



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTADO: UMA EXPANSÃO POSITIVA DO
PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO.**

JOSÉ MACIEL SOUSA CHAVES

Orientadora:

PROFA. MS. VALÉRIA ZOTELLI

São Paulo, agosto de 2010.

JOSÉ MACIEL SOUSA CHAVES

**DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTADO: UMA EXPANSÃO POSITIVA DO
PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO.**

Dissertação a ser apresentada como exigência para a obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

São Paulo, agosto de 2010.

RESUMO.

O princípio da solidariedade social no Direito Tributário hoje constitui uma importante linha de pesquisa, tanto para a filosofia do direito quanto para a própria ciência, eis que persecutíveis pela doutrina, a amplitude do seu conseqüente normativo.

PALAVRAS CHAVE: Solidariedade Social. Tributário. Capacidade Contributiva. Contribuições.

ABSTRACT.

The principle of social solidarity in Tax Law today is an important line of research, both for the philosophy of law and for science itself, behold persecutíveis the doctrine, the extent of its consequent normative.

KEYWORDS: Social Solidarity. Tax. Ability to pay. Contributions.

SUMÁRIO

1. CIÊNCIA E FILOSOFIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	6
2. SOLIDARIEDADE SOCIAL E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	8
3. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL.....	11
4. DESDOBRAMENTOS DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL.....	12
5. A QUESTÃO DA AUTONOMIA.....	14
6. A TRANSIÇÃO PARA UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E AS SUAS REPERCUSSÕES.....	15
7. A CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS INFORMADA PELO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL.....	18
7.1. Tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis.....	20
7.2. Tributos não vinculados, destinados e não restituíveis.....	21
7.3. Tributos não vinculados, destinados e restituíveis.....	23
7.4. Tributos vinculados, não destinados e não restituíveis.....	23
7.5. Tributos vinculados, destinados e não restituíveis.....	24
8. PRIMAZIA DO INTERESSE PÚBLICO X VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE.....	25
8.1. Possibilidade de multa cominatória contra a Fazenda Pública.....	29
9. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE SOCIAL.....	31
9.1. Nascimento e aparente extinção do Princípio da Capacidade Contributiva.....	31
9.2. Renascimento do Princípio da Capacidade Contributiva.....	32
9.3. Compreensão do princípio da capacidade contributiva sob a óptica da solidariedade social.....	33
10. ESPECIFICAMENTE, OS IMPOSTOS.....	34
11. ESPECIALMENTE, AS CONTRIBUIÇÕES.....	35

11.1. A possibilidade de exigir o cumprimento da destinação específica.....	38
12. CONCLUSÕES.....	41
13. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	43

1. CIÊNCIA E FILOSOFIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A filosofia do direito tributário permite um debate muito mais abrangente, se comparada a ciência do direito tributário em sentido estrito. Não se trata a filosofia de uma disciplina jurídica auto avaliável, mas sim de um meio que permite colocar o agente cognoscente num segundo plano material, com vista a atividade reflexiva de um determinado objeto.

Dessa forma, está autorizado o Direito Tributário a percorrer caminhos talvez interditados pelo próprio conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional, mas desbraváveis mediante uma aplicação conjugada de princípios constitucionais dotados de apuráveis conseqüentes normativos.

A intenção normativa do denominado Direito Tributário Material tem vistas a incidir sobre o comportamento humano específico de “levar dinheiro aos cofres públicos”. Este é o alcance clássico do Direito Tributário, inobstante as acepções que possam compreender a palavra “tributo” ¹.

Atualmente, muitos colocam sob questão o real enquadramento de significações até então ditas como “financeiras”, para saber se a Constituição Federal as abrigou como “jurídicas”. Esse é um dos pontos mais curiosos do estudo do direito tributário, na medida em que a dependência de certa classificação (dos tributos) pode trazer limitação ou expansão do raio de estudo do direito tributário.

Assim, a pretensão que tem a filosofia do direito tributário é ostensivamente solidária. Ou, melhor nas palavras de Renato Lopes Becho², “significa repensar os

¹ Lembra Paulo de Barros Carvalho que “tributo” pode ser: 1) o dever de levar dinheiro aos cofres públicos. 2) o dinheiro levado no comportamento desse dever. 3) o comportamento de levar dinheiro (prestação). 4) a lei que prescreve tal dever. 5) a obrigação jurídica que tal lei engendra.

² *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 270.

conceitos desse ramo jurídico, dos conteúdos mais fundamentais aos mais avançados”, sem submissão aos critérios puramente apofânticos³.

A ciência é considerada sobre duas facetas: uma como sistematização de conhecimentos, adquiridos e integrados com método, constituindo uma unidade coerente; outra, também como sistematização de conhecimentos, de forma metódica, de validade universal e sujeitos à verificação objetiva e experimental, que conduza à certeza de dados e resultados⁴.

Nessa linha, a ciência aparece na descrição da segunda hipótese. A ciência do direito tributário, pois, encontra freios no próprio direito positivo, Ou seja, a investigação do sujeito cognoscente será dada por uma atitude mental preponderantemente jurídica.

É importante salientar que o direito positivo, enquanto camada de linguagem prescritiva, se projeta sobre o contexto social, regulando as condutas intersubjetivas e direcionando-as para os valores que a sociedade quer ver praticados⁵ (consenso).

Mas o mais importante é conceber o agir social a partir do contexto de uma conseqüência de interpretações. Toda nova interpretação fornece uma imagem revisada do passado sob a luz de um futuro antecipado⁶. Na medida em que a ciência do direito se opera somente mediante o possível, esse “possível” é flexibilizado dentre os parâmetros consensuais (experimentados e persecutíveis dentro da unidade jurídico-sistemática).

Dentro desse contexto, o princípio da solidariedade social se reveste de conteúdo filosófico, mas detém pretensões mais ambiciosas, já que está magnamente estatuído no art. 3º, I, do Diploma maior. E é essa trilha que procuraremos seguir,

3 A filosofia não se destina a viabilizar somente a verdade ou falsidade dos enunciados jurídicos. Presta-se sim, a perfilhar certo objeto cultural em seus impactos ocorridos (experiência) e possíveis dentro de uma análise sistemática nas normas e comandos jurídicos.

4 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 274.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 204.

6 HABERMAS, Jürgen. *A Lógica das Ciências Sociais*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009, p. 269.

fincados em premissas filosóficas e aspirantes ao direito positivo sob o ângulo sistemático.

2. SOLIDARIEDADE SOCIAL E DIREITO TRIBUTÁRIO.

Antes de processar o *modus operandi* sob o qual incide o princípio da solidariedade social no estudo do direito tributário, é oportuno que seja dado sustentáculo didático para essa investigação, que se apresenta ora científica, ora filosófica, de acordo com as considerações de Russel⁷. Científica quando se apóia em fatos conhecidos; filosófica quando das elaborações especulativas.

E não seria tarefa das mais fáceis incluir o estudo desse princípio como um princípio também de direito tributário, em consonância com a lúcida corrente dicotômica da classificação jurídica dos tributos liderada por Geraldo ATALIBA, para quem o critério jurídico de classificação dos tributos⁸ está somente na consistência do aspecto material da incidência.

Esse modelo de classificação intranormativo também encontra amparo no ordenamento constitucional (bem como no Código Tributário Nacional, sobretudo na definição oferecida pelo art. 3º e nas prescrições contidas nos incisos do art. 4º), mas parece não responder algumas questões intrínsecas ao *sistema* constitucional de 1988 – noção que vai além da idéia de mero *ordenamento*⁹ -, no qual o valor da solidariedade social é saudavelmente promovido, sendo instrumentalizado também por meio das contribuições de competência da União.

⁷ RUSSEL, Bertrand. *História do Pensamento Ocidental*. Trad. Laura Alves e Aurélio Rebello. Rio de Janeiro: Ediouro, 2003, p. 510.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 123-208.

⁹ HOBLES, Gregório. *O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*; tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 6-7: "Ordenamento (ORD) é o texto jurídico exatamente como produzido pelas autoridades, que são as pessoas que tomam as decisões jurídicas. O sistema (SIS), em seu conjunto, se expressa num texto elaborado paralelo e muito mais completo e exato que o texto jurídico bruto. Assim, a dogmática constrói o sistema. O SIS é um documento mais amplo que o ORD."

Daí a necessidade de revisitar esse tema à luz do texto constitucional e da evolução doutrinária ocorrida, ao longo dos últimos vinte anos, no campo do direito financeiro e tributário.

A esse respeito, deve-se lembrar que a classificação dos tributos é tema de discussões intermináveis na doutrina, principalmente após a edição da Carta Magna de 1988. Não se trata o ato de classificar, contudo, de um mero apontamento doutrinário ou de celeuma de sabor meramente acadêmico. Os critérios eleitos para a tarefa se prestam a verificação da constitucionalidade do tributo, logo, delimitam o próprio caminho pelo qual deve trilhar o estudo do direito tributário.

