

FINALIDADE E DESTINAÇÃO

LIMITES CONSTITUCIONAIS À INSTITUIÇÃO DE
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO DIREITO BRASILEIRO

ALEXANDRE FREITAS COSTA
Doutor em Direito Público - PUC Minas
Mestre em Direito Tributário - UFMG
Especialista em Direito da Empresa e da Economia - FGV
Professor Adjunto da PUC Minas

FINALIDADE E DESTINAÇÃO

LIMITES CONSTITUCIONAIS À INSTITUIÇÃO DE
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO DIREITO BRASILEIRO



Belo Horizonte
2020

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clèmerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dirceô Torrecillas Ramos
Edson Ricardo Saleme
Eliane M. Octaviano Martins
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Gustavo Silveira Siqueira
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Janaína Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes
Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luís de Oliveira
Maria de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Sergio André Rocha
Vladmir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2020.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Imagem de Capa: Free-Photos (Pixabay.com)

Revisão: Raquel Rezende

341.39
C837f
2020

Costa, Alexandre Freitas.
Finalidade e destinação: limites constitucionais à instituição de contribuições especiais no direito brasileiro / Alexandre Freitas Costa. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.
199 p.

ISBN: 978-65-86138-05-4
ISBN: 978-65-86138-02-3 (E-book)

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Segurança jurídica. 4. Sistema constitucional tributário. 5. Norma jurídica tributária. 6. Norma tributária. 7. Espécies tributárias. I. Título.

CDDir – 341.39
CDD(23.ed.)– 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.araeseditores.com.br
araes@araeseditores.com.br

Belo Horizonte
2020

À Miriam: Você é tudo na minha vida! Sem você eu nada seria!
À Deborah: Luz dos nossos dias com sua alegria e sorrisos contagiantes!

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Miriam por todo o incentivo, apoio e companhia em todos os meus sonhos e projetos. Sem você ao meu lado jamais seria possível alcançar este objetivo.

Agradeço à minha filha Deborah por todos os sorrisos e gargalhadas compartilhados. Sua alegria torna nossos dias mais leves.

Agradeço ao meu orientador, Professor Dr. Flávio Couto Bernardes. E com ele devo compartilhar os méritos por ventura existentes. Sem a sua capacidade jurídica jamais seria possível chegar ao marco final.

Eterno agradecimento devo ao amigo e Professor Celso Barbi Filho. Seus ensinamentos e sua disposição para aconselhar o próximo deixaram uma grande marca em todos aqueles que tiveram o prazer de sua convivência durante sua passagem pela vida.

“A vida da inteligência acha-se ameaçada. A imagem substituiu o texto. A vida sensorial ocupa o lugar que a vida intelectual preenchia”

(BECKER, Alfredo Augusto.
Teoria Geral do direito tributário, pág. 90)

SUMÁRIO

PREFÁCIO	XV
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1	
FIXANDO PREMISSAS.....	5
1.1. O Positivismo Jurídico	5
1.1.1. A posição adotada.....	12
1.2. Segurança Jurídica.....	14
1.2.1. Concretização do princípio da segurança jurídica e as contribuições especiais.....	22
1.2.2. A utilização de conceitos como forma de se garantir a segurança jurídica em direito tributário	25
1.2.2.1. A Lista de Serviços do ISS como fator de insegurança jurídica	26
1.2.3. A segurança jurídica no sistema constitucional tributário	28
1.2.4. A posição adotada.....	29
1.3. O Direito como sistema normativo	31
1.3.1. As normas primárias na Teoria do Direito de Hart	35
1.3.2. As normas secundárias na Teoria do Direito de Hart.....	36
1.3.3. A posição adotada.....	38
CAPÍTULO 2	
A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	41
2.1. Introdução.....	41
2.2. A teoria da norma tributária de Paulo de Barros Carvalho	41
2.3. A teoria da norma tributária de Sacha Calmon.....	42
2.4. A teoria da norma tributária de Werther Botelho Spagnol.....	43
2.5. A estrutura da norma tributária segundo o entendimento de Flávio Couto Bernardes.....	44
2.6. A finalidade das contribuições especiais.....	46

2.7. O aspecto destinação das contribuições especiais.....	48
2.8. A nossa proposta: uma releitura da estrutura da norma tributária para inclusão dos aspectos “finalístico” e “destinação”	56
2.8.1. O Antecedente da norma tributária.....	57
2.8.1.1. Aspecto material	58
2.8.1.2. Aspecto espacial	62
2.8.1.3. Aspecto temporal.....	63
2.8.1.4. Aspecto pessoal	63
2.8.1.5. Aspecto finalístico	64
2.8.2. O conseqüente da norma tributária.....	66
2.8.2.1 Aspecto Pessoal	66
2.8.2.2. Aspecto Quantitativo.....	66
2.8.2.3. Aspecto Operacional.....	70
2.8.2.4. Aspecto Procedimental	70
2.8.2.5. Aspecto Destinação	70

