

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E RISCOS SOCIAIS

Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ

SUMÁRIO 1. Introdução. 2. A legalidade tributária. 2.1. Legalidade tributária e positivismos. 2.2. Legalidade tributária no pós-positivismo. 2.2.1. Segurança jurídica e justiça. 2.2.2. A ponderação entre legalidade e outros princípios constitucionais tributários. 2.2.3. Os conceitos indeterminados. 2.2.4. A harmonia entre os poderes do Estado. a) O poder regulamentar da Administração. b) A judicialização da política. 3. A tributação e a sociedade de riscos. 4. Os impostos com destinação especial e os riscos da saúde. 5. As contribuições sociais e os riscos de acidentes de trabalho. 6. As taxas e os riscos ambientais. 7. As taxas e os riscos da doença. 8. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Há um relação íntima e direta entre o princípio da legalidade tributária e a sociedade de riscos.

A legalidade tributária, surgida com o Estado de Direito e hipostasiada nos primórdios do Estado Fiscal, abre-se hoje, após o intervencionismo do Estado de Bem-estar Social, para a regulação da nova responsabilidade surgida com o Estado Subsidiário, no qual a própria sociedade se responsabiliza pelos riscos de sua existência, só recorrendo ao Poder Público subsidiariamente, na impossibilidade de auto-satisfação de suas necessidades.

2. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Legalidade tributária e positivismos

Os positivismos, durante toda a sua vigência cultural, que se estende por pouco mais de cem anos a contar de meados do séc. XIX, influenciam decisivamente na construção e desenvolvimento da idéia de legalidade tributária.

Os positivismos formalistas e conceptualistas se apegam à possibilidade de uma *legalidade estrita ou absoluta*, com os seus corolários representados pela superioridade do discurso do legislador, pela exacerbação da segurança jurídica e pela ingênua crença na possibilidade de fechamento dos conceitos jurídicos. Do ponto de vista ideológico serve ao fortalecimento do Estado Liberal Clássico, inclusive na sua vertente rousseauiana, com o ódio ao imposto. Seus representantes mais importantes são A. D. Giannini, Cocivera, W. Flume, Kruse e, entre nós, os autores do Código Tributário Nacional.

Os positivismos historicistas ou sociológicos vão defender o exagero oposto, de uma legalidade flácida e aberta, fundada na superioridade do papel do juiz, na

possibilidade da permanente consideração econômica do fato gerador e na defesa intransigente de uma justiça fiscal surgida magicamente da realidade social. A sua base ideológica está ligada ao Estado de Bem-estar Social ou, para utilizar a expressão de Forsthoff,¹ ao Estado da Sociedade Industrial, cada vez mais voraz na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego. E. Becker na Alemanha, Griziotti na Itália, D. Jarach na Argentina e A. Baleeiro no Brasil foram alguns dos seus grandes nomes.

2.2. Legalidade tributária no pós-positivismo

Hoje, com o refluxo dos positivismos de diferentes matizes, a questão da legalidade tributária passa a se colocar de outra forma. O novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre direito e ética conduzem a que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre segurança e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os Poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas, inclusive fiscais e parafiscais.

2.2.1. Segurança jurídica e justiça

A segurança jurídica, valor ao qual se vincula a legalidade, deve ser ponderada com a justiça. Como observou Tipke, o importante é que exista "segurança diante da arbitrariedade da falta de regras" (*Sicherheit vor regelloser Willkür*), pois a "segurança jurídica é segurança da regra" (*Rechtssicherheit ist Regelsicherheit*).² Com a existência da regra está garantida a base para a afirmação do direito tributário no sentido da justiça, até porque "lo que importa es certeza y seguridad en la justicia".³

2.2.2. A ponderação entre legalidade e outros princípios constitucionais tributários

A legalidade tributária não se encontra solitária na principiologia constitucional nem vive em permanente colisão com outros princípios, senão que se coloca em um jogo de ponderação com a capacidade contributiva e com outros princípios vinculados à justiça, como o custo/benefício e a solidariedade do grupo. A ponderação leva a que a contradição entre princípios seja aparente: a eventual superioridade de

1 FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

2 "Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981.

3 RECASENS SICHES, Luis. *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1956, p. 276. Cf. tb. TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1981, p. 122: "A segurança jurídica exige, como a justiça, ausência de arbitrariedade" (*Rechtssicherheit verlangt, ebenso wie Gerechtigkeit, Abwesenheit von Willkür*).

um deles não implica a revogação do outro, pois apenas prevalece o maior peso do que melhor se adapta à solução do caso emergente.⁴

2.2.3. Os conceitos indeterminados

Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.

O problema dos conceitos indeterminados está no cerne da metodologia jurídica. A sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que aplica.

Os impostos antigos, apoiados nas categorias do direito privado, como sejam os impostos imobiliários, oferecem conceitos relativamente fechados, pois incidem sobre os direitos da liberdade (propriedade privada).

Os impostos mais modernos, construídos no laboratório tributário e distanciados de categorias do Código Civil, como o imposto de renda e o imposto de circulação de mercadorias e serviços, por exemplo, exibem amplas zonas de penumbra em seus conceitos cardeais. Até hoje não se conhece em toda a sua extensão a virtualidade do conceito de lucro ou de acréscimo de patrimônio no imposto de renda. Discute-se a propósito do fato gerador do ICMS, havendo ainda defensores das idéias de “circulação jurídica” e de “circulação econômica” das mercadorias.

As taxas passam a apresentar larga faixa de indeterminação. Principalmente as vinculadas ao exercício do poder de polícia, de difícil definição na sociedade contemporânea, carecem de complementação pelas definições administrativas dos serviços em que se apoiam. O tributarista espanhol R. Falcón y Tella disse, com muita precisão:

*“En materia de tasas, por ejemplo, raramente el legislador procede a una minuciosa regulación de los elementos configuradores de las mismas, dada la necesidad de tener en cuenta las características, a menudo cambiantes, del servicio o actividad administrativa que constituye en cada caso el hecho imponible; y si bien no cabe una deslegalización absoluta, parece evidente que la reserva de ley ha de ser más flexible en este ámbito que en el de los impuestos.”*⁵

4 Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983, p. 709; SARMENTO, Daniel. *Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 97.

5 “Un Principio Fundamental del Derecho Tributario: la Reserva de Ley”. *CIVITAS — Revista Española de Derecho Financiero* 104: 719, 1999.