O ato de classificar é uma manifestação de foro íntimo eleitora de critério(s) necessário(s) para a delimitação útil de determinado objeto e os traços conotativos que o compõe. Como explica Roque A. CARRAZZA, “classificar é o procedimento lógico em dividir um conjunto de seres (objetos, coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos”¹⁰. E se a classificação repousa sobre a linguagem prescritiva do direito, só pode versar sobre critérios jurídicos advindo das normas válidas. Sendo legítima a inclusão do princípio da solidariedade social como pertencente à ciência jurídica tributária, é imprescindível que seja adotado, desde já, um critério classificatório que atenda aos reclames do conseqüente normativo desse princípio, seja ele como *norma de bloqueio* ou como *norma de eficácia positiva*.

Dizer que toda classificação é metafísica¹¹ pode nos levar a conclusões inadequadas, por isso devem ser sopesadas quais as extrações jurídicas possíveis da classificação adotada. Quando afirmamos que as classificações são produtos do subjetivismo, temos que ter impregnada a noção das implicações que terão as classificações na ciência do direito, sob pena de se tornar inócua toda a tarefa investigativa.

¹⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 513.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

Sendo o tributo o centro do direito tributário, necessária é a identificação das espécies tributárias para que seja desvendada a coesão de cada tipo de tributo dentro do sistema constitucional tributário, bem como a extensão da obrigação tributária fundada em cada qual.

Após a detecção dessa possibilidade, passa-se a investigar – e aqui reside o núcleo de exaustiva atividade exegética – como conferir aplicabilidade à norma dentro do estudo desse determinado objeto cultural.

E, por último, compete ao Poder Judiciário emitir juízos positivos no controle da constitucionalidade da aplicação da igualdade tributária¹² quando emergida a crise de direito material tributário, compreendida nas relações jurídicas cuja causa de pedir (defesa¹³ e ação do contribuinte) corresponda a uma das espécies tributárias de acordo com o regime jurídico sob elas discriminado constitucionalmente e com os sentidos mínimos ali contidos. Também não escapa ao Poder Judiciário a discussão sobre efetivação da *justiça distributiva* e *redistributiva*, viabilizadas, respectivamente, não só pelos princípios gerais que regem a relação tributária, mas compreendida como a reação estatal à tributação (não excluindo a realizada através de impostos), tendo como ponto de partida a efetividade da dignidade humana e dos objetivos fundamentais eleitos para a constituição da República, esta conceituada em linhas firmes pela melhor doutrina¹⁴.

O processamento desse princípio na ciência tributária constitui, primeiramente, uma atividade filosófica árdua que, como todas, produzem dúvidas. A dúvida é inerente a atividade filosófico-cognoscitiva. Porém, consoante a filosofia contemporânea

¹² Tema exposto brilhantemente pela tese de livre-docência de Humberto Ávila (*Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008).

¹³ Debate mais afeto ao Direito Processual Civil: utilizamos aqui o termo “defesa” como uma pretensão do contribuinte de natureza declaratória negativa.

¹⁴ “República é o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”. (CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 58).

francesa¹⁵, mais importante que as dúvidas são as respostas. Daí o domicílio da nossa proposta: a tentativa de levar o princípio da solidariedade social às finais – não às últimas – conseqüências com exposição de antagonismos, fomentando o debate e excluindo o confronto.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL.

Embora alguns doutrinadores julguem parecido o estudo do direito tributário¹⁶ com o direito penal essa comparação deve ser realizada sob extremo cuidado, feita principalmente (se não exclusivamente) ao estudo da *tipicidade*. O direito penal consubstancia-se em um *direito de punir*, um direito inerente ao Estado. Já o direito tributário não é informado somente pelo imperativo “direito de tributar”. Isso porque, nas sombras desse direito de tributar está o direito de ser tributado (vale dizer, o interesse de concorrer – ou de não concorrer - com as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva), também lembrado pela Constituição Francesa como *autotributação*.

Outra diferença é que toda norma penal tem como hipótese de incidência um ato ilícito, por isso o sanciona. O Direito Tributário, muito pelo contrário, é coordenado por atividades lícitas, não constituindo a obrigação tributária a sanção de ato ilícito, como bem disposto no art. 3º do CTN. Daí decorre outro elemento distintivo, o princípio informante do Direito Tributário: o princípio Republicano, que, em sábias palavras¹⁷, “exige que todos os que realizam o *fato impositivo tributário* venham a ser tributados com igualdade”. A tributação – mesmo a decorrente de execução fiscal -, definitivamente, não é uma espécie de sanção.

¹⁵ FERRY, Luc. *Aprender a Viver. Filosofia para os Novos Tempos*. Trad. Vera Lúcia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006.

¹⁶ O direito isolado de tributar, no caso, não exprime a idéia de solidariedade, que é, por essência, uma relação recíproca entre o cidadão e o Estado (e não entre o sujeito passivo e o ativo da relação jurídica tributária). Então, os mecanismos realizadores da justiça fiscal são apenas elementos intuitivos para de chegar a uma justiça social distributiva, não obtendo em seu conseqüente imediato a realização desta.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 79.

Ainda, o empréstimo de alguns elementos originalmente penais para o Direito Tributário podem culminar num tratamento anti-isonômico às partes. Por exemplo, o brocardo *in dubio pro réu* chegou a ser transportado indevidamente¹⁸ para o campo tributário, resultando na existência de uma interpretação da norma realizada sob a premissa *in dubio contra fiscum*. A nosso ver, inexistente tal regra hermenêutica para discriminar direitos – quer do sujeito ativo, quer do passivo – presentes na relação tributária¹⁹.

O alcance dessas diferenças denota, com raízes históricas, a minimização existencial do interesse verticalmente arrecadatário atribuído ao Estado, mantendo a igualdade hermenêutica das regras que regem o Direito Fiscal e não atribuindo à dúvida o *status* de elemento que favorece o contribuinte.

4. DESDOBRAMENTOS DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL.

Muito se discute sobre a utilidade do princípio da solidariedade social em matéria tributária. Isso porque o tema avoca lembranças ao modelo italiano discutido sob a Escola de Pavia²⁰, inicialmente proposto por Benvenuto GRIZIOTTI, que não conferiu total consistência à sua teoria *causalista*, posteriormente negada por Dino Jarach.

A idéia de justiça social não advém somente dos mecanismos e princípios (capacidade contributiva, anterioridade, progressividade, não-confisco, etc...) para o estabelecimento de uma tributação justa e isonômica. O motivo e o fim dessa tributação, sim, são do que se ocupa a justiça social. Inobstante a materialidade da lei tributária não permita que o direito tributário avoque preocupação com o produto da arrecadação (seja proveniente de taxas, contribuições ou até mesmo de impostos), é exatamente o destino desse produto que é o cerne para tornar íntima a relação entre o

¹⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

¹⁹ No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 60.

²⁰ Grupo de juristas italianos. Entre eles: Ezio VANONI, Mario PUGLIESI, Federico MAFFEZZONI e Dino Jarach.

direito tributário e a solidariedade social. Trata-se também de uma forma pretensiosa de efetivar o subjetivismo consensual ético-tributário²¹, no que tange ao emprego do produto da arrecadação, que, por vezes, inexistente na previsão orçamentária ou dela destoa.

E não basta dizer que o princípio está positivamente estatuído na Constituição (art. 3º, I, CF/88), o *Law in statute*. É preciso que, como todas as prescrições jurídicas, tenha vida como direito vivente, o assim chamado *Law in action*.²²

Daí nasce a oportunidade de acrescer à materialidade, outros fatores discriminativos também contemplados pela Constituição Federal. Afirmar essa relação não significa destituir a classificação dicotômica proposta por Geraldo Ataliba e semeada entre juristas de peso, mas sim reconhecer que a tributação em algum momento vai se reverter em prol dos grupos solidários e dos ideais constitucionalizados pela República, a começar pelos direitos e garantias fundamentais esculpidos nos incisos do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Basicamente, duas facetas do *valor justiça* apontam para o estudo: primeiro, enquanto *princípio da solidariedade de grupo*, o princípio da solidariedade social afigura-se nas espécies tributárias informadas pela *justiça comutativa* (ou justiça do “custo-benefício”), ou seja, identificável pelos próprios critérios eleitos para a classificação dos tributos (adiantando-os: materialidade, destinação e restituição). Segundo, o elemento da solidariedade social emergido da *justiça distributiva*, que é inerente, por excelência, à justiça tributária²³ e, surgindo após a realização da

²¹ A carga tributária desmedida, por exemplo, gera no contribuinte certas possíveis causas. Ives Gandra MARTINS cita alguma delas: a) dispêndios estatais desnecessários; b) desigualdade no tratamento tributário, sendo uns contribuintes sancionados e outros privilegiados com benesses fiscais, mesmo explorando atividades não essenciais; c) sonegação fiscal e tratamento prático diferenciado, como os casos de tributação na fonte; d) fiscalização tributária corrupta e e) a sonegação como elemento de majoração da carga tributária (*Teoria da Imposição Tributária*. In: *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 05).

²² SACHETTO, Cláudio. *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 10.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Justiça distributiva: social, política, fiscal*. Revista de direito Renovar 1: 99-116, 1995.

obrigação tributária, a *justiça redistributiva*, que se opera na via do orçamento público, considerando que o princípio da capacidade contributiva (célula mãe da justiça fiscal) resolve apenas parte do problema: pode fazer o rico menos rico, mas não conduzirão necessariamente ao enriquecimento do pobre²⁴. Devido ao tratamento (ou ausência de tratamento) oferecido pelo direito tributário clássico, é esse o ponto mais obscuro e instigante, cujas premissas parte da análise sistemática da Constituição Federal, com a intencionada justaposição entre as normas de direito financeiro, tributário, civil, econômico.

A colocação da solidariedade social em círculo tributário já constitui uma real linha de estudo, cujas conseqüências ainda não se manifestaram em última escala. Trata a solidariedade social de fator de decisão tributária, movida principalmente pelos valores, focando a norma posta apenas como fator secundário²⁵.

Deveras, a carga axiológica que contém o princípio da solidariedade social lhe confere um alto grau de abstração, mas não ao ponto de afirmar que este (assim como todos os princípios) não possui conseqüente normativo nem hipótese de incidência²⁶.

5. A QUESTÃO DA AUTONOMIA.

O estreitamento do Direito Tributário à disciplina jurídica da competência arrecadatória do Estado partiu da concepção reducionista, que visa o afastamento da possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da *causa impositionis*²⁷. Tal premissa, defendida por brilhantes positivistas do século passado, não é absoluta. O que caracteriza o Direito Arrecadatório é a prioridade legal interpretativa atribuída à sua

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 187.

²⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 283.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 43.

²⁷ MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 21.

eficácia exatorial bruta, em contraste com sua incapacidade de servir ao cidadão²⁸. Ocorre que os elementos que caracterizam o Direito Tributário não são limitados dessa forma pelo Texto Magno.

O caminho não nega a autonomia didática do direito tributário nem a sua codificação de 1966, mas propõe a dilatação de seu objeto de acordo com a sistemática constitucional de 1988 reconhecendo não só a justa tributação, mas o que lhe pressupõe a legitimidade. Ainda, a autonomia não é um conceito hostil, ciumento e exclusivista²⁹, ainda mais quando disciplinas ditas autônomas só atingem o espírito constitucional se conjugadas, caso da ciência tributária e das finanças.

6. A TRANSIÇÃO PARA UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E AS SUAS REPERCUSSÕES.

Ao recortar o quadro comparativo textual entre as Constituições de 1967 e 1988, se nota uma intenção aguçada em valorar o aspecto social como relevante, empiricamente, ao conceito de Estado de Direito, concebendo o Estado Democrático de Direito.

Uma das contribuições protagonistas dessa “virada” se deu através da obra de Kant, que já em 1790 propunha a aproximação da norma ética da justiça com a norma válida do direito, viabilizando a tomada dos direitos fundamentais e liberdade, valores estes menos estimados pela Carta de 1967, que primava pelo positivismo normativista *kelseniano* e pela concepção constitucional no sentido político³⁰. Era geograficamente explicitada³¹ a predominância conferida ao aparato público e ao poder ali investido.

²⁸ MARINS, James. *Op. Cit.* p. 23.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 25.

³⁰ Importante símbolo dessa concepção, Carl Schmitt preza pela interpretação da Constituição os dizeres sobre a forma de governo, de Estado, aos órgãos do poder, separação dos poderes e as declarações dos direitos individuais. O conteúdo restante seria Lei Constitucional.

³¹ O preâmbulo do Diploma Constitucional de 1967 não hesitou em se concentrar na figura de um Estado de Direito. Ao contrário da Carta de 1988, na qual desde o início se percebe a intenção protecionista dos direitos (principalmente os transindividuais referidos no art. 5º), aquela primeiro organizara as

Nesse processo de estruturação do Estado havia a intencional exclusão da sociedade civil, imputando a esta uma sensação de imperatividade e subordinação, o que esvazia o próprio conteúdo do princípio da solidariedade social. Assim se concebia os direitos civis: como consequência de um Estado organizado e não como um fundamento antecedente e legitimador de sua existência.

Com a percepção da necessidade de incorporação do elemento social ao nascedouro do Estado, houve, em 1988, nova linguagem constituinte propulsionada por decisões extra-sistêmicas³², que vieram a conceber o Estado Democrático de Direito. Só dessa forma é possível o debate sobre a sociologia do direito, que destina preocupação às relações firmadas entre o direito vigente e o mundo social, excluindo desse processo de *investigação* o direito possível³³.

De antemão, avisa esse Diploma (art. 1º, III) que nada começa sem a proteção a dignidade humana, nem mesmo a existência do aparato público, quiçá de seus interesses.

Com o resgate das considerações do socialista alemão Ferdinand LASSALLE esboçadas em marcante obra³⁴, temos que sob a concepção sociológica, a Constituição pode representar o efetivo poder social ou distanciar-se dele; na primeira hipótese ela é legítima; na segunda, ilegítima³⁵. Hoje, a Constituição Federal estabelece finalidades a serem atingidas, funcionando como importante (quicá o mais importante) elemento de transformação da sociedade.

competências da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas competências tributárias e a separação dos poderes, aparecendo os direitos civis somente a partir do art. 140 e seguintes.

³² Decisões *extra-sistêmicas* são aquelas que antecedem o ordenamento e o sistema jurídico, amparadas num abstrato e desejável significado de justiça, até então desamparado material e estruturalmente. Melhor no dizer de Gregório HOBLES: “a teoria da justiça extra-sistêmica indaga os valores jurídicos com independência, desde o ponto de vista jurídico, já que ainda não existe o ordenamento.” (*O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*; tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 5).

³³ ROBLES, Gregório. *Op. Cit.*, p. 64-65.

³⁴ *O que é uma Constituição*. Campinas: Russel, 2005.

³⁵ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 17.

Não por acaso, a Carta Magna brasileira – que talvez como nenhuma outra no mundo dispensou atenção ao fenômeno da tributação - alçou o *status* constitucional a preocupação com a arrecadação e a destinação do produto das contribuições, espécie tributária voltada ao custeio de finalidades específicas e socialmente relevantes.

Em matéria tributária, outro marco identificável na nova Carta constitucional foi a pulverização da iniciativa legislativa tributária, reconhecendo a sensibilidade de adequar a tributação à realidade social circundante de cada titular dessa prerrogativa. Na ordem jurídica anterior a iniciativa das leis tributárias se situava no âmbito de competência privativa do Chefe do Executivo, tanto no plano nacional e federal como no estadual e municipal³⁶. Essa autoritária compreensão foi abolida pela carta de 1988³⁷, com a extensão da prerrogativa a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, Senado Federal, Congresso Nacional e, dentre outros, aos cidadãos por meio de iniciativa popular³⁸.

Ocorre que, inobstante o permissivo constitucional, a experiência não se mostra bem sucedida, ao ponto não eliminar a vulnerabilidade político-legislativa do contribuinte. Os poucos projetos de interesse e iniciativa dos cidadãos, como o caso do Código de Defesa do Contribuinte³⁹, permanecem anos para serem votados. Ainda, os de notável interesse popular⁴⁰ são maculados por regulamentos administrativos, de modo a dificultar a aplicação dessas normas no mundo empírico.

³⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 223.

³⁷ O Presidente da República não goza de iniciativa privativa para a apresentação de projetos de lei que tratem de matéria tributária. O art. 165, II, da Constituição, que lhe outorga a iniciativa privativa para a apresentação de projetos de lei que tratem das diretrizes orçamentárias, não deve ser interpretado de molde a abranger o Direito Tributário. A hipótese em que compete privativamente a esta autoridade oferecer projeto de lei que trate de matéria tributária está prevista no art. 61, § 1º, II, b, da CF.

³⁸ Note-se que com essa prerrogativa estendida ao cidadão, via iniciativa popular, enfraquece a compreensão da tributação como um ato imperialista e valoriza o elemento da solidariedade social. A sociedade civil, então, está também credenciada pelo poder constituinte para reconhecer a necessidade formal de levar quantia aos cofres públicos, vale dizer, está à indiferença de um estado puramente de sujeição.

³⁹ Aguarda-se ansiosamente pela votação do Projeto de Lei Complementar nº 646, apresentado ao Plenário do Senado Federal desde 1999.

⁴⁰ Assim, o caso do Simples Nacional: “muitos dispositivos legais são longos e diversos artigos estão subdivididos em numerosos parágrafos, incisos e alíneas, dificultando a sua compreensão”. (MARINS,

Assim, com a Constituição de 1988, se tem mais que um texto bruto⁴¹ criado sob “mãos limpas”: tem-se um ordenamento cuja base se deu com a promulgação da Carta de 1967, aí incorporados os elementos valorativos advindos do campo da *experiência*⁴² e, conseqüentemente, da exauriente intenção de mudar o norte para qual deve apontar o Texto máximo: a solidariedade social, o contribuinte⁴³.

7. A CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS INFORMADA PELO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL.

O estudo do Direito Tributário gira em torno do conceito de tributo, melhor dizendo, das espécies tributárias. No dizer de Geraldo ATALIBA, “o conceito de tributo é o centro da construção sistemática que se designa por direito tributário”⁴⁴. Parece lógico que um tributo inconstitucional não é tributo! A aceitação do signo só procede de acordo com o que o direito posto o circunda.

Por isso, ao proceder a tarefa classificatória, é imperioso que seja descartada a influência unilateral do ordenamento (como por exemplo, sob vistas de um determinado dispositivo do CTN ou da CF), recorrendo ao Sistema Constitucional Tributário. Se a destinação for elemento de referibilidade para certo tributo (por exemplo, as contribuições), a verificação de sua constitucionalidade é realizada *a posteriori* ao seu pagamento.

James; BERTOLDI, Marcelo. *Simples Nacional. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: RT, 2007, p. 06).

⁴¹ Nesse sentido, José Afonso DA SILVA: “As constituições, assim, não são meros produtos da razão, como diriam os racionalistas. Ao contrário, são resultados de algo que se encontra em relação concreta e viva com as forças sociais em determinado lugar e em determinada conjuntura histórica (*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 22).

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 205: “No final das contas, o direito se constrói na experiência, no entretecer paulatino das expectativas normativas envolvidas nos múltiplos conflitos de interesse, filtrados em linguagem competente e submetidos à apreciação de órgãos credenciados pelo ordenamento.”

⁴³ Afirma-nos, Renato BECHO: “Considerando que o direito tributário serve como uma barreira para o Estado, deveríamos mesmo reconhecer e interpretar as leis fiscais como medida de proteção do contribuinte (*Filosofia do Direito Tributário*, p. 342-343).

⁴⁴ *Op. Cit.* p. 37-38.

Assim, a classificação dos tributos parte do art. 145 da Constituição Federal, mas a ela não se esgota:

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

I – impostos;

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Muitos consideram que os poderes conferidos às pessoas políticas discriminadas no *caput* resolvem quais são as espécies tributárias, daí a identificar que existe, aqui, uma classificação constitucional dos tributos. Na verdade o citado artigo constitucional tão-somente dispõe genericamente sobre o poder de tributar, sem qualquer pretensão de numerar (de modo taxativo) quantos e quais tributos existem.

Como percorrido anteriormente, entendemos que três⁴⁵ são os critérios contemplados pelo Texto Magno e eleitos oportunamente para incluir o tema da solidariedade social no estudo do direito tributário. São eles: a) a ocorrência de vínculo a atividade estatal no conteúdo material; b) a destinação⁴⁶ do produto da arrecadação (compreendido como a efetividade – vale dizer, não só a realização, mas a adequada realização – da atividade estatal prevista ou ocorrida); e c) a restituição em quantia

⁴⁵ Os critérios eleitos apontam par a classificação internormativa, dividindo as espécies tributárias em cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições. Entendemos na esteira de Estevão HORVATH, para quem “o critério da vinculabilidade ou não do fato tributário a uma atuação do Estado é *imprescindível* para classificar os tributos, porém não mais *suficiente*”. (*Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 10).

⁴⁶ Não compreende o conceito de destinação as repartições do produto da arrecadação às demais pessoas políticas, presentes nos arts. 157, 158 e 159 da CF, nem a vinculação dos impostos estaduais, municipais ou do DF ao pagamento de débitos com a União (art. 167, § 4º, da CF). A destinação – mesmo que ampla - atine direta ou indiretamente ao sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, convém deixar claro que a destinação é irrelevante para que seja instaurada e cumprida a obrigação tributária que tenha o imposto como objeto. Por outro lado, a destinação dos impostos é relevante para seja cumprido os objetivos eleitos pela Constituição Republicana do Brasil.

(isolamos o modo “em quantia”, pois a restituição também pode ser revestida de uma obrigação, tema explorado no item “b”). Ademais, a restituição também é elemento alternativo decorrente da própria inconstitucionalidade do tributo pelo caos advindo do elemento *destinação*.

Com essa classificação (baseada também em valores próprios da *justiça comutativa*), forçoso é reconhecer que toda a cadeia de fatos traçados pela Constituição Federal são elementos característicos e distintivos das espécies tributárias. E mais, que somente a constitucionalidade do regime jurídico dos impostos (que, além dos princípios gerais de direito tributário, são regidos por princípios específicos⁴⁷) não está, a princípio, comprometida pelos três critérios eleitos, justamente por apresentar a negativa de todos eles. Ligamos a fundamentação constitucional dos impostos ao valor decorrente do princípio da redistribuição de rendas (que, por sua vez decorre da *justiça distributiva*), este co-relacionado, inicialmente, com os direitos e garantias fundamentais dispostos pela Constituição Federal.

De acordo com a “teoria do fato Gerador”, a premissa classificatória tributária partiria do seguinte questionamento: “O que deve ser tributado?”. Para a desenvoltura da classificação ora adotada, o questionamento deve ser reformulado de acordo com os reais motivos que levam a tributação, bem como o modo com que é estabelecido determinado liame entre entidade tributante e contribuinte⁴⁸. Portanto, a investigação parte do questionamento: “qual o tipo de vínculo formado através da tributação?”. A resposta deságua nas identificações com o que ora denominamos de direito tributado.

7.1. Tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis.

⁴⁷ DE MELO, José Eduardo Soares. *In: Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. Princípios Constitucionais Fundamentais no Âmbito Tributário*. Antônio Carlos R. do Amaral, Roberto Rosas, Carlos Mário da Silva Velloso (coordenadores). São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 655-656.

⁴⁸ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 67.

A materialidade dos impostos exarada na Constituição é nítida: fatos imponíveis desvinculados de uma atividade estatal. O Código Tributário Nacional dispõe nesse sentido:

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma atuação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

O enquadramento do imposto nessa categoria de tributos não é baseado numa conceituação por exclusão. O próprio artigo 167, IV, da CF, não exige a destinação nem a restituição como elementos característicos desta espécie tributária.

Cuidemos, em tópico adiante, da destinação dos impostos não como critério de validade tributária (absolutamente!), mas como um elemento que confere legitimidade do estudo do princípio da solidariedade social no âmbito tributário.

7.2. Tributos não vinculados, destinados e não restituíveis.

Trata-se das contribuições especiais previstas no art. 149 da CF/88. Os critérios eleitos para a constitucionalidade dessas contribuições são os acima indicados.

Fica assim autorizada a desvinculação dessa classificação ao disposto no art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, cuja transcrição se faz oportuna: *“a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da arrecadação.* Decorre desse dispositivo do CTN a classificação dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, disposta logo adiante, no art. 5º.

De fato, era legítima a existência do dispositivo supracitado sob as rédeas do sistema constitucional vigente à época. Marçal JUSTEIN FILHO⁴⁹ lembra que “perante o sistema constitucional anterior, afirmava-se que a ‘destinação’ dos recursos a serem auferidos através de uma exação não apresentava relevância para fins tributários. Não tinha vínculo com a situação fática a qual o tributo incidia, nem se prestava como critério de identificação da figura tributária. Bem por isso, os ‘defeitos’ de destinação não produziam qualquer efeito jurídico tributário. A natureza da exação não era afetada por essas circunstâncias. Os momentos arrecadação e partilha eram logicamente posteriores à criação e configuração de um tributo”.⁵⁰

Nessa esteira, já não mais persiste tal enunciado de natureza complementar diante da sistemática constitucional hoje vigente. Entendemos que há revogação (ou *ab-rogação*) tácita desse enunciado prescritivo, porquanto suprimido pela própria sistematização do Texto Constitucional diante de novo enunciado prescritivo.

Na verdade, a classificação sugerida não se volta contra o conteúdo do *caput* do art. 4º, inobstante a imprecisão textual ali contida⁵¹, mas sim do seu inciso II, pois este não só reafirma a materialidade enquanto critério de classificação tributária, mas também exclui outro critério. Como inexistente o instituto da revogação parcial (ou derrogação)⁵², entendemos que foi ab-rogado o enunciado prescritivo desse dispositivo do CTN.

⁴⁹ Conclui o autor que “nessa linha de entendimento, o art. 4º, II, do CTN, veiculou regra então aplaudida pelos tributaristas e que retratava o sistema jurídico então vigorante” (“*Contribuições Sociais*”. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p.152-153).

⁵⁰ Importante notar que o autor assim se posicionara já em 1992, portanto quando já vigia a Constituição de 1988, daí sempre o emprego de todos os verbos no passado: justamente para afirmar que tal postura não se compatibiliza com a então nova sistemática constitucional.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.

⁵² Assim, haveria uma aparente hipótese de derrogação (revogação parcial) desse enunciado. Mas tal premissa não vingaria tecnicamente nem é tolerada pela doutrina de KELSEN, que não admite a figura da revogação parcial (ou derrogação). No mesmo sentido, Tárek Moyses MOUSSALLEM: “A revogação é sempre total, seja de um enunciado, seja de uma norma jurídica.” (*Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 217).

Além das contribuições sociais, também se incluem nessa classificação os eventuais adicionais de impostos⁵³ com fundo específico, caso dos adicionais de IPI, ICMS e ISS.

7.3. Tributos não vinculados, destinados e restituíveis.

Reside aqui a figura dos empréstimos compulsórios, cuja materialidade foi intencionalmente omissa pela Constituição Federal, deixando esta à liberalidade do legislador infraconstitucional.

O artigo 148 da CF não se limita em dizer as hipóteses abstratas autorizadas da instituição do tributo. Há uma previsão de destinação específica para o produto da arrecadação, de acordo com o que fundamentou a obrigação tributária.

A restituição em quantia - enquanto obrigação específica - é uma particularidade dessa espécie tributária⁵⁴. O cumprimento da obrigação tributária gera para o contribuinte o irrevogável⁵⁵ direito subjetivo à restituição. Isso porque o empréstimo compulsório é o único tributo que imputa ao Estado duas obrigações autônomas: uma consistente em obrigação de fazer (ou seja, de destinar o produto da arrecadação) e outra constituída em restituir a quantia ao contribuinte.

7.4. Tributos vinculados, não destinados e não restituíveis.

⁵³ Nesse sentido, Fernando F. CASTELLANI. *Contribuições Especiais e sua Destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 48.

⁵⁴ Não há a previsão expressa de restituição dos valores pagos pelos contribuintes aos cofres públicos. Do próprio termo “empréstimo” surge a necessidade de devolução do bem entregue, noção extraída das lições de Direito Civil.

⁵⁵ Em sentido contrário, Bernardo Ribeiro de MORAES afirma que pode o Estado revogar promessa de restituição (*Compêndio de Direito Tributário*, 1º Vol. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 457).

Inserem-se nesse grupo as contribuições de melhoria. Trata-se de tributo vinculado, pois exige ao Estado que realize uma obra pública que, indiretamente, valorize uma propriedade imobiliária.

O Código Tributário Nacional reproduz dessa forma:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Trata-se de um tributo acidental, pois a sua instituição é um efeito secundário (portanto não finalístico) da atividade estatal realizada. Não há pretensão imediata do ente tributante em instituir o tributo, até mesmo porque, para tanto, não basta a realização de obra pública para a incidência desse tributo, mas sim o efeito valorativo dela advindo.

Assim, não há o que se falar em destinação (pois o emprego do dinheiro público já estaria efetivado) nem em restituição. Pode ocorrer, de fato, a discussão tão-somente sobre o *quantum* valorizado, sem que eventual valor apurado e cobrado a maior possa surgir para o contribuinte um direito de exigir do Estado a realização (ou complementação) de obra, de modo a estabelecer a proporcionalidade entre a obrigação tributária instituída e a valorização imobiliária.

7.5. Tributos vinculados, destinados e não restituíveis.

Trata-se das taxas, cuja instituição do tributo depende da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, ou sobre o exercício do poder

de polícia em relação ao sujeito passivo identificado, a teor do art. 145, II, da CF, e art. 77 e seguintes do CTN.

Vale reproduzir o que dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.”

Temperando a taxa sob a incidência do princípio da solidariedade social, temos que a taxa é um tributo que depende não só de atuação estatal, mas de adequada atividade estatal.

Certo é que é impreciso o significado de “adequada”, eis que desvendado sob determinado caso concreto. Mas fato é que o critério material advindo dessa espécie tributária concebe um direito ao contribuinte, qual seja, de exigir não só a atividade estatal, mas a adequada atuação estatal.

8. PRIMAZIA DO INTERESSE PÚBLICO X VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é inerente ao Estado Social. Realizar a solidariedade social não significa, de modo algum, o afastamento desse princípio, desde que sua compreensão seja auferida de acordo com o que quis a Constituição Federal pontuar.

Na verdade, a existência míope do cada vez mais questionado *princípio da primazia do interesse público* é um indício de reconhecimento da falência do *princípio da solidariedade social*. Este informa que o interesse do Estado caminhe de mãos dadas com o interesse do administrado, vale dizer, que coincidam com os objetivos da república. A afirmação não serve para concentrar essa caótica decantação principiológica nos ombros estatais. Por vezes há a inobservância do sistema jurídico por parte do cidadão, daí a necessidade de munir a proteção do interesse público, não por ser um direito do Estado e para o Estado (em estrito sentido), mas por se assumir como um direito social representado pelo Estado, no qual aquele mesmo indivíduo que venha a obter sua sanção negativa individual, simultaneamente, é valorado enquanto inserido dentro do contexto de cidadão detentor de direitos.

Como lembra Marcelo Abelha⁵⁶, *basta uma rápida passada d'olhos pelo CPC para se ver que nos quatro cantos do Código o legislador se fartou de criar prerrogativas para a Fazenda Pública – e quase nenhum limite⁵⁷ – que muitas vezes tornam-se verdadeiros privilégios com inegável colorido absolutista e cheiro inconfundível de inconstitucionalidade.*

Ainda há na sistematização dos direitos, garantias e privilégios da Fazenda Pública um resgate da concepção oitocentista, que, fugindo do real alcance do princípio da primazia do interesse público, prega o axioma da debilidade da Fazenda Pública. Tal premissa foi endossada pelo *Reichsabgabenordnung* (ordenação tributária alemã), que desde 1919 influenciou o Direito Tributário europeu do século XX que, por sua vez, inspirou o Direito Tributário brasileiro.

A falta de religiosa observância aos princípios que regem a administração pública (bem como os do art. 37 da CF) se apóia, em boa parte, nessa premissa da

⁵⁶ Marcelo Abelha. Manual de Execução Civil. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007. p. 397.

⁵⁷ Como exemplo de prerrogativas temos a dilatação do prazo (art. 188), não incidência dos efeitos da revelia (art. 320,I), regras especiais de intimação, duplo grau obrigatório em muitos casos, regras especiais de competência, etc.

debilidade funcional da Fazenda Pública, cujos desdobramentos são vastamente identificáveis no sistema e nas práticas fictícias Fazendárias, com as edições de portarias, instruções normativas, regulamentos, resoluções e demais veículos normativos exarados pelo Fisco.

De fato, cada vez mais são questionadas algumas peculiaridades jurídicas atribuídas ao Poder Público. Propagam-se os debates de prescrição intercorrente no procedimento administrativo tributário, com o objetivo de assegurar o texto constitucional⁵⁸, reconhecendo também em processo administrativo, os efeitos do dano marginal⁵⁹. Ainda, a proposta de revogação do art. 188 do CPC⁶⁰ com vistas a garantir a isonomia processual nas relações com a Fazenda Pública.

O raciocínio que confere fraqueza operacional ao Poder Público – em particular, ao Fisco - encontra-se sob queda ante a era do século XXI. E não só é inviável a sobrevivência dessa premissa no mundo contemporâneo⁶¹, como também deve ser invertida a direção da vulnerabilidade ante as relações obrigacionais tributárias. A comutatividade que permeia a tributação é outro elemento que autoriza o empréstimo

⁵⁸ Bem como o Princípio da Eficiência pregado no art. 37 e o Art. 5º, LXXVIII – (...) a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

⁵⁹ Entendido este como categoria representativa do dano que atinge o demandante durante o desenrolar do processo judicial, justamente em razão de sua extensão no tempo (cf., por todos, ANDOLINA, Italo. *“Cognizione” ed “esecuzione forzata” nel sistema della tutela giurisdizionale*. Milano: Giuffrè, 1983, p. 15-18).

⁶⁰ O projeto 61/2003 propõe a revogação do artigo 188 do CPC, aquele que confere às Fazendas prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer. Na versão inicial, o projeto já foi aprovado na Câmara e encontra-se no Senado.

⁶¹ Nesse sentido, é a opinião de James MARINS ((*Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 12): *“Na sociedade contemporânea, o antigo dogma da fraqueza do Estado frente ao contribuinte precisa urgentemente ser revisitado, dada a freqüência com que esse falso axioma figura, expressa ou implicitamente, em pareceres oficiais e textos doutrinários ou jurisprudenciais. Na jurisprudência antiga, essa tendência foi determinada por Ézio VANONI de ‘critério de favorecimento do Fisco’ e decorria da tradição medieval e da imposição legal – contida nos atos do Imperador – que obrigava os juízes a decidirem favoravelmente aos interesses fazendários.”* O problema também foi manifestado por P. F. RACINE, que levantou o problema da imparcialidade do juiz nas lides fiscais instauradas nas cortes européias (*Le juge, arbitre, de l’impôt. Archive de Philosophie du Droit*. Paris: 2002, t.46). No Brasil, reza a lenda que o comportamento é por vezes adotado como critério de promoção em sede de Poder Judiciário, fato esse inadmissível pelos princípios que regem o julgador e desprezado por nós, de boa fé operadores do direito.

de alguns princípios extraídos do ramo do direito consumerista, como o princípio da vulnerabilidade.

Como já dito, as pessoas jurídicas de direito público possuem um regime jurídico diferenciado, fruto de princípios estruturados na CF/88, bem como o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Ocorre que, antes de aplicar o caso concreto ao conseqüente normativo de um princípio, deve-se esmiuçar a essência desse princípio a fim de constatar ou não a sua abrangência no caso determinado, sob pena de conferir proteção num caso que não a comporta. Nessa linha, quando falamos em interesse coletivo como a soma de um feixe de interesses individuais⁶², devemos nos atentar para os casos em que ele é coletivo só em seu formato, não, porém, em sua essência.

Ocorre que é impreciso o conceito de interesse público. O próprio artigo 82, III, do CPC determina a intervenção do MP nas causas que possuem o interesse público, mas não o define.⁶³

Consoante José Frederico Marques⁶⁴, o interesse público é evidenciado pela natureza da lide em causas em que a aplicação do direito objetivo não pode ficar circunscrita às questões levantadas pelos litigantes, mas sim, deve alcançar valores mais relevantes que tenham primado na resolução do litígio.

Já se sustentou em doutrina, a cega supremacia do interesse público sobre o privado. Precisa é a lição de Humberto Ávila⁶⁵, quando assevera que hoje, porém, em

⁶² Rodolfo de Camargo Mancuso. *Interesses difusos: conceito e legitimação para agir*. 5. ed. São Paulo: RT, 2000. p. 50.

⁶³ Ao interpretar o inciso III do art. 82 do CPC, Celso Agrícola Barbi, In *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol 1, p. 282, assevera: "a regra é extremamente vaga, porque impreciso é o conceito de interesse público. Mesmo a referencia a ele ser evidenciado pela natureza da lide ou pela qualidade da parte não elimina a interpretação do texto.

⁶⁴ MARQUES, José Frederico. *Manual de direito processual civil*. vol. 1. Bookseller, 1997. p. 396.

⁶⁵ Humberto Bergmann Ávila. *Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*, In: *O direito Público em tempos de crise*, org. Ingo Sarlet: Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 111.

caso de um aparente conflito, nada autoriza a imediata prevalência do interesse público sobre qualquer outro interesse. Ora, há elementos privados incluídos nos próprios fins do Estado (preâmbulo, direitos fundamentais, etc.).

Portanto, o *princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado* tem linhas bem definidas, não servindo a amparar direitos materiais e processuais disciplinados pela imaginação da Fazenda Pública nem para justificar o esquivio dos ditames do art. 37 da Constituição Federal. Tem apenas a extensão e a compostura que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição e nas leis com ela consonantes, não podendo (jamais) atentar contra estas. Nas palavras de brilhante administrativista⁶⁶, “*juridicamente, sua dimensão, intensidade e tônica são fornecidos pelo direito posto, e só por esse ângulo é que pode ser considerado e invocado.*”

8.1. Possibilidade de multa cominatória contra a Fazenda Pública.

Não são poucas as vezes que o uso do princípio em questão é inadequadamente invocado pelo poder público. Outro exemplo é a aplicação de multa coercitiva. Chegou a se sustentar a inviabilidade de cominação e imposição de multa contra pessoa jurídica de direito público, sob o argumento de que não é o administrador displicente que a pagaria, mas sim os cofres públicos. Tal premissa, defendida por alguns autores⁶⁷ não prospera, inclusive, pela orientação jurisprudencial⁶⁸. Ora, a má conduta do administrador público é aspecto patológico que não pode, nem deve servir de argumento para eximir os entes públicos dessa coerção processual⁶⁹. O problema é exatamente outro: não é combater a multa coercitiva como

⁶⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

⁶⁷ Dentre eles: GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, Vol. 3, p. 68-69.

⁶⁸ Resp 770.951/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 03.10.2005

⁶⁹ TALAMINI, Eduardo. *Tutela relativa aos deveres de fazer e não fazer e sua extensão aos deveres de entrega de coisa (CPC, art. 461, 461-A, CDC, art. 84)*. São Paulo: RT, 2003, p. 247.

técnica contra o Poder Público, mas combater a má conduta do agente público que descumprira ordem judicial, sabendo que a multa recairia sobre o erário⁷⁰.

Araken de Assis⁷¹, em princípio, até admite a cominação de astreinte à Fazenda Pública, como decidiu a 5ª Turma do STJ: “Nos termos de pacífico entendimento jurisprudencial desta Corte, a multa diária por obrigação de fazer (incluindo-se neste conceito a implantação de benefício previdenciário), disposta no art. 644 do CPC, mesmo com a redação dada pela Lei 10.444/02, pode ser determinada de ofício, ainda que no juízo da execução, e pode ser aplicada à Fazenda Pública.⁷²

Porém, preocupado com a coletividade, o mesmo autor sugere que⁷³, em ocorrendo resistência da Fazenda Pública em cumprir a ordem judicial, deve-se identificar o agente público para praticar o ato, advertindo-o que seu comportamento constitui ato atentatório à dignidade da justiça (art. 599, II), e, baldados os esforços para persuadi-lo, aplicar a multa de que cuida o art. 14, V, e parágrafo único do CPC.

Como dito, ousamos discordar de tal solução. Não se mostra viável o procedimento sugerido pelo jurista citado, pois, como já dissemos, as obrigações de fazer de provimentos urgentes tem o condão de subtrair da Fazenda Pública a fartura de proteções que possuiria enquanto ocupante do pólo passivo de uma execução de natureza pecuniária. Ademais, não se justifica tal “proteção” à fazenda Pública, pois o art. 461 é suficiente, mais célere, e é o dispositivo típico que regula a obrigação de fazer.

Naquele mesmo sentido, Leonardo José Carneiro da Cunha⁷⁴, explica de modo “dramático” que, fluindo a multa, a ulterior execução do seu valor gravará toda a

⁷⁰ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA; Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. 2ª ed. Salvador: JusPodvm, 2008, Vol. 2, p. 414.

⁷¹ Araken de Assis. *Manual da Execução*. 11. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 564.

⁷² Quinta Turma do STJ. REsp. 581.931, 11.11.2003. Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca. *DJU* 09.12.2003, p. 341.

⁷³ Araken de Assis. *Ob. cit.*, p. 564

⁷⁴ Leonardo José Carneiro da Cunha. *Algumas questões sobre as astreintes (multa cominatória)*. RDDP 14. n. 7. São Paulo: Oliveira Rocha, 2004. p. 103.

sociedade, em proveito de um credor, em geral drenando recursos das rubricas orçamentárias apropriadas (p. ex. verbas para a saúde ou, como querem alguns, também a receita proveniente de contribuições).

De qualquer forma, sobre o assunto ensina Teori Albino Zavascki⁷⁵ que *não há razão para excluir as pessoas de direito público desse meio coativo. Também elas, como as demais devedores, devem cumprir tempestivamente as obrigações de fazer e de não fazer assumidas em título extrajudicial ou impostas em sentença.*

9. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE SOCIAL.

9.1. Nascimento e aparente extinção do Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da capacidade contributiva já ocupou espaço muito aquém do encontrado nas dependências da atual Constituição Federal.

Após incessante diálogo com a doutrina tributária italiana⁷⁶, o legislador constituinte brasileiro (principalmente sob as idéias de Aliomar Baleeiro) fez surgir o art. 202 da então Constituição Federal de 1946, que continha a seguinte redação:

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”

Antes mesmo da edição da Carta Magna de 1967, a dita valorização do aparato público em detrimento da solidariedade social já se manifestava. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, expulsou o então art. 202 do ordenamento, na tentativa de fazer ruir a viga mestra de um Sistema tributário Nacional pretendo à concretização da igualdade.

⁷⁵ Teori Albino Zavascki. *Comentários ao CPC*, v. 8: RT, 2000. p. 505.

⁷⁶ Após a edição da Carta de 46, a Constituição Italiana veio a conceber a noção de capacidade contributiva em 1947 com o art. 53.

Ocorre que o então princípio da capacidade contributiva não se tratava de uma novidade semântica, isso porque ele se presta a realçar⁷⁷ o princípio da igualdade, este não abolido⁷⁸. Deveras, a existência de um princípio da igualdade, mesmo que genérico, possibilita o intérprete de atingir um conseqüente normativo próprio da capacidade contributiva, que, por sua vez, não se revela também de fácil compreensão quando colocado sob a dinâmica.

Muito embora seja essa a noção correta, temos que reconhecer – com nenhuma felicidade - que tradição jurídica brasileira se desenvolve melhor sob regras e não sob princípios. Assim, quanto mais termos regras que visam a concretizar princípios, mais dedutíveis serão os conseqüentes normativos, sem que tal propriedade hermenêutica influa na validade de tais regras, eis não visam inovar normas jurídicas, mas sim realçá-las.

9.2. Renascimento do Princípio da Capacidade Contributiva.

Como já expusemos, a Constituição de 1988 visou a criação de um Estado Democrático de Direito, no qual é valorizada a participação da sociedade civil. Dentre as inovações, destacamos o reaparecimento do princípio da capacidade contributiva (enquanto texto). Vejamos:

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

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte , facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar,

⁷⁷ Bem lembra Roque Carrazza: “O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos” (Curso...p. 87).

⁷⁸ Disposto no então art. 150, § 1º, da Constituição de 67.

respeitar os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(...)"

Além do termo “sempre que possível”, já tão bem concebido pela doutrina⁷⁹, nos chama a atenção também a segunda parte: a faculdade que tem a administração de respeitar os direitos individuais, patrimônio, rendimentos e atividades econômicas. Ora, novamente não estamos diante de uma faculdade. A segunda parte nos remete a outras derivações do princípio da capacidade contributiva, bem como o direito ao mínimo existencial⁸⁰ e ao não-confisco.

9.3. Compreensão do princípio da capacidade contributiva sob a óptica da solidariedade social.

A justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, atingindo graus de concretude pelos princípios e subprincípios. É preciso surpreendê-la nos seus princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, a distribuição de rendas e a solidariedade de grupo⁸¹.