CAPÍTULO 3

A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	73
3.1. As teorias classificatórias das espécies tributárias	76
3.2. A posição adotada.....	80
3.2.1. O Imposto.....	83
3.2.2. A Taxa	86
3.2.3. A Contribuição de Melhoria	87
3.2.4. O Empréstimo Compulsório	90
3.2.5. As Contribuições especiais.....	92
3.3. Síntese conclusiva.....	94

CAPÍTULO 4

AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	97
4.1. As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito.....	97
4.1.1. A solidariedade social como fundamento de instituição das contribuições especiais.....	101
4.2. Conceito de contribuição especial.....	108
4.3. O significado da expressão “como instrumento de atuação nas respectivas áreas”	110
4.3.1. As contribuições sociais como instrumento de atuação na área social.....	112
4.3.2. As contribuições interventivas como instrumento de atuação na área interventiva	118
4.3.3. As contribuições corporativas como instrumento de atuação na área de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	120

4.4. Espécies de contribuições especiais.....	120
4.4.1. Contribuições Sociais.....	120
4.4.2. Contribuições no Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas.....	123
4.4.3. Contribuições de Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.....	123
4.4.4. Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública	125
4.5. O aspecto material das contribuições especiais.....	130
4.6. O aspecto pessoal das contribuições especiais.....	132
4.7. Síntese conclusiva.....	133

CAPÍTULO 5

A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS FINALIDADE E DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	135
5.1. O planejamento econômico e as contribuições especiais.....	139
5.2. A Dicotomia entre o direito financeiro e o direito tributário	140
5.3. O aspecto destinação e o orçamento público.....	143
5.4. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais.....	147
5.4.1. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano constitucional.....	149
5.4.1.1. A Desvinculação de Recursos da União – DRU.....	152
5.4.2. A inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais no plano infraconstitucional.....	156
5.4.3. A inobservância do aspecto destinação no plano fático	160
5.5. Efeitos decorrentes da inobservância do aspecto destinação das contribuições especiais.....	162
5.5.1. O crime de responsabilidade pelo administrador público responsável pelo descumprimento do aspecto destinação.....	162
5.5.2. A inconstitucionalidade da lei instituidora da contribuição especial quando inobservado o aspecto destinação	163
5.5.3. A repetição do indébito tributário quando descumprido o aspecto destinação.....	164
CONCLUSÃO	171
REFERÊNCIAS	175

PREFÁCIO

O papel fundamental da Constituição é o da sua ação intuitiva: constituir. Assumir toda a carga que essa constatação traz para o cientista do direito ou para o teórico do direito é uma tarefa que somente a academia pode aclarar e desvelar, pouco a pouco, a cada trabalho acadêmico que é feito e que realça um dos incontáveis elementos que pertencem à Constituição.

Ao constituir o Estado, constitui-se toda a institucionalidade que permite a estabilização dos sistemas sociais em nosso atual estágio evolutivo civilizacional. E se há algo que liga o Estado e a sociedade de maneira brutal e direta é a tributação. É a partir desse mecanismo evolutivo de limitação da liberdade que nasce a necessidade, cada vez mais, de limitar o poder. E é essa a grande função da Constituição, cingir o poder dentro de seu próprio poder transformador da realidade.

Diante dessa dicotomia entre o Poder Estatal e a liberdade do indivíduo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 erigiu uma ambiciosa estrutura de mobilização da realidade a partir da tributação. Com o sacrifício individual, cada um dos indivíduos é convidado a participar da composição das riquezas estatais para que a República Federativa do Brasil possa cumprir seus mais altos objetivos: construir uma sociedade livre, justa, solidária, com a garantia do desenvolvimento nacional, além de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais para, por fim, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

E é nesse caminho que o direito tributário no Brasil pós-Constituição de 1988 assumiu uma nova roupagem, uma funcionalidade específica: servir como vetor de mitigação das desigualdades por meio de mecanismos de tributação com inúmeras lógicas distintas de incidência sobre a realidade. No entanto, quase todo o projeto original da Constituição se desconstituiu.

A tese desenvolvida pelo Professor Doutor Alexandre Freitas Costa se alinha aos exitosos e densos trabalhos acadêmicos elaborados em sede de doutora-

do pela Escola Mineira de Direito Tributário, alicerçada na estrutura exitosa da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, que têm como intuito resgatar o próprio espírito originário da Constituição da República de 1988. Para além da evidente constatação da existência da tributação em nosso Estado, o desafio é sempre descobrir o que está por trás dessa estrutura, o que realmente motiva a existência de tantas espécies tributárias. A tradição mineira visa perscrutar o fenômeno normativo em sua máxima teorização. Todas as nuances da norma de incidência são sempre analisadas com o maior rigor científico e com a finalidade de clarear a teleologia da tributação no Sistema Tributário Nacional. O presente trabalho que chega ao público não é diferente.