As contribuições sociais e econômicas, quando não atreladas às definições de impostos, como acontece com aquelas que têm a natureza de impostos com destinação especial (COFINS, CSLL), também se baseiam em conceitos indeterminados.⁶ A transposição das contribuições sociais do campo da parafiscalidade para o da tributação, operada magicamente pela CF 88, não tem o condão de transferir para tais ingressos a lógica da legalidade dos impostos que garante os direitos individuais. Por isso mesmo é que Marco Aurélio Greco, um dos poucos tributaristas brasileiros que recusam o figurino da “legalidade estrita e tipicidade fechada”, desloca o estudo do tema das contribuições sociais da análise da sua natureza jurídica para o do “regime de controle a que estão submetidas, que não é idêntico ao tributo.”⁷

2.2.4. A harmonia entre os poderes do Estado

Procura-se hoje a harmonia entre os poderes do Estado. A prevalência do Legislativo tem sido defendida inúmeras vezes, desde o pandetismo e o positivismo normativista até os adeptos das proibições de interpretar. A superioridade do Judiciário afirmaram-na a jurisprudência dos interesses, a tópica, a hermenêutica concretizadora e a corrente da consideração econômica do fato gerador. A importância exagerada da Administração é fruto do intervencionismo estatal na economia, do New Deal, do autoritarismo, como deixou claro a reforma tributária alemã de 1934 (*StAnpG*), ao introduzir dispositivos que subordinavam a interpretação ao *Führerprinzip*.

Mas não se pode perder de vista que o direito tributário, que se estrutura sobretudo a partir do discurso do legislador, necessita da complementação harmoniosa do trabalho da interpretação administrativa e judicial.

a) O poder regulamentar da Administração

A interpretação do direito tributário pela Administração pode ser dar no exercício da atividade de regulamentar os dispositivos da lei formal.

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem ao Executivo o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de contrastar tal interpretação administrativa com a judicial, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros.

Na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Constitucional já reconheceu a validade do “regulamento concretizador de normas” (*normkonkretisierenden Verwaltungsvorchriften*),⁸ que se não confunde com o exer-

6 Cf. FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 1998, v. 1, p. 220.

7 *Contribuições (uma figura “sui generis”)* São Paulo: Dialética, 2000, p. 62. Cf. tb. TORRES, Ricardo Lobo. “Contribuições Sociais”. *Revista de Direito Tributário* 72:10.

8 BVerwGE 72, 320.

cício da mera atividade discricionária. Explica K. Vogel que se trata de interpretação administrativa, eis que concretização e interpretação constituem conceitos similares, e que tal ampliação da competência administrativa se justifica em decorrência da necessidade de complementação de valores incluídos na lei formal.⁹ Há, por conseguinte, regulamentos tipificadores (*Typisierungsvorschriften*), com eficácia vinculante, aos quais compete concretizar a linha de valorização (*Bewertungsrichtlinien*) iniciada pela lei formal,¹⁰ máxime no que se refere à prevalência do princípio constitucional da igualdade, sendo certo que o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valorização. Restaria, evidentemente, a possibilidade de se discutir a respeito da atipicidade das hipóteses consideradas pela norma regulamentar.¹¹ De notar que o positivismo alemão rejeita preempitoriamente a possibilidade de a Administração baixar regulamentos tipificadores.¹²

Nos Estados Unidos também existe um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da Administração. Diante da morosidade da interpretação pelo próprio Legislador ou da insegurança que causaria a espera das decisões judiciais casuísticas, vem a Suprema Corte deferindo ao regulamento do imposto de renda (*Internal Revenue Code*) a competência para interpretar as ambigüidades da lei tributária, na ausência de uma intenção legislativa clara.¹³ A regulamentação do Tesouro é vinculante, a menos que “não razoável e plenamente inconsistente com a lei do imposto de renda” (*unreasonable and plainly inconsistent with the revenue statutes*).¹⁴ Por evidente que se tornará inevitável o controle judicial quando pela interpretação a burocracia pretenda simplesmente aumentar a arrecadação.¹⁵

No Brasil o positivismo tem procurado minimizar a importância da interpretação administrativa com defender a existência da “tipicidade fechada”, que é *contradictio in terminis*, e da legalidade absoluta.¹⁶ O art. 99 do Código Tributário Nacional expressa a adesão a esse raciocínio, ao estabelecer: “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei”. Quer

9 “Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien *Steuer und Wirtschaft* (3):257, 1991.

10 *Id.*, *ibid.*, p. 262.

11 *Id.*, *ibid.*, p. 261.

12 Cf. KRUSE, Heinrich. In: TIPKE/—, *Abgabenordnung*. Köln: O. Schmidt, 1995, Tz. 37. Na Itália VITORIO FROSINI (*La Lettera e lo Spirito delle Legge*. Milano: Giuffrè, 1994, p. 113) defende ponto de vista semelhante, recomendando que o órgão jurisdicional não se deixe vincular pela interpretação administrativa constante dos regulamentos.

13 *Chevron USA v. Natural Resource Defense Council*, 467 U.S. 877, 1984.

14 *Bingler v. Johnson*, 394 U.S. 741, 1969.

15 Cf. *Leading Cases. Harvard Law Review* 107 (1): 370, 1993.

16 Cf., por todos, XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

dizer: o próprio CTN procura fechar e limitar a atividade regulamentar da Administração, estabelecendo regras para a interpretação das leis tributárias (arts. 107 a 112) de modo pretensamente unívoco e seguro. Só que tais normas de interpretação carecem elas próprias da interpretação, tornando-se inócuas e vazias,¹⁷ donde redundante que a interpretação administrativa ainda encontra amplo campo para a sua efetivação.

b) A judicialização da política

Nos últimos anos vem se afirmando no Brasil, a exemplo do que já ocorria nos países democráticos, o fenômeno da *judicialização da política*. Consiste na interferência do Judiciário sobre as questões políticas ínsitas à elaboração legislativa, principalmente na via do controle da constitucionalidade. Com o novo relacionamento entre Estado e Sociedade, que se surpreende no renascimento do liberalismo, com a necessidade de controle da maioria e com a expansão da atividade legislativa tornou-se imperiosa a censura judicial para o equilíbrio democrático. O juiz deixa de ser o aplicador formalista da lei para se tornar também agente das transformações sociais, utilizando no exercício de suas funções os instrumentos da razoabilidade, da proporcionalidade e da moralidade para enfrentar as novas questões colocadas pelo pluralismo de interesses da sociedade moderna.¹⁸

No Brasil, após a redemocratização ocorrida em 1988, o Judiciário assumiu papel de relevo, que lhe foi desenhado pela nova disciplina da ação declaratória de inconstitucionalidade, com o seu quadro mais amplo de legitimados, a abranger a sociedade aberta de intérpretes. No direito tributário a judicialização da política vem adquirindo importância marcante, tendo em vista o descompasso entre a Constituição Tributária e as necessidades do País. Com efeito, as normas tributárias da CF 88, que criaram tributos anômalos como as contribuições sociais, que na realidade são impostos com destinação especial, não receberam a complementação adequada por parte do Legislativo, despertando inúmeros pleitos de inconstitucionalidade. As próprias reformas do Texto Maior, de que foi exemplo a EC 3/93, trouxeram a esdrúxula problemática das “normas constitucionais inconstitucionais”, afinal controladas pelo Supremo Tribunal Federal. O abuso na edição de medidas provisórias, a centralização financeira operada por meio das leis

17 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 159.

18 Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 32: “... parece difundido o reconhecimento de que o Poder Judiciário realmente transcendeu o seu papel clássico e adquiriu uma função política, cabendo-lhe não apenas aplicar a norma ao caso concreto como adaptá-la, integrar a ordem jurídica e, até, examinar a norma legal diante de padrões principiológicos de assento constitucional”. Cf. tb. GRINOVER, Ada Pellegrini. “A Crise do Poder Judiciário”. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* 34: 11, 1990: “E, na verdade, a Constituição de 1988 reservou explicitamente um papel eminentemente político ao Judiciário, até quando o desenhou como novo árbitro de conflitos coletivos, da massa, e por isso mesmo, políticos.”

complementares, a procura incessante de aumento da arrecadação e a falta de propostas coerentes por parte do Governo Federal para a reformulação do sistema tributário intensificam a judicialização da política.¹⁹

Esse fenômeno da judicialização da política se projeta também para o campo da política fiscal, entendida no sentido do exercício, pelo Executivo, das opções legítimas que lhe sejam deixadas pelo Legislativo ao não esgotar o campo da reserva da lei formal. O Poder Judiciário passa a controlar não só a constitucionalidade da lei formal, mas também as políticas públicas compreendidas no exercício da faculdade regulamentar, principalmente no campo da parafiscalidade e da extrafiscalidade. O já citado Falcón y Tella, atento ao novo equilíbrio entre os poderes do Estado e ao controle da atividade regulamentar, observa:

*“Podemos concluir, por tanto, que la flexibilidad con que se construye la reserva de ley en materia tributaria admite diversos grados, según el supuesto de que se trate, siendo necesario un análisis caso por caso, para determinar si el reglamento se ha excedido en su función de desarrollo o ejecución de la ley, o si ésta contiene remisiones en blanco o excesivamente imprecisas que vulneren la reserva de ley”.*²⁰

3. A TRIBUTAÇÃO E A SOCIEDADE DE RISCOS

A nova configuração da legalidade tributária corresponde à fase atual do relacionamento entre Estado e Sociedade, em que esta assume o papel preponderante, restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas.

De feito, o relacionamento entre Estado e Sociedade na fase do liberalismo social permite que se fale em uma *sociedade de riscos*, característica do Estado Subsidiário ou do Estado Democrático e Social de Direito, que contrasta com a *sociedade industrial*, que dava sustentação ao Estado de Bem-estar Social ou Estado-Providência.

Na sociedade de riscos há uma *cadeia de subsidiariedades*,²¹ que se caracteriza pela responsabilidade primeira do indivíduo pela sua própria sobrevivência, secundária

19 Cf. VIANNA, Luiz Werneck. (et al.). *A Judicialização da Política e das Relações Sociais no Brasil*. Rio de Janeiro: Revan, 1999, p. 10: “Inevitável, portanto, a tendência ao estabelecimento de uma linha de tensão nas relações entre o Judiciário, de um lado, e o Executivo e o Legislativo, de outro, entre a filosofia política da Carta de 1988 e a agenda neoliberal.”

20 *Op. cit.*, p. 721.

21 Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Cidadania e Advocacia no Estado Democrático de Direito”. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* 50: 118, 1997: “Articula-se, assim, uma cadeia de subsidiariedades, na qual o ente maior é sempre subsidiário do menor e, por isso, o maior só tem razão e dever de intervir quanto os menores não tenham condições de atuar de modo eficiente. Em resumo, a sociedade é sempre subsidiária do indivíduo e o Estado, subsidiário da

dada pela da comunidade se houver impossibilidade de cumprimento pelo cidadão, e complementada, em última instância, pelo Estado. Observou K. Tipke que o Estado não possui dinheiro originariamente (*Der Staat selbst hat kein Geld*) e que a sua missão se reduz a tirar parcimoniosamente recursos da camada mais rica da população para repassá-la à mais pobre, observados os postulados de justiça.²²

A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

A *ambivalência* aparece diante da impossibilidade que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares. O sociólogo Ulrich Beck disserta:

*“Administrações de todos os níveis vêem-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos ‘racionalmente’, com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o ‘bem público’. Nisso, no entanto, eles descaram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambigüidade”.*²³

Da *ambivalência* e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de *segurança*. A idéia de *segurança jurídica*, prevalente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-estar Social com a de *segurança social* (*rectius*: seguridade social) e culmina, no Estado

sociedade.”

22 “Über richtiges Steuerrechts”. *Steuer und Wirtschaft* 65 (3): 281, 1988: “O Estado é o intermediário entre o cidadão contribuinte (*Gebenden Bürger*) e o cidadão beneficiário (*nehmenden Bürger*). Se o cidadão pudesse exigir diretamente do seu concidadão as prestações sociais e as subvenções, talvez se lhe tornasse evidente que não se deve exigir mais de estranhos (contribuintes) do que de seus parentes próximos — antes pelo contrário.”

23 “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42. Cf. tb. GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 192: “... a estrutura da sociedade moderna é paradoxal e esta paradoxalidade pode ser assim indicada: na sociedade contemporânea reforçam-se simultaneamente segurança e insegurança, determinação e indeterminação, estabilidade e instabilidade. Ou pode-se mesmo dizer: nesta sociedade há, simultaneamente mais igualdade e mais desigualdade, mais participação e menos participação; mais riqueza e, ao mesmo tempo, mais pobreza.”

Subsidiário, com a de seguro social.²⁴ Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social.²⁵ Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade.²⁶

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as *instituições políticas* e as *instituições sociais* entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial.²⁷ A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.²⁸

Paralelamente assiste-se, no bojo da sociedade de risco, ao processo de desestatização das empresas do Governo e à criação das agências reguladoras das atividades privatizadas, com o objetivo de “republicar os controles sobre algumas delas”, como corretamente anota Diogo de Figueiredo Moreira Neto.²⁹ Se as agências são criadas no interesse da parcela da sociedade envolvida com o serviço público concedido, com a garantia dos riscos da saúde, da velhice ou do desemprego ou com as atividades potencialmente poluidoras, nada mais justo do que incumbir aos beneficiários a responsabilidade pelo financiamento das novas prestações estatais. Absurdo seria transferir para as parcelas da sociedade que não geraram os

24 Cf. ISENSEE, Josef. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 22: “Também a segurança social (*soziale Sicherheit*) possui elementos do *status positivus*; entretanto se afasta da segurança física, da cidadania. Não se dirige à incolumidade dos direitos, mas à auto-afirmação econômica na sociedade. Não se relaciona com as violações do direito (*Rechtsverletzungen*), mas com os riscos da vida (*Lebensrisiken*), que ameaçam a necessidade de proteção social contra a doença, acidentes, velhice e desemprego”.

25 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Solidariedade e Justiça Fiscal”. In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 299-306.

26 *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts- und des demokratischen Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

27 Cf. U. BECK, *op. cit.*, p. 29: “A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante.”

28 Cf. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*, cit., p. 45 “... o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por ela geradas para a proteção das novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático. São eles, certamente, tanto a consciência das novas manifestações de liberdade quanto essas novas considerações de interesses, fatores ponderáveis que vêm atuando para inundar de demandas os sistemas judiciários onde tais mudanças vieram ou estão a ocorrer.”

29 *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 146: “... com a devolução da execução das atividades econômicas aos entes da sociedade, evidenciou-se a necessidade de abandonar a ingênua presunção de que os serviços públicos estavam sendo realmente submetidos a regras e controles de interesse público e, com isso, republicar os controles sobre algumas delas, tanto sobre aqueles legalmente definidas como serviços públicos, como sobre outras mais, de relevante interesse geral, como as capazes de oferecer risco à segurança e à saúde públicas.”

riscos existenciais e ecológicos o custo da manutenção das agências. Por isso mesmo, aqui³⁰ e no estrangeiro,³¹ a legislação vem criando “taxas de fiscalização” ou “contribuições especiais” para a cobertura dos riscos, cabendo o seu pagamento às pessoas envolvidas na equação financeira dos respectivos contratos (v. g. seguro-saúde) ou na prática de atividades potencialmente arriscadas.

Os riscos da *segurança nacional* e da *segurança pública* devem necessariamente ser assumidos pelo Estado, que se financiará através de impostos extraídos da sociedade com base nos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Mas os *riscos da existência* (doença, velhice, desemprego, etc.) e os *riscos ambientais* deverão ser suportados financeiramente pela própria parcela da sociedade que transferir ao Estado o ônus da proteção.

No Brasil a profunda reforma do Estado operada nos últimos anos, com o objetivo precípuo de adaptá-lo à sociedade de risco, tem levado à recente criação de inúmeros ingressos financeiros que devem ser examinados sob a ótica que repulsa a idéia de legalidade “estrita”, pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes tecnologicamente, que tornaram impossível o fechamento dos conceitos indeterminados em que se expressam os respetivos fatos geradores, tudo o que conduz à atividade regulamentar da Administração e à judicialização da política. Tal acontece, entre outras exações, com a contribuição de acidentes do trabalho, com a taxa ambiental do IBAMA e com a contribuição de saúde, como passamos a ver.

4. OS IMPOSTOS COM DESTINAÇÃO ESPECIAL E OS RISCOS DA SAÚDE

A CF de 1988 desestruturou a parafiscalidade, ao trazer para o campo da fiscalidade as contribuições sociais que a EC 8/77 havia retirado do bojo da Constituição Tributária.

Na realidade criou *impostos com destinação especial*, eis que a parte mais significativa desses ingressos (contribuição social sobre o lucro, COFINS, CPMF)

30 Cf. SOUTO, Marcos Juruena Villela. “Agências Reguladoras”. *Revista de Direito Administrativo* 216: 143, 1999: “A fim de garantir a autonomia das agências reguladoras, definidas no Brasil como autarquias especiais, se estabelecem mecanismos de atribuição de receitas sem que os recursos tenham que transitar pelo Erário; foi instituída uma ‘taxa de regulação’ ou ‘taxa de fiscalização dos serviços concedidos ou permitidos’, devida pelo concessionário ou permissionário de serviços diretamente à agência; calcula-se o valor da taxa com base em percentual sobre o proveito obtido com a concessão ou permissão”; DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, *Mutações do Direito Administrativo*, cit., p. 148, indica entre os aspectos que caracterizam as agências reguladoras: “... 4º — *independência gerencial, orçamentária e financeira* ampliada, inclusive com a atribuição legal de fonte de recursos próprios, como, por exemplo, as imprópriamente denominadas taxas de fiscalização das entidades privadas executoras de serviços públicos sob contrato.”

31 Cf. MARTINEZ LÓPEZ-MUNIZ, J. L. “La Nueva Regulación Económica en España”. In: ARIÑO ORTIZ et al. *El Nuevo Servicio Público*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 268.

não corresponde ao conceito de contribuição especial, por lhe faltar o vínculo entre os que pagam o tributo e os que recebem o benefício do Estado.

O grande objetivo da CF 88 foi o de montar o sistema único de saúde, universal e gratuito, *financiado por toda a sociedade*,³² projeto demagógico que não encontra paralelo em outros países, salvo em Cuba. Até mesmo a Rússia e as nações do leste europeu egressas do socialismo real criaram sistemas contributivos de seguridade social, a exemplo do que ocorria nos outros países da Europa.

A opção constitucional pelos impostos com destinação especial teve a finalidade precípua de diluir a responsabilidade pelo suporte financeiro dos *riscos da doença* por toda a sociedade, ideal que era defendido apenas pelos autores de índole socializante. Na França o jurista François Ewald, saudosista do Estado-Providência, defende até hoje a idéia de que os riscos da existência social geram a responsabilidade objetiva do Estado;³³ no mesmo sentido Rosanvallon³⁴ advoga a gratuidade das prestações de saúde, indica como fonte de financiamento o imposto de renda e defende a visão “mais diretamente política da solidariedade”.

A desestruturação da parafiscalidade e a substituição do sistema contributivo pelo dos impostos com destinação especial levaram ao comprometimento do equilíbrio financeiro da seguridade e aos abusos no exercício das pretensões fundadas na universalidade e gratuidade das prestações estatais.

5. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E OS RISCOS DE ACIDENTES DO TRABALHO

A Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho — SAT — está prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a nova redação da Lei nº 9.528, de 1997:

“Art. 22 — A contribuição a cargo da empresa, destinada a Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I —...

II — para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, nos seguintes percentuais, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

32 RE 150.764-1, Ac. do Pleno, de 16.12.92, Rel. Min. Marco Aurélio, RTJ 147/1062: “A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuído-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias — folha de salários, o faturamento e o lucro.”

33 *L'État Providence*. Paris: Bernard Grasset, 1986, p. 344.

34 *La Nouvelle Question Sociale. Repenser l'État Providence*. Paris: Seuil, 1995, pp. 10 e 79.

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente de trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco de acidente seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave”.

.....

§ 3º — O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidente do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II, deste artigo, a fim de estimular investimentos de prevenção de acidentes.”

A matéria foi regulamentada pelos Decretos nºs 356, de 1991, 612, de 1992, e 2.173, de 1997, sendo que este último considerou a atividade preponderante na empresa tendo em conta o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes (art. 26, § 1º) e estabeleceu o grau de risco, em anexo, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas — CNAE.

Indaga-se: a definição de atividades preponderantes para efeito de determinação de grau de risco por ato do Poder Executivo contraria o princípio da legalidade?

Parece-nos que não. Os *riscos de acidente do trabalho* devem ser cobertos pelas empresas que expõem os seus empregados a atividades que os provoquem. Não há por que repassar o financiamento à sociedade como um todo. Assim sendo, é legítima a lei que transfere ao regulamento a competência para preencher o conceito indeterminado nela previsto. Ninguém conhece previamente e a lei formal não poderia determinar o conceito de *risco leve, médio* ou *grave*, tanto mais que tal conceito é cambiante, estando ao sabor do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico.

Creemos que as normas complementares administrativas não desbordavam os limites traçados pelo Legislador. Simplesmente enquadraram centenas de atividades econômicas no quadro legal das alíquotas (de 1 a 3%), distribuindo-as segundo o grau de risco individualmente considerado. Não me parece, de modo geral, que o regulamento tenha ofendido o princípio da *razoabilidade*. Classificou, por exemplo, no grau 1 (riscos leves), o comércio varejista e os escritórios de advocacia; no grau 2 (riscos médios), a indústria textil e a tecelagem; no grau 3 (riscos graves), a agricultura, a criação de gado, a extração de mármore e a indústria petrolífera. Extravasaría a sua competência a Administração se, por suposição, optasse pelo enquadramento dos escritórios de advocacia entre as empresas de risco grave e inclusive a notória e potencialmente poluidora indústria do petróleo no risco leve.

De notar, ainda, que o regulamento procedeu à enumeração das empresas potencialmente causadoras de acidentes de trabalho. Se a lei formal o tivesse feito, teria aberto o caminho para a discussão sobre a natureza exemplificativa ou taxativa da listagem e sobre os limites da interpretação extensiva e da analogia, gerando insegurança.

As decisões judiciais contrárias à validade do regulamento,³⁵ assim como as opiniões doutrinárias,³⁶ se fazem fortes no argumento da legalidade “estrita”, que, como vimos, encontra pouca receptividade na visão pós-positivista, ainda mais em tema de contribuições, que só adquiriram *status* tributário pelo tratamento que lhes deu o texto constitucional de 1988.

É interessante observar que o próprio Judiciário vem se abstendo de exercer o controle sobre a interpretação administrativa e a extensão do poder regulamentar, ao se ater ao ponto de vista da impossibilidade de a lei utilizar conceitos indeterminados no tema da contribuição ao seguro de acidentes de trabalho. Não se acusa a Administração de ter extrapolado os limites possíveis no exercício da atividade regulamentar, senão que se nega a própria possibilidade de regulamenta-

35 A Juíza Federal Tania Escobar, Relatora do Agr. Instrumento 1999.04.01.009236-1/SC, Ac. De 06.05.99, da 2ª T. do TRF da 4ª Região, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* 48: 189, 1999, manifestou-se deste teor: “O legislador, contudo, não definiu o que seja atividade preponderante da empresa, tampouco o conceito de risco leve, médio e grave, o que veio a ser feito, primeiro, pelo Decreto nº 612/92, e, depois, pelo Decreto nº 2173/97, que revogou aquele. Ora, sendo tais elementos parte integrante da contribuição em comento, não se pode admitir, tendo em vista o seu caráter tributário, que a sua definição conste prevista em ato emanado do Poder Executivo, sob pena de admitir-se, por vias transversas, que um ato administrativo venha a alterar a alíquota e a base de cálculo da exação, em flagrante malferimento ao princípio da legalidade, inserto nos artigos 150, I, da CF e 97 do CTN. Face ao exposto, deffiro a liminar pleiteada para suspender a exigibilidade da contribuição ao SAT”. Em termos semelhantes decidiu a Juíza Federal Suzana Camargo, da 5ª T. do TRF da 3ª Região (Arg. Instr. 1999.03.00.036172-5, despacho de 15.10.99, RDDT 54: 188, 2000): “Assim, tal definição não poderia estar no regulamento, até porque é fundamental para a concretização da obrigação tributária, pois desta definição é que depende a alíquota a ser aplicada. Assim, é a lei, e não somente a lei, que tem aptidão para fixar os elementos da hipótese de incidência do crédito tributário, não tendo o decreto o condão de exercer tal mister. Conclui-se, portanto, encontrar-se tal dispositivo em ofensa ao princípio da estrita legalidade, porquanto carece a lei dos elementos necessários à cobrança do tributo, não cabendo ao Poder Executivo, por intermédio de um decreto, suprir a lacuna legal existente.”

36 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva e GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. “Inconstitucionalidade e ilegalidade da Contribuição ao Seguro contra Acidentes de Trabalho — SAT”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 51: 75, 1999; “Expressões como ‘atividade preponderante,’ ‘risco considerado leve,’ ‘médio’ ou ‘grave’ não prescindem de balizamentos para que estejam aptas a determinar o *quantum* devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária correspondente à referida contribuição, os quais devem ser fixados pela própria lei. Admitir que a definição de conceitos vagos constantes da lei, correspondentes a elementos essenciais à configuração da hipótese de imposição do tributo, possa ser empreendida por meros decretos, significa atribuir ao Poder Executivo a faculdade de inovar na ordem jurídica, mudando, a seu talante, aspectos como o da estrutura ótica, características intrínsecas ao sujeito passivo, além da espacialidade, temporalidade e quantitatividade da norma criadora do tributo e o desenho da obrigação tributária.” Cf. tb. HORVATH, Estevão e RODRIGUES, José Roberto Pernomian. “A Prorrogação da CPMF e a Exigência da Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho diante do Princípio da Reserva Absoluta de Lei”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 74.

ção, o que constitui abdicação por parte do Judiciário de importante função de controle do Estado Subsidiário.

É bem verdade que já se encontram decisões que entendem ser razoáveis os critérios do regulamento na definição dos riscos leves, médios ou graves e até mesmo no controle do enquadramento individual de empresas.³⁷

6. AS TAXAS E OS RISCOS AMBIENTAIS

A Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA) do IBAMA foi criada pelo art. 8º da Lei nº 9960, de 28 de janeiro de 2000, que deu nova redação à Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

“Art. 17-B — É criada a Taxa de Fiscalização Ambiental — TFA.

§ 1º — Constitui fato gerador da TFA o exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 desta Lei, com a redação dada pela Lei nº 7.804, de 18 de julho de 1989.

§ 2º — São sujeitos passivos da TFA as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais.”

Parece-nos que a taxa de fiscalização ambiental se caracteriza como tributo devido em decorrência do *exercício do poder de polícia ambiental* do IBAMA, e não em virtude da prestação de serviços.

O poder de polícia se exerce, no caso, preventivamente, para evitar danos ambientais. É a contraprestação estatal de prevenção que constitui o aspecto material do fato gerador, justificando a prestação tributária.

Só agora estão ingressando no quadro do poder de polícia a proteção ao meio ambiente, o combate à poluição e a defesa do patrimônio florestal e paisagístico. O problema consiste, antes de tudo, em definir os próprios limites da intervenção estatal sobre a sociedade civil; de um lado estão aqueles que entendem ser tarefa do Estado Democrático de Direito disciplinar o uso das riquezas coletivas e coibir os abusos e as ofensas praticadas contra o meio ambiente;³⁸ outros, todavia, optam pelo controle através dos próprios órgãos da comunidade, com receio de que a intervenção estatal prejudique a livre iniciativa das indústrias. O direito tributário teria,

37 Cf. R. Esp. 171.526, Ac. da 1ª T. do STJ, de 21.10.99, Rel. Min. Garcia Vieira, *Revista Dialética de Direito Tributário* 53: 210, 2000; Agr. Instr. 1999.04.01.061825-5, Ac. de 2ª T. do TFR da 4ª Região, de 18.11.99, Rel. para Acórdão Juiz Wilson Darós, RDDT 55: 155, 2000: “O princípio da estrita legalidade diz respeito a fato gerador, alíquota e base de cálculo, nada mais. Sendo o SAT uma espécie de tributo, e tendo em conta que cada estabelecimento de determinada empresa pode apresentar um grau de risco distinto do outro, há que se apurar o risco da atividade, a atividade preponderante, em cada um dos estabelecimentos, assim caracterizados por possuírem CGC próprio e distinto dos demais setores da empresa, o que inoocorreu na hipótese dos autos.”

38 Cf. HÖFFE, Otfried. *Stitlich-politische Diskurse*. Frankfurt: Suhrkamp, 1981, p. 152.

forçosamente, que refletir a mesma perplexidade: o que se discute hoje, em todo o mundo, é se o sistema ecológico deve ser protegido pelo poder de polícia e, conseqüentemente, pelo poder tributário, ou se, ao contrário, o Estado deve adotar a política premial das subvenções e dos incentivos a quem se abstenha de poluir o meio ambiente.³⁹ A verdade é que a proteção ecológica tem na cobrança das taxas um de seus melhores instrumentos,⁴⁰ complementada pela política financeira apoiada também nos preços públicos, nas contribuições econômicas e na extrafiscalidade dos impostos. O Supremo Tribunal Federal, depois de muita controvérsia, deu pela legitimidade constitucional da taxa florestal de Minas Gerais.⁴¹

A TFA respeita os requisitos constitucionais para a instituição de taxas de polícia: a especificidade e a divisibilidade.⁴² Sendo cobrada no cadastramento das empresas potencialmente poluidoras, guarda relação com a atividade específica de cada qual, colocada sob a fiscalização preventiva do Estado, sem o risco de atingir as pessoas incapazes de produzir dano ambiental, o que as transformaria em exação inconstitucional pela generalidade.⁴³ Embora no poder de polícia a atividade pública se exerça em benefício da coletividade⁴⁴ nem por isso está ausente a vantagem ou desvantagem individual justificadora do tributo contraprestacional.⁴⁵

39 Cf. BUCHANAN, James. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 120.

40 Cf. WILKE, Dieter. *Gebührenrecht und Grundgesetz*. Munique: C. H. Beck, 1973, p. 89; AMATUCI, Andrea. *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*. Nápoles: Jovene Editore, 1981, p. 407. Para a discussão sobre a eficácia das taxas para o controle do meio ambiente, v. "Technology-Based Emission and Effluent Standards and the Achievement of Ambient Environmental Objectives". *Yale Law Journal* 1982, 92/809.

41 O STF declarou inicialmente a inconstitucionalidade da lei mineira, que tomava como base de cálculo da taxa a que servia para a incidência de imposto (RE 78.600-MG, Ac. do Pleno, de 11.05.78, Rel. Min. Leitão de Abreu, RTJ 88/548). Posteriormente decidiu pela constitucionalidade: "Taxa. Seu conceito (art. 18, inc. I, da CF). Taxa florestal instituída pelo Estado de Minas Gerais (Lei nº 7.163/77). A competência da União para legislar sobre florestas não exclui a competência tributária do Estado-membro, como se dá nas circunstâncias do caso, em razão do exercício do poder de polícia administrativa. Interesse comum na preservação das florestas. Na espécie o tributo em questão, exigido das pessoas ligadas a atividades fiscalizadas pelo Estado e destinado ao seu custeio, situa-se como taxa de polícia. Representação improcedente" (Repr. 1.008-MG, Ac. do Pleno, de 27.08.81, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 101/5).

42 Cf. ATALIBA, Geraldo. "Taxa de Serviços e de Polícia". *Revista de Direito Administrativo* 131:272: "O conceito de divisibilidade decorre *in casu*, do de especificidade, ontologicamente presentes no caso das taxas de polícia".

43 O STF já deixou claramente delimitada a distinção entre atividade policial genérica e específica: "As taxas instituídas no art. 18, I, da Constituição, devem custear o poder especial de polícia, visto que o poder geral de polícia, por ser inerente à função normal do Estado, tem o seu custeio satisfeito pelos impostos gerais. O policiamento de segurança das pessoas e das casas é atribuição normal do Estado, é serviço que os impostos gerais custeiam. Sendo assim, ele não pode constituir fato gerador de taxa de segurança de pessoas e casas, como dispõe o art. 77 do CTN" — RE 73.584, Ac. do Pleno, de 12.03.81, Rel. Min. Antonio Neder, RTJ 97/1085.

44 Cf. WILKE, Dieter., *op. cit.*, p. 82.

45 Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

Cumprir verificar se há problema de constitucionalidade na edificação do sujeito passivo.

Parece-nos que não.

Diz o art. 8º da Lei nº 9.960, de 28.01.2000, ao modificar o art. 17 da 6.938, de 31.08.81:

"São sujeitos passivos da TFA as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais."

O art. 17 da Lei nº 7.804, de 18.07.89, por seu turno, estabelece:

"Fica instituído, sob a administração do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis — IBAMA:

I — Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a consultoria técnica sobre problemas ecológicos e ambientais e à indústria e comércio de equipamentos, aparelhos e instrumentos destinados ao controle de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;

II — Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, para registro obrigatório de pessoas físicas ou jurídicas que se dedicam a atividades potencialmente poluidoras e/ou à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente, assim como de produtos e subprodutos da fauna e flora."

O sujeito passivo, portanto, é o poluidor potencial que está inscrito no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras. A Lei nº 9.960/2000, ao criar a TFA, não definiu diretamente o contribuinte, senão que se utilizou do Cadastro existente há mais de 10 anos. Se o Cadastro era válido para deflagrar a fiscalização preventiva do IBAMA, porque nele estavam inscritos os potenciais poluidores, não vemos por que não possa servir de base à nova tributação. Demais disso, o Cadastro das Atividades Potencialmente Poluidoras foi organizado de acordo com os parâmetros traçados pelo art. 3º da Lei nº 6.938, de 31.08.81, que ofereceu o conceito de poluição como degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente: prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos. O poluidor foi definido pelo art. 3º, inciso IV, da Lei nº 6.938/81, como "a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental".

Creemos, assim, que a edificação do sujeito passivo da TFA oferece a moldura normativa necessária para coarctar a suspeita de violação do princípio da legalidade.

Ainda mais quando se sabe que a tipificação do contribuinte para efeito de taxas ecológicas se faz por conceitos indeterminados. O Professor José Marcos Domingues de Oliveira esclarece:

“Mais, antes até de se cogitar da ‘medida’ do tributo há que se identificar o ‘contribuinte,’ que no caso da tributação ambiental, é também tipificado através de conceitos indeterminados, como os utilizados na Constituição.

Conceba-se lei instituidora de um imposto sobre ‘emissões poluentes,’ ou lei que adote o conceito indeterminado ‘atividade potencialmente poluidora’ para fins de sujeição de certas indústrias a uma taxa de polícia ambiental. Ambas as tipificações decorreriam da impossibilidade de o Legislador conhecer todas as emissões fabris poluentes e que permitem ganhos marginais em contraponto ao custo de medidas antipoluição, ou de conhecer todas as atividades que põem em risco o meio ambiente e que por isso precisam ser monitoradas.”⁴⁶

Deve-se observar ainda que é perfeitamente razoável a indicação do contribuinte da TFA. O princípio que governa a tributação ambiental é o do *poluidor-pagador*. Paga pelo risco ambiental aquele que exerce atividade potencialmente poluidora. Mas é difícil escolher o poluidor, eis que várias pessoas podem praticar atividades poluentes, como sejam o produtor ou o consumidor de energia ou matéria em desacordo com os padrões ambientais. De modo que a doutrina vem chegando à convicção de que o poluidor-pagador deve ser o “melhor pagador”, ou seja, aquele que exerce atividade suscetível de fiscalização pelos órgãos públicos.⁴⁷ Se a lei escolheu a pessoa que lança a matéria ou energia poluidora, e não o seu consumidor, adotou, sem dúvida, critério razoável.

Acrescente-se, ainda, que a categorização dos contribuintes em empresas de pequeno porte e microempresa oferece a necessária segurança, eis que a Lei nº 9.841, de 5.10.99, já as definiu, ao instituir o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, suspendeu liminarmente a cobrança da Taxa Ambiental do IBAMA, por entender que as atividades potencialmente polui-

doras não estavam definidas na lei e que o fato gerador era a atividade explorada pelo contribuinte e não o serviço prestado pelo ente público,⁴⁸ muito embora o tributo tivesse o apelido de “taxa de fiscalização ambiental”, obviamente atividade a ser exercida pelo poder público.

Vê-se, pois, que também a mais alta Corte de Justiça do País continua presa a conceitos como os de *legalidade estrita e tipicidade fechada*, que não se adaptam à proteção dos interesses difusos. Perdeu-se a oportunidade de se iniciar trabalho duradouro de fiscalização do meio ambiente, extremamente degradado no Brasil nos últimos anos por culpa das empresas poluidoras, e ainda se corre o risco de ver transferida para *toda a sociedade*, inclusive os pobres e os não-poluidores, a responsabilidade pelo financiamento da atividade fiscalizadora estatal. É mais um exemplo da abdicação, pelo Judiciário, da função de controle do exercício do Poder Regulamentar do Executivo, à espera da utópica definição fechada, completa e sem lacunas do Legislativo em tema de riscos ecológicos e existenciais.

7. AS TAXAS E OS RISCOS DA SAÚDE

A Lei nº 9.961, de 28.01.2000, que regula as atividades da Agência Nacional de Saúde, estabelece:

“Art. 18 — É instituída a Taxa de Saúde Suplementar, cujo fato gerador é o exercício pela ANS do poder de polícia que lhe é legalmente atribuído.

Art. 19 — São sujeitos passivos da Taxa de Saúde Suplementar as pessoas jurídicas, condomínios ou consórcios constituídos sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa ou entidade de autogestão, que operem produto, serviço ou contrato com a finalidade de garantir a assistência à saúde visando a assistência médica, hospitalar ou odontológica.”

A Taxa de Saúde Suplementar é a contraprestação financeira da atividade estatal de fiscalização do sistema suplementar privado de saúde, que compreende, entre outras, as seguintes obrigações: fiscalizar as atividades das operadoras de planos

48 “Deferida medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria — CNI — para suspender a eficácia do art. 8º da Lei nº 9.960/2000 (acrescenta vários dispositivos à Lei 6.938/81), que cria a Taxa de Fiscalização Ambiental — TFA, — em favor do IBAMA e dá outras providências. O Tribunal reconheceu, à primeira vista, a plausibilidade jurídica da tese de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da isonomia, porquanto o valor da referida taxa é uniforme para todos os contribuintes, salientando, também, que o fato gerador da mencionada taxa é o exercício das “atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais”, as quais não estão definidas na Lei impugnada. Considerou-se, ainda, a aparente ofensa ao art. 145, II, da CF, tendo em vista que o fato gerador da mencionada taxa é a atividade explorada pelo contribuinte e não o serviço prestado pelo ente público no exercício do poder de polícia (Lei nº 6.938/81, art. 17-B, § 1º, acrescido pelo art. 8º impugnado: “Constitui fato gerador da TFA, o exercício das atividades mencionadas no inciso II do art. 17 da Lei...” Art. 17, II: “... atividades potencialmente poluidoras e/ou extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente...”). ADInMC 2.178-DF, rel. Min. Ilmar Galvão, 29.03.2000, Informativo STF nº 183, de 05.04.2000.

46 *Direito Tributário e Meio Ambiente. Proporcionalidade, Tipicidade Aberta, Afetação da Receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 74.

47 Cf. ARAGÃO, Maria Alexandra L. de Souza. *O Princípio do Poluidor Pagador. Pedra Angular de Política Comunitária do Ambiente*. Coimbra: Coimbra Ed., 1997, p. 136: “O poluidor que deve pagar é aquele que tem o poder de controle sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo preveni-las ou tomar precauções para evitar que ocorram.”

privados de assistência à saúde e zelar pelo cumprimento das normas atinentes ao seu funcionamento; fiscalizar a atuação das operadoras e prestadoras de serviços de saúde com relação à abrangência das coberturas de patologias e procedimentos; fiscalizar aspectos concernentes às coberturas e o cumprimento da legislação referente aos aspectos sanitários e epidemiológicos, relativos à prestação de serviços médicos e hospitalares no âmbito da saúde suplementar.

O direito à saúde assumiu extraordinária relevância no século XX.

O jurista americano Michael Walzer⁴⁹ observa que nas comunidades medievais havia a distinção nítida entre a cura do espírito e a do corpo. A comunidade preocupava-se com a cura do espírito e com o destino da alma após a morte e havia inclusive o financiamento público para a assistência espiritual; a cura do corpo, entretanto, era privatizada, podendo os ricos, na medida de suas posses, recorrer aos médicos, ficando os pobres afastados das prestações de saúde. Hoje a situação é outra e a cura do corpo tornou-se fundamental na sociedade moderna, cabendo ao Estado garanti-la. Mas qual é o critério de entrega das prestações públicas de saúde? Entende Walzer que o único critério válido é o da necessidade e por isso critica o sistema contributivo adotado nos Estados Unidos — *Medicare* e *Medicaid*.

A Constituição Federal diz, no art. 196, que a saúde é “direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Já o art. 6º afirma que “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”. A CF distinguiu, sem a menor dúvida, entre as prestações de saúde que constituem proteção do *mínimo existencial* e das *condições necessárias à existência*, que são gratuitas, e as que se classificam como *direitos sociais* e que podem ser custeadas por contribuições (medicina curativa). De feito, as atividades preventivas geram o direito ao atendimento integral e gratuito: as campanhas de vacinação, a erradicação das doenças endêmicas e o combate às epidemias são obrigações básicas do Estado, deles se beneficiando ricos e pobres independentemente de qualquer pagamento. A medicina curativa e o atendimento nos hospitais públicos, todavia, deveriam ser remunerados pelo pagamento das contribuições ao sistema de seguridade público ou privado, exceto quando se tratasse de indigentes e pobres, que têm o direito ao mínimo de saúde sem qualquer contraprestação financeira, posto que se trata de direito tocado pelos interesses fundamentais. O grande problema do “direito à saúde”, por conseguinte, do ponto de vista constitucional, é definir os limites nos quais é considerado *direito fundamental*, gerando a obrigatoriedade da prestação estatal gratuita, ou mero *direito social*, fora do campo do mínimo existencial e dependente de dramáticas escolhas orçamentárias.⁵⁰

49 *Spheres of Justice. A Defense of Pluralism and Equality*. New York: Basic Books, 1983, pp. 86-90.

50 A questão é extremamente polêmica e não cabe aqui aprofundá-la. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia. In: —. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 174; VIANNA, Solon M., PIOLA,

A Lei nº 6.080, de 19.9.90 (art. 43), entretanto, que instituiu o sistema único de saúde, criou a utopia da gratuidade das prestações públicas nessa área, desarticulando inteiramente a ação estatal e piorando consideravelmente o atendimento ao povo. O sistema único de saúde encontrou o seu supedâneo financeiro nas exóticas contribuições sociais incidentes sobre as empresas e terceiros (contribuições sobre o lucro, o faturamento e as movimentações financeiras), criadas de acordo com a autorização constitucional (art. 195 da CF 88; EC 22/99) e que têm a natureza de impostos com destinação especial. Instituiu-se, portanto, um sistema de saúde sem similar no direito comparado.

O sistema único de saúde, universal e sem contrapartida financeira obrigatória por parte dos seus usuários, acabou por transferir para terceiros a responsabilidade do seu financiamento e por empurrar para os planos privados de assistência a classe média, tornando-se demagógico e ineficaz. Com efeito, o acesso universal, gratuito e igualitário às ações e serviços de saúde é utópico e gera expectativas inalcançáveis para os cidadãos. As prestações estatais de medicina curativa, por outro lado dependem de escolhas orçamentárias, sempre dramáticas num ambiente de escassez de recursos financeiros, que conduzem inexoravelmente à exclusão de alguns — a depender das opções por investimentos em hospitais, sanatórios ou postos médicos que atendam à população segundo as condições de idade, sexo ou domicílio.

A dificuldade de financiamento do sistema público de saúde e a falácia das prestações gratuitas e universais abriram o caminho para a criação dos planos privados de saúde, sob o rígido controle do Estado. Em outras palavras: diante do insucesso da intervenção direta estatal na entrega de prestações de serviço médico optou-se pelo modelo de intervenção indireta, com minuciosa regulamentação legal da assistência médica suplementar e com a criação de órgãos públicos para o controle dos planos privados.

A reminiscência do paternalismo e do intervencionismo estatal se fez sentir em toda a política de planos privados e de seguro-saúde, principalmente no que concerne aos preços dos serviços, que continuaram sujeitos a regime próximo ao do tabelamento.

Nessa perspectiva é que deve ser analisada a Taxa de Saúde Suplementar. A sua incidência parece-nos justa, eis que se dá sobre as empresas que praticam atividades ligadas ao sistema privado de saúde, com a repercussão econômica do ingresso sobre as pessoas que contratam as seguradoras. Absurdo seria que a fiscalização do Estado se fizesse gratuitamente, o que implicaria em transferir o ônus do financiamento da atividade regulatória para toda a sociedade, inclusive os pobres e aqueles obrigados a recorrer à ineficiente prestação do SUS.

Sergio F. e REIS, Carlos O. Ocké. *Gratuidade no SUS: Controvérsia em Torno do Co-Pagamento*. Brasília: IPEA, 1998, p. 15.

Do ponto de vista da legalidade, parece-nos incensurável o novo tributo, desde que não fique preso o intérprete às idéias preconcebidas da “legalidade estrita” e da “tipicidade cerrada”. O controle jurisdicional deverá recair sobre a adequação das normas regulamentares baixadas pela Administração à moldura da lei formal.

Mas já se ouvem algumas vozes que denunciam a inconstitucionalidade da taxa, por violação do princípio da legalidade.⁵¹

8. CONCLUSÃO

Em síntese, a legalidade tributária na sociedade de riscos, na qual se insere o Estado Democrático e Social Fiscal, em sua feição de Estado Subsidiário, não pode ser uma legalidade “estrita”, como pretendiam os positivismos de diversos matizes. Deve ser ponderada com outros princípios constitucionais. As incidências tributárias pela proteção estatal contra os riscos existenciais e ambientais se expressam em conceitos indeterminados, que devem ganhar clareza no trabalho regulamentar da Administração, suscetível de controle jurisdicional. A idéia de legalidade “estrita” coincidiu com a da supremacia do discurso do legislador fiscal, que também entra em refluxo na atualidade, quando se procura a harmonia entre os poderes do Estado.

Sob tal perspectiva teórica é que devem ser analisados os novos ingressos instituídos, como consequência da reforma do Estado, para a proteção da sociedade de riscos. A contribuição do seguro de acidentes do trabalho, a taxa de fiscalização ambiental do IBAMA e a taxa de saúde suplementar, por exemplo, não se compaginam com a retórica da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada”, posto que se expressam em conceitos indeterminados abertos à complementação normativa da Administração e ao controle jurisdicional.

Percebe-se que o Poder Judiciário, ao contrário do que tem ocorrido com o Ministério Público no Brasil, vai demonstrando excessiva timidez na assunção do seu papel no controle das políticas sociais. Continua a manifestar grande reverência ao Legislativo, garantindo-lhe a utópica reserva absoluta da legalidade e recusando-se a exercer o controle sobre a atividade complementar da Administração, declarada muita vez inconstitucional sem o exame da observância dos parâmetros do regulamento traçados na democracia representativa. A persistência em tal atitude inviabilizará boa parte da reforma do Estado, petrificando a extrema injustiça de fazer repercutir sobre a sociedade como um todo e sobre os pobres a cobertura dos gastos públicos para a proteção dos riscos sociais provocados pela parcela mais rica da população.

51 Cf. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “A Taxa de Saúde Suplementar e suas Inconstitucionalidades”. RDDT 56: 52-59, 2000.