o tributo finalístico cerceia a liberdade de dotação orçamentária do executivo – e com o incremento da finalidade à tributação, o que vai limitando a importância da capacidade contributiva como critério distributivo do ônus econômico da tributação. Por outra sorte, a utilização da contribuição, sem que se observe a referibilidade entre o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sua finalidade, pode levar a parâmetros equivocados acerca da sua quantificação. Caso a contribuição prescindida da análise do “sinalagma”, que justifica a sua instituição, se terá a ausência de elementos constrictivos à quantificação do tributo que pode prejudicar a sua razão de ser: à esta matéria é especialmente sensível a contribuição previdenciária do trabalhador, que, ao se apresentar como seguro previdenciário obrigatório que se lhe impõe o Estado, não pode perder por perspectiva o cálculo atuarial mediante a projeção do valor do benefício futuro, sob a pena de se prescindir das razões necessárias à tributação e da sua metodologia possível, com o prejuízo da principiologia da ordem econômica e tributária.

Também com base nesses critérios – os possíveis fatos geradores e a principiologia que lhe é imanente – deve-se questionar se a disponibilidade de um serviço público que não seja específica e divisível, não obstante o serviço quando vier a ser prestado o deva ser mediante essas características, poderá ser remunerada por taxa. Essa questão envolve a taxa de turismo e de incêndio, embora, quanto a esta última, o STF ter se manifestado pela inconstitucionalidade, uma vez que o Estado teria o dever de prestar o serviço de bombeiros (Tema 16/STF: A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim). O que abre um outro parâmetro de questionamento: em relação às atividades ontologicamente estatais, como a segurança pública, não se poderia cobrar taxas? Mas o judiciário não

é uma atividade própria do Estado?

Ao final, compreende-se que o grande problema quanto às possibilidades da tributação se dá na extrafiscalidade: em que medida ela pode derogar os princípios da capacidade contributiva (o mais importante) ou o da equivalência: a) a extrafiscalidade pode dispensar a capacidade contributiva ou a remuneração como causas necessárias da tributação?; b) As proibições expressas à tributação, como, por exemplo, as constantes do art. 150, II e IV, aplicam-se à extrafiscalidade? Quando a distribuição de riqueza é eminente extrafiscal? Essas são apenas algumas questões elementares referentes à tributação que bem ressaltam a relevância da teoria geral do direito e do fato gerador vinculado e não vinculado. Elementos outros não devem ampliar as possíveis causas da tributação, assim como se deve ter em mente a íntima conexão entre o fato gerador e a finalidade da tributação, de maneira que a principiologia tributária não seja superada por argumentos de intervenção que contrariem a ordem econômica e tributária de índole constitucional.

## DAS CONCLUSÕES

A tributação foi impactada pelas teorias filosóficas, políticas e econômicas que, ao final do séc. XIX e durante o séc. XX, passaram a teorizar o Estado social: um Estado regulador e intervencionista, com o propósito de assegurar o valor da liberdade ao indivíduo e a sua dignidade material. Para tanto, passou-se a reivindicar uma série de políticas públicas intervencionistas sobre a economia, a cultura, a educação e as significações sociais.

Esse avolumamento de funções públicas intervencionistas agregou a tributação, com significativo remodelamento da política tributária: de uma metodologia asséptica de custeio das funções públicas elementares ao funcionamento do Estado guarda noturno, o tributo incorporou a função redistributiva de riqueza, bem como a de intervenção direta na economia e na

sociedade: para além de política de financiamento da ação interventiva, o tributo passa a ser a própria ação interventiva, em algumas situações.

A intervenção passou a ser um elemento significativo e anárquico do *design* da contribuição, com efeito permissivo à criatividade do legislador e às necessidades estatais, mas com prejuízo à principiologia que organiza a dinâmica da ordem econômica e tributária a partir do fato gerador e da função do tributo. Dentro deste contexto, propugna-se pela revisitação da teoria geral do direito, com esteio na classificação do fato gerador entre vinculado ou não a uma atuação pública e na consequente distinção das funções do tributo – entre sinalagmática e contributiva – para se delimitar a principiologia a ser aplicada: capacidade contributiva ou equivalência ou ambas.

A partir da análise integrada da teoria geral do direito com a principiologia é possível enumerar alguns elementos relevantes de contenção, a servir de dique à tributação: a) as possíveis causas de tributar, que não prescindem da titularidade de capacidade contributiva, de uma atuação pública individual e específica ou de um benefício gerado particularmente ao contribuinte; b) a causa e a função da tributação delimitam as suas possibilidades quantitativas, salvo quando haja expressa exceção constitucional; c) a extrafiscalidade e a finalidade são exceções à tributação, a elas se devendo aplicar os critérios da proporcionalidade para a sua criação; c) mas para além de se considerar a excepcionalidade da extrafiscalidade e da finalidade, elas devem se realizar em conformidade com os elementos característicos das espécies tributárias, construídos na teoria geral do direito a partir da experimentação e da observação da função de cada tributo: enquanto que o imposto implica a contribuição para o custeio geral do Estado porque se tem riqueza e na medida da riqueza que se tenha, o que permite que ele se estenda ilimitadamente por toda a sociedade, a taxa e as contribuições de melhoria são tributos com função remuneratória ou de ressarcimento do

Estado, de maneira que se limita ao destinatário da atuação pública ou ao seu beneficiário. Já a maioria das contribuições especiais apresentam uma função híbrida de contribuição e retribuição: sem se dispensar a manifestação de capacidade contributiva, a contribuição não deve se estender, indistintamente, por quem a apresenta, devendo-se limitar àqueles que serão o objeto da atuação do Estado custeada pela contribuição. Ou seja, ela segue a lógica de que não há razões assistenciais e de solidariedade que justifiquem que se estenda por toda a sociedade o custeio de uma atuação estatal e paraestatal que tenha atuação focada em determinado grupo.

Esses são apenas alguns diques, dentre outros passíveis de serem erigidos, e que revelam a necessária revisitação da teoria geral do direito para que se aplique com precisão a princiologia tributária e se construa uma política de tributação compatível com o estado democrático de direito.



## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Fernando. *Teoria econômica do contrato*. Coimbra: Almedina, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- \_\_\_\_\_. Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e as soluções. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.18-63.
- DWORKIN, Ronald. *Virtude soberana: teoria e prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

- FAORO, Raymundo. *Os donos do poder*. 4ª ed. São Paulo: Globo, 2008.
- FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições neocorporativas na constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- FINCHELSTEIN, Federico. *Do fascismo ao populismo na história*. Lisboa: Edições 70, 2019.
- HOBSBAWM, Eric J. *A era dos extremos; o breve século XX:1914-1991*. Tradução de Marcos Santarrita. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.
- HUGON, Paul. *História das doutrinas econômicas*. São Paulo: Atlas, 1995.
- MANN, Michael. *Fascistas*. Rio de Janeiro, Record, 2008, p. 16.
- MOSCHETTI, Francesco. Profili generali. In: MOSCHETTI, Francesco (Org.). *La capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 3-51
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- RAWLS, John. *A theory of justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1971.
- SMITH, Adam. *The Wealth of Nations*. Nova York: Bantam Dell, 2003.
- WAPSHOTT, Nicholas. *Keynes Hayek; o confronto que definiu a economia moderna*. Tradução: Edgar Rocha. Códova: Dom quixote, 2018.