É na capacidade contributiva que se encontra o valor da solidariedade genérica. Trata-se não de um modo de efetivar a redistribuição de rendas, mas sim de tornar harmônica a tributação entre as classes. A solidariedade entre os contribuintes deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e, ainda, dispensando a tributação sobre os que não detêm o mínimo existencial.

⁷⁹ Não se trata de uma faculdade conferida à administração tributária. A compreensão é outra: “Se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. (CARRAZZA, Roque. *Curso...*, p. 103.

⁸⁰ Tema exposto com brilhantismo por Ricardo Lobo Torres, no seu “*O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.”

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

Temos, portanto que a solidariedade social, enquanto calcada no princípio da capacidade contributiva, sofre uma verificação meramente acidental, eis que é aplicável *prima facie*, aos impostos tão somente.

10. ESPECIFICAMENTE, OS IMPOSTOS.

Porque devemos pagar os impostos? *Perché dobbiamo pagare Le imposte?* Essa indagação – compartilhada por Francesco D’AGOSTINO⁸² quando abordava a filosofia do Direito Tributário – provoca a discussão da solidariedade social aplicada na espécie tributária *imposto*. A pretensão é ambiciosa, se não tratarmos essa incidência apenas como produto do princípio da igualdade tributária. Melhor dizendo, se ampliarmos a semântica da “solidariedade de grupo”, compreendendo como “grupo”, a coletividade.

Não está compreendida no campo de aplicação do princípio da capacidade contributiva a finalidade meramente arrecadatória, mas sim a concorrência social igualitária para a cobertura das necessidades financeiras do Estado⁸³. Partindo da motorização do princípio da dignidade humana, torna-se mais oportuna a identificação preliminar das atividades Estatais, de acordo com o que quis a Constituição da República Federativa do Brasil: os direitos e garantias fundamentais.

Ao falar em destinação dos impostos⁸⁴, deve ser o discurso compreendido sob o próprio conceito de república. O princípio republicano leva-nos necessariamente ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação⁸⁵. Essa destinação deve ser efetivada com vistas ao princípio da dignidade humana, a começar pelo direito à saúde.

⁸² *Filosofia del diritto*. 3ª ed. Torino: Giapichelli, 2000, p. 213.

⁸³ LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológicas de Normas com Finalidades Arrecadatórias*. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 145.

⁸⁴ Tema que faria Geraldo Ataliba “sofrer das mais sérias alergias”.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário...*, p. 77.

Por exemplo: Por que não admitir que a *causa petendi* de uma ação contra a Fazenda Pública que visa obtenção de uma tutela mandamental de fornecer remédios⁸⁶ poderia ser a perseguição de um interesse individual homogêneo explícito na Constituição? Ao nosso pensar, as leis estatais que imputa tal obrigação assistencialista dirigida ao estado pescam no *direito à saúde* o seu fundamento.

Ao nosso pensar, não há tamanha dificuldade em relacionar – preliminarmente – a destinação dos impostos com a efetivação de direitos e garantias fundamentais. Ocorre que o Direito Tributário, embora seja o intercessor de tal operação, ao que parece não fornece elementos para construir tal operação com a concretude que se deve ter o direito positivo, motivo pelo qual o debate da destinação, embora real, se apresenta meramente filosófico.

11. ESPECIALMENTE, AS CONTRIBUIÇÕES.

As contribuições se inserem dentro do contexto da *solidariedade de grupo*, própria dos tributos comutativos (custo-benefício). Diferentemente do princípio da solidariedade social genérico, o princípio da solidariedade de grupo tem fundamento no fato de uma pessoa pertencer a determinado grupo social homogêneo, distinto de outros grupos sociais⁸⁷.

Bem lembra Ricardo Lobo Torres⁸⁸: “*No regime da Constituição Federal de 1988, a solidariedade do grupo é o princípio que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários, embora não seja*

⁸⁶ Entre tantos precedentes: RESP nº 836.913 - RS (2006/0067408-0), relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux.

⁸⁷ YAMASHITA, Douglas. *Princípio da Solidariedade em Direito Tributário*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 63-64.

⁸⁸ *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?* In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201.

relativamente às que recaem sobre o faturamento e o lucro. A solidariedade fundamenta ainda as contribuições profissionais e as econômicas.”

Para a desenvoltura da idéia, partimos de um processo de complementação e limitação do conceito de tributo, abarcando a devolução de empréstimos compulsórios e o cumprimento forçado da destinação das contribuições ou sua restituição. Essa medida alteraria o significado do direito tributário, perturbando a dogmática nacional, que, como visto, reconhece o tributo como o centro do direito tributário.

Cada vínculo relacional (entre Estado e Contribuinte) virá a indicar uma característica própria da espécie tributária, que manifestará a racionalidade específica que sempre deverá estar por trás da instituição deste tipo de tributo, prestando-se assim, como critério de validação constitucional. Servirá de critério de validação, já que a não-observância pelo legislador do tipo de vínculo relacional que é inerente a uma determinada espécie tributária acarretará a inconstitucionalidade do tributo instituído.⁸⁹

A bem da verdade, o CTN foi contundente em desprezar a destinação como elemento da relação obrigacional tributária: basta um passar de olhos no art. 156 para constatar que ali não se encontram a devolução dos empréstimos compulsórios ou a despesa das contribuições com finalidades constitucionais como causas extintivas. Em costumeiras palavras: para o Código Tributário Nacional, realizado o pagamento do tributo, nada mais importa para o direito tributário.

Contrariar algumas dessas noções expostas pela Lei Complementar Tributária de 1966 não significa criar uma nova doutrina, mas sim uma teoria, eis que o direito constitucionalmente posto nos revela caminhos trilháveis para tanto. Mesmo que ousemos falar em revogação tributária, sugerindo a invalidade substancial de alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, como já manifestado por alguns.

⁸⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 67-68.

Parece claro que até aqui defendemos a necessária destinação de recursos auferidos pela instituição e cobrança de contribuições sociais. Não parece próprio da noção de justiça o fato de cobrir despesas gerais (impostos) através de contribuições (tributos exigidos perante determinado grupo social). Inclusive, se trata de requisito para o exercício regular da competência, como bem lembra Heleno Taveira Torres: “*A competência do legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazos e modo de elaboração do texto legal. Assim, no Direito Tributário. Nesse campo, cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se num ou noutro motivo que a Constituição Federal determina como critério prévio de instituição, além do procedimento específico e da autoridade competente para tal. É preciso avaliar, sempre, caso a caso, se o legislador respeitou, ou não, os limites atribuídos pela Constituição*”.⁹⁰

Questão que aqui importa é como se deve proceder a atuação do contribuinte diante de distorção do critério *destinação*, seja de modo preventivo ou repressivo e com qual ordem mandamental a efetividade dessa tutela será prestada. Ou seja, quais são os meios judiciais de controle possibilitados pela construção dos critérios do regime jurídico das contribuições.

Nessa perspectiva, surge para o contribuinte algumas possibilidades. Sugere Misabel Derzi⁹¹: “*o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a restituição do tributo pago se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados*”.

Note-se que, com o apoio na classificação dos tributos que entendemos ser delineada pela CF/88, estar-se ia conferindo interesse de agir e legitimidade processual ao contribuinte para as iniciativas judiciais.

⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE Tecnologia. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol 7.* São Paulo: Dialética, 2004, p. 117.

⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização a Aliomar Baleeiro. In: *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 69.

Calcado nesse interesse (utilidade) de agir, localizamos no Código Processual Civil, que está o contribuinte também legitimado a exigir a destinação específica através da aplicação do Código de Processo Civil (arts. 461 e 461-A). Estaria dessa forma, privilegiando a entrega do bem da vida em detrimento da restituição por quantia (repetição do indébito), cabendo ao credor (contribuinte) tal escolha do meio executivo.

Passemos a fundamentar tal via.

11.1. A possibilidade de exigir o cumprimento da destinação específica.

É da tradição do direito tributário que, diante da inconstitucionalidade de certo tributo, o contribuinte lance mão de ações individuais, bem como ação anulatória de lançamento, declaratória, consignatória, ação de repetição de indébito (condenatória) e mandados de segurança, aonde concentram as ações mandamentais no direito tributário.

Não percebemos na doutrina colhida qualquer manifestação de via processual que tenha vistas ao cumprimento forçado de tal obrigação específica. Socorremos, pois, ao Direito Civil e Processual Civil, para a tentativa de efetivação desse específico processo de positivação de um direito do contribuinte perceptível nas dobras da Constituição Federal.

Por influência do Código Civil Napoleônico de 1804, grande preconizador das idéias liberais de intangibilidade da vontade do homem, diploma que influenciou mais de 80 países no mundo, fixou-se a idéia de que qualquer ilícito dava amparo a uma sanção no plano material que devia ser convertida em perdas e danos.

Não importava a natureza da prestação a ser cumprida, uma vez frustrada, o credor tinha direito de obter o equivalente monetário daquilo que deixou de receber do devedor.

O Código Civil Brasileiro de 1916 havia acolhido a tradição liberal francesa, dando prevalência para o ressarcimento em pecúnia em detrimento daquilo que realmente era devido. Com isso a ciência civilista do século passado se prendeu à idéia do estudo da indenização pelo pagamento de quantia como única forma de reparação do ilícito.

Poucos eram aqueles que nessa época afirmavam o contrário, como Agostinho Alvim: *“ao consignar o princípio segundo o qual o não-cumprimento da obrigação dá ao credor o direito de exigir as perdas e danos (art. 1056), não excluiu, nem podia excluir, o direito que lhe assiste de exigir, antes de tudo, que a obrigação se cumpra, tal como se convencionou”*.⁹²

Não só os fatores históricos do direito civil, mas a própria deficiência do sistema processual levava a tal conclusão, haja vista que o processo civil da forma como era estruturado antes das reformas operadas na década de 90 não dispunha de mecanismos eficazes para compelir o devedor a cumprir obrigações de outra ordem (fazer ou não-fazer)⁹³. Havia uma forte prevalência pelo uso da tutela condenatória⁹⁴ com a subsequente “ação executiva” para satisfazer a quantia reconhecida em sentença.

Com a introdução no Código de Processo Civil dos artigos 461, 461-A e o reposicionamento dos art.466-A, B e C, se reforçou a mudança de concepção, possibilitando ao credor simplesmente optar pela forma pela qual pretende restaurar o direito material violado, seja pela tutela específica daquilo que realmente o devedor se comprometeu a efetivar, seja pela tutela condenatória através do pagamento do equivalente pecuniário a fim de ver ressarcida as perdas e danos (§1º do art.461).

⁹² ALVIM, Agostinho. Da inexecução das obrigações e suas conseqüências. São Paulo:Saraiva, 1972, p.6.

⁹³MARINONI, Luiz Guilherme. Técnica Processual e Tutela dos direitos. São Paulo:RT, 2008,p. 59-60. TALAMINI. Eduardo. Tutela relativa aos deveres de fazer e de não fazer. São Paulo:RT, 2003, p.37.

⁹⁴ No caso, a ação condenatória seria a repetição de indébito tributário.

Ensina Luiz Guilherme Marinoni: *“A tutela na forma específica, como é óbvio, é a tutela ideal do direito material, já que confere a parte lesada o bem ou o direito em si, e não o seu equivalente. É apenas mediante a tutela específica que o ordenamento jurídico pode assegurar a prestação devida àquele que possui a expectativa de receber um bem. Não é por outra razão que os arts. 461 e 84 do CDC, demonstrando uma verdadeira obsessão pela tutela específica, afirmam que a obrigação só se converterá em perdas e danos se o autor o requerer ou se impossível a tutela específica ou a obtenção do resultado prático correspondente”*

É essa a tutela específica que tentamos afirmar que existe no direito tributário para cumprimento forçado da exigência constitucional, qual seja a destinação. Afigura-se, no caso, todos os elementos (processuais e materiais) para que seja instaurada uma ação cujo objeto seja a obrigação de destinar a receita proveniente de contribuição, tal qual foi delimitada pela norma de competência tributária.

Como já dito (sobre a desmistificação do princípio da primazia do poder público sobre o privado), a Fazenda Pública, de acordo com as incumbências constitucionais no que tange ao produto da arrecadação, está sujeita a figurar no pólo passivo de ação mandamental que visa o cumprimento forçado da destinação das contribuições, podendo se sujeitar a incidência de multa por descumprimento (conforme fundamentado no item 8.1.)

Essa possibilidade certamente faria ruir todo o conceito de tributo fornecido pelo art. 4º do CTN, sobre o qual milita célebres doutrinas tributárias.

12. CONCLUSÕES.

Da desenvoltura do texto se justifica o porquê do título “direito tributário e direito tributado”. Com a dilatação da classificação das espécies tributárias alimentada pela Constituição Federal, torna-se mais visível o princípio da solidariedade social visto na qualidade de preliminar fundamento tributário e de causa, seja ela explícita no aspecto material ou não. A idéia não visa o confronto entre as várias classificações doutrinárias. Ao contrário: reafirma os mecanismos necessários para uma justa tributação (aqui compreendidos também os casos de não incidência tributária), com a adição de elementos advindos da justiça comutativa e, ainda, com a intenção de percorrer um caminho obscuro (destinação dos impostos), cuja investigação depende da reunião de ramos autônomos da ciência jurídica. O caminho, inegavelmente e propositadamente, transcende ao estudo do Direito Tributário Clássico e sugere aos seus operadores que prossigam no campo pragmático, desde a obrigação tributária até a obrigação tributada.

Com efeito, há autores que preferem colocar a discussão do princípio da solidariedade social como justificação acidental do princípio da capacidade contributiva e como limitação ao poder de tributar. E há quem convide ao Direito Tributário um caminho maior a ser perseguido⁹⁵, fundando-se não só no princípio do custo/benefício (de onde se extrai a solidariedade de grupo), mas também no princípio da redistribuição de rendas (extraído a partir da solidariedade genérica), apontando o Direito Arrecadatório como ponto de intersecção entre o campo da tributação e o dos direitos e garantias fundamentais.

Por mais que apresente dificultosa operacionalidade, essa identificação não deve conter a mesma incongruência manifestada ao *causalismo sociológico* iniciado na

⁹⁵ Entre eles, Marco Aurélio Greco (*Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005).

doutrina italiana. O tema é novo, talvez rejeitado de plano por tributaristas mais conservadores por conter a reanimação de traços da doutrina causalista defendida por GRIZIOTTI e sepultada por Dino JARACH, mas merece atenção diante de uma República Federativa – ainda tão - aquém dos objetivos por ela magicamente priorizados, entre eles os direitos e garantias estendidos à sociedade civil, aqui identificáveis como direito tributado.

13. BIBLIOGRAFIA:

AMARO, Luciano da Silva. *Conceito e Classificação dos Tributos*. São Paulo: RDT 55, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANDOLINA, Italo. *Cognizione e esecuzione forzata nel sistema della tutela della giurisdizione*. Milano: Giuffrè, 1983.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *República e Constituição*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11ª ed. São Paulo: RT, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Teoria dos Princípios. Da Definição à aplicação dos princípios Jurídicos*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Elementos de Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias (uma introdução metodológica)*. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUENO, Cássio Scarpinella. *A Nova Lei do Mandado de Segurança*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Alamedina, 2007.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Imposto sobre a Renda. Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *ICMS*. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____; FERRAZ JR, Tércio Sampaio; NERY JR, Nelson. *Efeito ex Nunc e as Decisões do STJ*. 2ª Ed. São Paulo: Manole, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições Especiais e sua Destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por homologação: Decadência e Prescrição*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

D'AGOSTINO, Francesco. *Filosofia del diritto*. 3ª ed. Torino: Giapichelli, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. Notas de atualização a Aliomar Baleeiro. In: *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA; Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. 2ª ed. Salvador: JusPodvm, 2008.

DIDIER JR, Fredie; OLIVEIRA, Rafael. *Benefício da Justiça Gratuita*. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DWORKIN, Ronald. *Talking Right Seriously*. 6ª tir. London: Duckworth, 1991.

FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos pela Perspectiva da Justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FERRY, Luc. *Aprender a Viver. Filosofia para os Novos Tempos*. Trad. Vera Lúcia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2006.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 2004.

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

_____. *Planejamento Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Dinâmica da Tributação. Uma Visão Funcional*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____; PONTES, Helenílson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. Vol. 3. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

HABERMAS, Jürgen. *A Lógica das Ciências Sociais; tradução de Marcos Casanova*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

HOBLES, Gregório. *O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*; tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

HORVATH, Estevão. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

JUSTEIN FILHO, Marçal. “*Contribuições Sociais*”. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias*. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. “Coisa julgada, conteúdo e efeitos da sentença, sentença inconstitucional e embargos à execução contra a Fazenda Pública (ex vi art. 741, parágrafo único, do CPC)”. In: *RePro*, São Paulo, v. 31, n. 141, p. 20-52, nov. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Técnica processual e tutela dos direitos*. São Paulo: RT, 2004.

_____. *Tutela Inibitória: Individual e Coletiva*. 4ª Ed. São Paulo: RT, 2006.

MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____; BERTOLDI, Marcelo. *Simples Nacional. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: RT, 2007.

MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da Imposição Tributária*. In: *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 1º Vol. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MOUSSALLÉM, Tárek Moyses. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *Princípios Constitucionais Fundamentais no Âmbito Tributário In: Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. Antônio Carlos R. do Amaral, Roberto Rosas, Carlos Mário da Silva Velloso (coordenadores). São Paulo: Lex Editora, 2005.

MITIDIERO, Daniel Francisco. *Elementos para uma teoria contemporânea do processo civil brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2007.

NERY Jr, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 1992.

RUSSEL, Bertrand. *História do Pensamento Ocidental*. Trad. Laura Alves e Aurélio Rebello. Rio de Janeiro: Ediouro, 2003.

SACHETTO, Cláudio. *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no Sistema Tributário Brasileiro*. In: *Justiça Tributária – I Congresso Nacional de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TALAMINI, Eduardo. *Tutela relativa aos deveres de fazer e não fazer e sua extensão aos deveres de entrega de coisa (CPC, art. 461, 461-A, CDC, art. 84)*. São Paulo: RT, 2003.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Ética e Justiça Tributária*. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição*. Vol. 5. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Sobre o Conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.