Fruto de grande preocupação e rigor teórico acerca da situação de assimetria sempre vivenciada na relação jurídica entre contribuinte e Estado, a presente obra visa refletir sobre o importante papel que as contribuições especiais desempenham na óptica do estabelecimento da dupla finalidade das normas tributárias: compor as receitas estatais e realizar o aspecto finalístico contido em sua estrutura.

Ao verificar esse duplo papel, deve-se observar, no tempo, o quanto a potencialização das contribuições especiais no sistema pátrio acabou por desaguar em inúmeras discussões não somente relativas ao cumprimento ou não do aspecto finalístico da norma tributária, mas também sobre a instrumentalização utilitária desse mecanismo de arrecadação pela União. Dentro do paulatino processo de expansão da utilização das contribuições, desaguou-se a concretização de um paradoxo em nossa própria forma de Estado. O federalismo brasileiro, que ínsito desejava realizar a cooperação, acaba por se modelar, cada vez mais, na consolidação da assimetria e na fragilização das inúmeras esferas de poder das coletividades territoriais brasileiras por meio da mitigação da autonomia financeira. Para além disso, essa mesma concentração da expansão da tributação por meio das contribuições especiais gera o incremento da pressão do Estado sobre os agentes econômicos, que cada vez mais veem o aumento da carga tributária, em espécies das mais variadas, e não têm a exata noção do porquê de cada um desses tributos e, menos ainda, de sua efetiva destinação.

É justamente nesse escopo que a presente obra se debruça. Verificar como se dá a correlação entre a estrutura da norma tributária das contribuições especiais e o seu aspecto finalístico de tributação como sendo a justificativa para que a própria tributação possa ser legitimamente instaurada em face do contribuinte. Isso é feito a partir de pressupostos teóricos que visam resgatar a própria teleologia do Estado de Direito, qual seja, a segurança jurídica. O que se vê no atual estado da arte da teoria do direito na academia e nos tribunais brasileiros é a utilização indiscriminada de marcos teóricos cuja única preocupação é satisfazer os subjetivismos, os ideais de justiça

de alguns poucos. Esquece-se que a justiça do Direito está intrinsecamente ligada ao próprio aspecto democrático, de maneira que a lei, produzida democraticamente, já traz em si a correlação de justiça do próprio sistema. É na desavisada aplicação de métodos hermenêuticos dissociados da matriz positivista que não somente o sistema tributário brasileiro foi se degradando, mas também migrando para a diminuição de sua própria legitimação, vez que o Poder Judiciário, que deveria ser o estabilizador do sistema, cada vez mais atravessa a linha limítrofe entre a interpretação e o puro arbítrio.

É somente a partir do contundente resgate da força do positivismo jurídico como a última trincheira para a proteção da segurança jurídica que se pode migrar para um novo patamar civilizatório de nossas instituições. E é nessa exata medida que se revela o valor do presente trabalho ao estabelecer os contornos essenciais sobre os pressupostos de validade teleológicos das contribuições especiais em nosso sistema. Com a tomada da análise positivista, importa verificar, com rigor metodológico, qual o alcance dessas espécies tributárias, e quando o Estado passa a lançar mão dela de maneira indiscriminada, dissociada dos desígnios constitucionais. É nessa preocupação que deságua a consequência mais preocupante e densamente refletida na presente obra, a de verificar se o descumprimento dos pressupostos finalísticos que compõem a existência dessas normas tributárias enseja a possibilidade de que os contribuintes, em razão da segurança jurídica, possam reaver seu patrimônio em razão do desvirtuamento da finalidade constitucionalmente adotada.

Para além da exitosa parceria nos tempos de orientação e trabalho conjunto, o trabalho do Amigo Alexandre Freitas Costa reflete o amadurecimento intelectual de um grande profissional preocupado não somente com o rigor metodológico, tradicional na academia mineira, mas também com a efetivação dos Direitos e Garantias Fundamentais da Constituição de 1988. A presente discussão já se coloca perante acadêmicos e profissionais do direito como ponto de referência para as reflexões sérias e apaixonadas acerca das contribuições especiais no Sistema Tributário Nacional. Que o autor continue sua incessante busca pelo conhecimento fidedigno, amparado em sólidas bases teóricas e preocupado, especialmente, com a legitimidade que deve perfazer toda a ação estatal em face dos indivíduos.

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Graduação e Pós-Graduação em Direito Tributário da PUC-MG. Professor da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte.