

FERNANDO FERREIRA CASTELLANI

**A VINCULAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E AS
CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Mestrado em Direito Tributário

PUC / SÃO PAULO
2006

A VINCULAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E AS CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dissertação apresentada junto à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

PUC / SÃO PAULO
2006

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo o estudo dos preceitos constitucionais e legais relacionados às espécies tributárias designadas contribuições especiais, particularmente no que tange à destinação das receitas tributárias auferidas.

O estudo das espécies tributárias pressupõe a definição dos critérios diferenciadores e do regime jurídico aplicável. Como não poderia deixar de ser, estes critérios são definidos pela Constituição, por intermédio da introdução de uma norma de competência tributária.

As contribuições especiais comportam uma classificação, baseada em sua destinação específica. Tal classificação acaba por influenciar, de maneira decisiva, na possível destinação dada aos recursos auferidos pela atividade tributária.

Esta destinação, por tratar de receitas públicas, estará descrita e definida na norma orçamentária do ente tributante, impondo ao próprio ente tributante a utilização dos recursos. Esta vinculação, por seu caráter estrutural e específico para a espécie contribuição especial, não poderá ser desrespeitada ou alterada, sob pena de implicar na possibilidade jurídica de repetição dos valores pagos pelo sujeito passivo.

ABSTRACT

The scope of the present paper is the study of constitutional and legal precepts related to the taxing kind called special contributions, particularly regarding the destination of taxation.

The study of a taxing kind presupposes the definition of distinguishing criteria and of the applicable legal system. As normally expected, these criteria are established by the Constitution, via introduction of a rule of taxing competence.

Special contributions demand classification based on its specific destination. Such classification will influence, in a decisive way, the allowable destination to be given to the funds collected by taxation.

Destination of public revenues must be described and contained in the budgetary rule of the tax entity, imposing to the own tax entity the utilization of the resources. This association, for its structural and specific character of special contribution, must not be disregarded or changed, under pain of implying in the legal possibility of repetition of the amounts paid by the debtor.

ÍNDICE

CAPITULO I : O DIREITO E A LINGUAGEM

1.1. Premissas do trabalho.	10
1.2. A Ciência do Direito e o direito positivo.	12
1.3. O Direito e a linguagem: construção da norma jurídica.	16
1.4. Do processo de construção da norma jurídica.	20
1.4.1. Do processo de construção da norma jurídica: fontes do direito.	23
1.4.2. Do processo de construção da norma jurídica: da literalidade à significação completa.	29
1.4.3. Do processo de construção da norma jurídica: o sistema do direito positivo e o ordenamento jurídico.	39
1.5. Detalhando a norma jurídica: A regra matriz de incidência tributária	44

CAPÍTULO II – CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1. Considerações gerais: o ato de classificar	49
2.2. Definição dos critérios classificatórios	54
2.3. Classificação intranormativa – único critério classificatório	58
2.4. Classificação internormativa – três critérios classificatórios	61
2.4.1. Tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis.	63
2.4.2. Tributos não vinculados, não destinados e restituíveis.	64
2.4.3. Tributos não vinculados, destinados e não restituíveis.	64

2.4.4. Tributos não vinculados, destinados e restituíveis	65
2.4.5. Tributos vinculados, não destinados e não restituíveis	66
2.4.6. Tributos vinculados, não destinados e restituíveis	67
2.4.7. Tributos vinculados, destinados e não restituíveis	68
2.4.8. Tributos vinculados, destinados e restituíveis.	69
2.4.9. Síntese da classificação internormativa	69
2.5. Da relação da classificação das espécies com a norma de competência tributária	71

CAPÍTULO III - DA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. Da definição de competência tributária	74
3.2. Poder de tributar e competência tributária	77
3.3. Conceito de competência como norma	78
3.4. Normas de estrutura e normas de conduta	80
3.5. Da estrutura formal da norma de competência	83
3.5.1. Dos elementos do antecedente da norma de competência	86
3.5.2. Dos critérios do conseqüente da norma de competência	88
3.5.2.1. Do critério delimitador da autorização de competência	89
3.5.2.1.1. Critério de validação material	91
3.5.2.1.1.1. Critério de validação material <i>estricto sensu</i>	93
3.5.2.1.1.2. Critério de validação de destinação necessária	94
3.5.2.1.1.3. Critério de validação de restituição necessária	96
3.5.2.1.2. Critério de validação formal (ou procedimental)	97

3.6. Do controle da competência pelos critérios de validação material e formal	99
3.6.1. Do controle da validade pelo critério de validação material	100
3.6.2. Do controle da validade pelo critério de validação formal	101
3.7. A regra matriz conformada pela norma de competência	104

CAPÍTULO IV – DAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES EM NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO

4.1. Das contribuições especiais no sistema jurídico tributário brasileiro.	109
4.2. Natureza jurídica	113
4.3. Das espécies de contribuições especiais	121
4.3.1. Contribuições Sociais	127
4.3.1.1. Definição da ordem social	128
4.3.1.2. Das contribuições sociais em espécie	131
4.3.1.2.1. Contribuições especiais sociais para a seguridade social ordinárias	132
4.3.1.2.2. Contribuições especiais sociais para a seguridade social residuais	141
4.3.1.2.3. Contribuições especiais sociais gerais	150
4.3.1.2.4. Conclusões acerca das contribuições sociais	152
4.3.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais	152
4.3.3. Contribuições Interventivas	154
4.3.3.1. Definição da ordem econômica na constituição federal e das	

formas de intervenção estatal na economia.	157
4.3.3.1.1. Formas de intervenção direta na economia	160
4.3.3.1.2. Formas de intervenção indireta na economia	164
4.3.3.1.3. Relacionando as formas de atuação e as formas de custeio da atividade estatal	170
4.3.3.2. Os princípios da ordem econômica na Constituição Federal.	172
4.3.3.3. As materialidades permitidas para as contribuições interventivas.	177
4.3.4. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública	181
CAPÍTULO V: DA NORMA ORÇAMENTÁRIA	
5.1. Do orçamento	185
5.1.1. Da definição de orçamento	188
5.1.1.1. O plano plurianual	190
5.1.1.2. A lei de diretrizes orçamentárias	191
5.1.1.3. A lei orçamentária anual	192
5.1.1.4. A relação entre as leis orçamentárias	195
5.2. Princípios orçamentários	196
5.2.1. Equilíbrio	196
5.2.2. Princípio da universalidade	198
5.2.3. Princípio da anualidade	199
5.2.4. Princípio da exclusividade	200
5.2.5. Princípio da unidade	201
5.2.6. Princípio da não afetação	202

5.3. Das vedações ou proibições	203
5.4. Das contribuições e a lei orçamentária	206
5.4.1. Orçamento fiscal e as receitas tributárias das contribuições	210
5.4.2. Orçamento de investimentos e as receitas tributárias das contribuições	212
5.4.3. Orçamento da seguridade social e as receitas tributárias das contribuições	212
5.4.4. A destinação das contribuições e orçamento: relação necessária	214
5.5. Do controle da destinação das receitas no orçamento	215
CAPITULO VI: CONTROLE DA DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUICOES	
6.1. A destinação e seu caráter impositivo.	217
6.2. Do processo de positivação no direito.	220
6.2.1. A norma definidora de competência tributária.	221
6.2.2. A norma instituidora do tributo.	223
6.2.3. A norma orçamentária.	225
6.2.4. A norma do lançamento.	230
6.2.5. A norma administrativa.	232
6.3. Do controle da destinação das receitas das contribuições.	234
6.3.1. Controle da destinação do produto na esfera legal.	236
6.3.2. Controle da destinação do produto na esfera fática.	239
6.4. A destinação das contribuições e o STF	243

CONCLUSÕES	250
BIBLIOGRAFIA	261

INTRODUÇÃO

A verdade¹ é um conceito em constante construção e mutação. Ao cientista cabe a difícil tarefa de buscá-la, sabendo que jamais irá encontrá-la em definitivo.

Eis o objetivo do presente trabalho. Partindo de conceitos necessários, fixando premissas de um sistema de referência específico², discutir os aspectos relacionados às contribuições especiais, previstas em nosso sistema tributário, particularmente no que tange à destinação obrigatória dos seus recursos. Longe de tentar solucionar problemas epistemológicos, pretende-se, ao somente, propor algumas interpretações possíveis.

Para tanto, iniciamos nosso trabalho na definição de alguns conceitos de teoria geral do direito, diferenciando a Ciência do Direito e o direito positivo. Apesar de realidades distintas, trabalhamos com um sistema de referência em que ambos são extratos de linguagem, ou seja, Ciência do Direito e direito positivo são apenas linguagem, fenômeno comunicacional.

Aprofundando nossa investigação no direito positivo, tendo-o como conjunto de normas jurídicas válidas no sistema, descrevemos o processo de construção da norma jurídica e do sistema do direito positivo, partindo da discussão das fontes do direito, enunciados e veículos introdutórios.

Fixadas tais premissas, passamos à análise dos critérios diferenciadores, adotados pela Constituição Federal, para identificação das

¹ **Verdade** tomada no sentido de conhecimento da realidade de acordo com um certo sistema de referência

² Sob pena de, ao não fazê-lo, não alcançar coerência lógica no discurso.

espécies tributárias. Adotamos como critérios (i) a materialidade do tributo, (ii) a previsão de destinação obrigatória dos recursos e (iii) a previsão de restituição obrigatória dos valores.

Com base nos critérios diferenciadores das espécies, extraídos do texto constitucional, construímos a norma delimitadora da competência tributária dos entes, partindo da premissa de que se existem diferentes espécies, existem diferentes normas de competência.

Do exercício da norma de competência, por parte dos entes tributantes, podemos identificar diferentes espécies de contribuições especiais, quais sejam: (i) sociais, (ii) corporativas, (iii) interventivas e (iv) custeadoras de serviço de iluminação pública. Para cada uma delas, verificamos a existência de uma destinação própria, característica de seu regime jurídico.

Na seqüência, iniciamos o estudo da relação da norma definidora de competência tributária com a norma orçamentária. Verificamos que a norma orçamentária determina a forma de utilização dos valores constantes das receitas públicas, dentre elas, a tributária. Mais que isso, percebemos a incidência de uma série de princípios e vedações específicas, com reflexos no direito tributário.

Por fim, discutimos a obrigatoriedade da destinação, na norma orçamentária, dos valores auferidos por intermédio da atividade tributária relacionada às contribuições especiais, mostrando, inclusive, pela possibilidade de interrupção de pagamentos ou mesmo repetição dos valores auferidos.

Assim, no caminho percorrido, procuramos oferecer conclusões coerentes com as premissas eleitas. Temos consciência de que, na Dogmática Jurídica, como em qualquer outro ramo científico, a única conclusão a se afirmar

definitiva é aquela que admitimos desde já provisória. Assim, não esperamos ter atingido alguma verdade. Almejamos, tão somente, ter dado mais um passo na construção de uma discussão acerca do assunto.

CAPÍTULO I – O DIREITO E SUA CONSTRUÇÃO PELA LINGUAGEM

SUMÁRIO. 1.1. Premissas do trabalho. 1.2. A Ciência do Direito e o direito positivo. 1.3. O Direito e a linguagem: construção da norma jurídica. 1.4. Do processo de construção da norma jurídica. 1.4.1. Do processo de construção da norma jurídica: fontes do direito. 1.4.2. Do processo de construção da norma jurídica: da literalidade à significação completa. 1.4.3. Do processo de construção da norma jurídica: o sistema do direito positivo e o ordenamento jurídico. 1.5. Detalhando a norma jurídica: A regra matriz de incidência tributária

1.1. Premissas do trabalho

Todo trabalho científico deve, necessariamente, como forma de construção sólida do conhecimento, definir, de modo claro e objetivo, algumas premissas, quer sejam metodológicas, quer sejam lingüísticas.

A produção científica pressupõe o processo constante de elucidação, ou seja, de definição da acepção dos signos utilizados no discurso, com base nas lições da teoria do giro lingüístico. Em outras palavras, é preciso que sejam definidos alguns conceitos fundamentais para o trabalho³.

³Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA, conceito fundamental para o direito é “aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico” (*Causalidade e relação no direito*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000, pág. 162). O mesmo autor ainda afirma que “conceito fundamental nada mais significa que a categoria correspondente a esse território, que o configura

Como bem elucida PAULO DE BARROS CARVALHO, o giro lingüístico nos remete à uma nova perspectiva de estudo do direito. São suas palavras:

...o giro lingüístico é uma vertente da filosofia da linguagem que rediscute os conceitos de verdade com olhos bem voltados para a linguagem, cuja função, longe de ser meramente descritiva de qualquer realidade dada, é constitutiva dessa realidade. Por isso, anota-se como traço principal dessa escola a auto-referencialidade da linguagem, ou seja, a linguagem, descrevendo a realidade a constitui, independentemente do 'dado' objetivo que descreve. Assim, a realidade, que até então era dominada pelo homem, passa a ser por ele mesmo constituída em forma de linguagem.⁴

Nesta seara, adotaremos como sistema de referência o direito como fenômeno comunicacional, como linguagem.

Precisas as palavras de FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

Com o advento da filosofia da linguagem, cujo marco inicial é a obra de Wittgenstein (*tractatus lógico-philosophicus*), passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência e, até mesmo,

frente às demais regiões do ser. E da mesma maneira que as regiões são irredutíveis umas as outras, assim também o são as categorias fundamentais de cada ciência". (VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de direito*, Recife, Imprensa oficial, 1947, p.19).

⁴ Conforme CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito I - Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999, citado por LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 45. Para aprofundamento deste estudo: SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*, Buenos Aires, Paidós, 1999; ROBLES, Gregório. *O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*, Barueri-SP, Editora Manole, 2005

a ela sobreposta, originando o movimento hoje conhecido como *giro lingüístico*. Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento. A linguagem deixou de ser um meio entre ser cognoscente e realidade, convertendo-se em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Nessa acepção, o conhecimento não aparece como relação entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações.⁵

A grande importância desta premissa consiste, exatamente, na forma de aproximação, de construção e interpretação de nosso objeto de estudo, qual seja, a norma jurídica.⁶

1.2. A Ciência do Direito e o direito positivo

O estudo científico pressupõe a utilização técnica e rigorosa das palavras⁷. Em assim sendo, necessário que, neste momento inicial, especifiquemos o conteúdo de nosso objeto de estudo, o direito.

⁵ TOME, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo, Noeses, 2005, p. 1.

⁶ O vocábulo *norma* é lançado, aqui, em seu sentido amplo; a distinção entre *norma em sentido estrito* e *norma em sentido amplo* será oportunamente apresentada.

⁷ Para PAULO DE BARROS CARVALHO, “Linguagem científica é um discurso que se pode dizer artificial, porquanto tem origem na linguagem comum, passando por um processo de depuração, em que se substituem as locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível unívocos e suficientemente aptos para indicar, com exatidão, os fenômenos descritos. Nem sempre, porém, se torna exequível a estipulação de vocábulos precisos, procedendo-se então ao que CARNAP designou de processo de elucidação, no qual se emprega a palavra,

O signo *direito* sofre do mal da ambigüidade, ou seja, é uma expressão que comporta mais de uma significação.⁸ Neste momento, nos interessa sobremaneira duas acepções possíveis: direito como ciência e direito como conjunto de normas.

Ciência do direito e direito positivo são realidades absolutamente diferentes. Nas palavras sempre precisas de PAULO DE BARROS CARVALHO⁹, “são dois mundos que não se confundem.”

MARIA RITA FERAGUT bem diferencia os conceitos de Ciência do Direito e direito positivo.

A Ciência do Direito é um conjunto de enunciados que tem por objetivo descrever o direito positivo (metalinguagem do direito positivo), submetendo-se à lógica alética ou clássica e sendo informada pelos valores verdadeiro e falso. Já o direito positivo é o conjunto de regras jurídicas gerais e abstratas, individuais e concretas, existentes em determinado tempo e espaço social. Organizam-se hierarquicamente pelos processos de fundamentação e derivação, direcionando coercitivamente o comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade. É um corpo de linguagem técnica e

explicitando-se, em seguida, o sentido em que foi utilizada. A linguagem científica arma-se, desse modo, para caminhar em direção à idéia limite de um sistema, consistente e rigoroso, pronto para descrever a realidade objetiva de que se ocupa”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito I. Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999).

⁸ Significação, para nós, é um conceito relacionado com todo signo. Qualquer linguagem nos remete a um signo, que nada mais é que um ente com status lógico de relação. Todo signo tem um suporte físico (forma de apresentação do signo, que pode ser as ondas sonoras para a palavra falada, as marcas de tinta no papel para a escrita, etc), um significado (algo do mundo exterior ao qual o signo se refere) e uma significação (noção ou idéia formada na mente do intérprete).

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 1. “Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas”.

prescritiva, submetida à lógica Deontica, cujos valores são válido e não válido.¹⁰

Apesar de realidades distintas, não podemos negar que ambos são corpos de linguagem, ponto que os aproximam. Direito positivo nada mais é que o corpo de linguagem representativo do conjunto de todas as normas jurídicas válidas no sistema, em um determinado referencial de tempo e de lugar¹¹. Ciência do Direito é o corpo de linguagem criado a fim de descrever tal conjunto, interpretando-o e estabelecendo suas relações internas e externas.

São realidades ligadas, inegavelmente, mas que não perdem sua individualidade. O direito positivo, como conjunto de normas, visa estabelecer comandos prescritivos tendentes a disciplinar as condutas intersubjetivas, ou seja, regular a vida em sociedade. As normas jurídicas existem para disciplinar a relação entre os indivíduos. A Ciência do Direito, por sua vez, nada mais é que o ramo do conhecimento científico que tem por objeto de estudo esse conjunto de normas, o direito positivo.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*, 2ª edição, São Paulo, Quartier latin, 2005, p. 27. Para aprofundamento dos conceitos de lógica alética e deontica, ver CARVALHO, Paulo de Barros, *Apostila de Filosofia do Direito I - Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999.

¹¹ “E ser norma jurídica válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para este fim. A validade, não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação; é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma ‘N’ é válida, estaremos expressamente que ela pertence ao sistema ‘S’.” (CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 82). “Posto isto, provisoriamente, podemos fixar validade como a relação de pertinencialidade de uma norma jurídica – posta por (i) pessoa jurídica competente e (ii) segundo procedimento estabelecido para esse fim – com dado sistema jurídico positivo. Pertinencialidade é um conceito relacional, estabelecido pelo conjunto de condições formais para que uma proposição jurídica seja válida, i.é, pertença a um sistema jurídico. Validade, pois, é a própria relação de pertinencialidade.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996, p. 65). .

De maneira simples e didática, o direito positivo prescreve e a Ciência do Direito descreve. Ambos, camadas de linguagem, mas com objetos e finalidades distintas.¹² Lançando mão do dado comum (o lingüístico), falaremos, então, em linguagem *prescritiva* (do direito positivo) e em linguagem *descritiva* (da Ciência do Direito)¹³, de forma a admitir que a Ciência do Direito, desde que confrontada com o direito positivo, revelar-se-á como camada de linguagem de sobrenível (ou *metalinguagem*), isto é, linguagem que fala de outra linguagem.

Reconhecendo, assim, que o direito positivo constitui o objeto da Ciência do Direito, poderemos tomar, já aqui, uma postura metodológica de fundamental importância: todo e qualquer trabalho produzido pelo cientista do Direito haverá de se concentrar na descrição de algo que já existe: *o direito positivo*.

Debruçaremos, a partir de agora, nossa análise sobre o conjunto de elementos do direito positivo, mais especificamente, na definição de norma jurídica.

¹² Nesse sentido, ensina o Prof EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, citando Guibourg, Ghigliani e Guarinoni: "Peculiaridade do objeto da Dogmática Jurídica é apresentar-se como discurso lingüístico. Fato este inteligível dado que a linguagem é o instrumento por excelência para o trato com a realidade. Também como a linguagem se apresenta a Ciência do Direito que descreve o direito positivo e sobrepõe-se-lhe na posição de metalinguagem. O cientista não faz o direito: fala sobre ele, separa conceitualmente as normas jurídicas para, 'em seu discurso de cientista, emitir enunciados sobre o direito.'" (*Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996, pág.30).

¹³ Explicando as funções da linguagem, PAULO DE BARROS CARVALHO elenca as seguintes possibilidades: (i) descritiva; (ii) expressiva de situações subjetivas, (iii) prescritiva de condutas, (iv) interrogativa, (v) operativa, (vi) fáctica, (vii) propriamente persuasiva, (viii) afásica, (ix) fabuladora e (x) metalingüística. Mais que isso, nos chama a atenção para que, normalmente a linguagem desempenha mais de uma função, havendo apenas uma função dominante. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito I. Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999, p. 16).

1.3. O Direito e a linguagem: construção da norma jurídica

Toda e qualquer ciência, por mais simples ou complexa, se resume à linguagem. Não existe qualquer tipo de conhecimento sem sua construção por intermédio de linguagem, sem a sua materialização em linguagem inteligível. Linguagem não necessariamente escrita, mas também a oral, por gestos, ou qualquer outra forma de materialização. Nas célebres palavras de LUDWIG WITTGENSTEIN¹⁴, “os limites da minha linguagem significam os limites de meu mundo”.

Com a Ciência do Direito não poderia ser diferente. Será construída necessariamente em linguagem¹⁵.

Mas aqui nós vamos um passo além. Seu objeto de estudo, o direito positivo, também é, invariavelmente, linguagem. O direito positivo é uma realidade criada pela linguagem. Temos o direito como um fenômeno comunicacional, como um processo de comunicação entre os homens, com regras (sintáticas, semânticas e pragmáticas) próprias. Direito é, antes de tudo, linguagem.

TAREK MOYSÈS MOUSSALEM assim se manifesta:

¹⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus lógico-philosophicus*. Tradução de Luis Henrique Lopes dos Santos, São Paulo, EDUSP, 1994. “A realidade, o mundo real, não é um dado, mas a articulação linguística mais ou menos num contexto social” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2001, p. 245).

¹⁵ Para LENIO LUIZ STRECK a linguagem é condição para a apreensão: “Isto porque é pela linguagem que, simbolizando, compreendo; logo, aquele real, que estava fora do meu mundo, compreendido através da linguagem, passa a ser realidade. Dizendo de outro modo: estamos mergulhados em um mundo que somente aparece (como mundo) na e pela linguagem. Algo só é algo se podemos dizer que é algo. (...) A construção social da realidade implica um mundo que pode ser designado e falado com as palavras fornecidas pela linguagem de um grupo social (ou subgrupo). O que não puder ser dito na sua linguagem não é parte da realidade desse grupo; não existe, a rigor”. (*Hermenêutica jurídica e(m) crise uma exploração hermenêutica da construção do direito*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1999, citado por TOME, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo, Noeses, 2005, p.6).

O homem só consegue (re)construir ditos eventos por meio da linguagem. Os eventos não provam nada, simplesmente porque não se expressam no mundo da linguagem. Sempre uma linguagem deverá resgatá-los para que eles efetivamente existam no universo humano.¹⁶

Partindo da definição por nós adotada, qual seja, direito como conjunto de normas jurídicas válidas em um sistema, determinadas por condições de espaço e tempo, necessária a definição de norma jurídica.

De maneira rotineira, os autores acabam definindo norma jurídica como o próprio mandamento legal, fazendo referência ao texto de lei¹⁷. Em nosso sistema de referência, norma jurídica é a significação construída a partir dos textos admitidos pelo direito, ou seja, o resultado da percepção do homem ao se deparar e analisar o enunciado do direito.

A norma jurídica pode ser tomada em cada um de seus aspectos relevantes. ROBSON MAIA LINS, ao tratar da definição da norma jurídica, explicita o conteúdo de cada um dos enfoques possíveis: “Em voga na doutrina, temos definições que ora primam pelo enfoque semântico, (v.g. norma jurídica é o instrumento elaborado pelos homens para lograr aquele fim consistente na produção da conduta desejada; outros vão sobrelevar o nível pragmático (v.g. norma jurídica é um programa de ação em face da crescente estabilização e

¹⁶ MOUSALLEN, Tarek Moises. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 27.

¹⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO bem anota esta confusão da doutrina: “Aqui se demora a concepção tautológica com que elaboram celebrados doutrinadores, visto que afirmar ser a lei fonte do direito positivo não significa mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo como resíduo inexplicado.” (*Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 51).

burocratização dos sistemas sociais; e outros primam pelo aspecto sintático (v.g. norma jurídica é um juízo hipotético condicional, que, por meio da imputação deôntica ou causalidade jurídica, liga o antecedente ao conseqüente”

Importante, aqui, diferenciarmos o texto do direito positivo e a norma jurídica.

O direito positivo se insere no mundo por intermédio de linguagem. Esta linguagem, por sua vez, deve ser produzida a partir de suportes físicos de comunicação, por intermédio de textos. O texto da linguagem do direito nada mais é que o conjunto de enunciados lingüísticos inseridos pela forma por ele mesmo determinada.

Esse conjunto de enunciados, esse texto, por si só, nada representa. É apenas e tão somente o conjunto de todos os escritos que veiculam matérias jurídicas. São todos os atos criados e admitidos pelo direito, ou seja, criados segundo o procedimento e o agente por ele definido. Por enquanto, mero conjunto de palavras, orações e textos sem qualquer significado.

SUSY GOMES HOFFMANN, assim se manifesta acerca da linguagem do direito:

Essa linguagem própria do direito é usada para regular as condutas dos homens em sociedade. E somente os fatos que adentrarem pela linguagem própria do direito farão parte de seu campo de conhecimento, de tal forma que tudo aquilo que não relatado em linguagem admitida pelo direito não será por ele conhecido.¹⁸

¹⁸ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*, Campinas, Copola, p. 32.

O intérprete, ao se deparar com esse conjunto, deve colocar todas suas emoções e percepções sobre ele, de forma a construir, em sua mente, uma significação, um conteúdo para aquelas palavras grafadas em forma de texto de direito. Essa significação, resultado da análise do intérprete, será a nossa buscada norma jurídica.

Em sendo assim, fácil percebermos que a partir de um único texto de lei, diferentes intérpretes poderão construir infinitas normas jurídicas, na medida em que elas existem na mente do intérprete, e não no texto analisado. O suporte físico (palavras) é absolutamente o mesmo para todas as pessoas que com ele se depararem, mas a forma de interpretação pode ser, e normalmente acaba sendo, quase que diametralmente opostas. O mesmo suporte pode suscitar diferentes significações.

PAULO DE BARROS CARVALHO explica, de maneira didática, a relação entre os signos e sua significação:

O falar em linguagem remete o pensamento, forçosamente, para o sentido de outro vocábulo: signo. Com unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem status lógico de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico, da linguagem idiomática, é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais, no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou giz na lousa).

Esse dado, que integra a relação sgnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que  seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, idéia ou conceito, que chamaremos de significaco.¹⁹

Esse processo de construo da norma jurídica, que nada mais  que a interpretao do texto do direito positivo, na verdade, pode ser analisado como um conjunto de atos tendentes  construo desta norma. Passemos  sua descrio.

1.4. Do processo de construo da norma jurídica

De acordo com nossa premissa, a norma jurídica  a significaco construída a partir da análise dos textos legais. Mas como deve se dar este processo? A partir de agora, analisaremos o fenômeno da construo da norma jurídica, a partir dos textos de direito positivo.

Mais uma vez com PAULO DE BARROS CARVALHO, temos que:

O direito, como técnica de modificaco social, não vem para representar o mundo, mas para alterá-lo, implantando valores (Lourival Vilanova). E esse projetar-se sobre o fluxo do suceder humano, na sua peculiar e característica instabilidade, ocorre num contínuo processo dialtico que se estabelece

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito I. Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999, p. 12.

entre normas gerais e abstratas, de um lado, e normas individuais e concretas ou individuais e abstratas, de outro, dinâmica da qual participam, invariavelmente, as regras gerais e concretas como veículos introdutórios dos comandos prescritivos. Tudo isso se opera mediante a presença indispensável da linguagem, num contexto de crenças, idéias e convicções, a que chamaremos de ideologia. (...) É nessa incessante movimentação empírico-dialética que se forma o conhecimento da mensagem prescritiva.²⁰

Para analisarmos este processo, partiremos, sempre, de um suporte de linguagem admitido pelo direito, qual seja, os textos do direito positivo, expressos em palavras, frases, orações e conjuntos, introduzidos pela forma estabelecida em lei.

A estes textos, chamaremos de enunciados prescritivos.

TAREK MOYSES MOUSSALEN, citando PAULO DE BARROS CARVALHO e LOURIVAL VILANOVA, demonstra o ponto inicial de tal trabalho, também por nós adotado.

Tomar-se-á como ponto de partida o esquema proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao discernir entre enunciado prescritivo e norma jurídica. Os enunciados prescritivos são os produtos das enunciações (fontes do direito), ou seja, as frases bem construídas de acordo com as regras do idioma, dotadas de sentido prescritivo, entretanto “sem encerrarem uma unidade completa de significação deontica, á medida que permanecem na

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Prefácio* in TOME, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo, Noeses, 2005.

expectativa de juntar-se a outras unidades da mesma índole”. Do outro lado, as normas jurídicas emergem como unidades completas de significação deôntico-jurídica estruturadas na forma condicional ($p \rightarrow q$), resultado do labor interpretativo do cientista. A norma jurídica encontra-se recheada de conteúdo ofertado pelos enunciados prescritivos. Em síntese – o enunciado prescritivo é a estrutura sintático-gramatical, enquanto a norma jurídica é a estrutura lógico-sintática de significação. A norma jurídica é o arquétipo lógico obtido pela formalização do direito positivo.²¹

Percebe-se que este conjunto de textos representa o ponto de partida de nossa construção da norma jurídica. É o chamado plano da expressão, igual para todos aqueles que se dispõem a proceder ao trabalho de construção da norma.

Uma pergunta se mostra absolutamente inevitável, neste momento: como isolar, como identificar os textos que podem ser utilizados a fim de fomentar a criação das normas jurídicas? Quais são os textos admitidos neste plano da expressão, neste plano da literalidade dos enunciados?²²

A definição deste conjunto vem da definição da linguagem competente para introdução de textos de direito. Obviamente que não se pode considerar qualquer texto para iniciarmos esta análise, mas apenas os enunciados considerados inseridos no sistema.

²¹ MOUSALLEN, Tarek Moyses. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 104.

²² “Além de saber sobre a conduta prescrita, o direito exige saber sobre a conduta produtora da mensagem prescritiva. (...) Não basta saber a ordem escrita, precisa-se saber, também, como e por quem foi escrita”. (SANTI, Eurico Marcos Dinis de. *Prescrição e Decadência no direito tributário*, 2ª edição, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 61).

A definição deste conjunto de enunciados passará, necessariamente, pela definição das chamadas fontes do direito.²³

1.4.1. Do processo de construção da norma jurídica: fontes do direito

A expressão fonte do direito deve ser tomada como o meio de criação do próprio direito. Absolutamente certo que esta definição necessita de maior delimitação do conteúdo das expressões utilizadas.

Conforme conceito adotado na parte inicial deste trabalho, direito é o conjunto de normas (de significações) que construímos a partir de textos de direito, considerado determinado referencial de tempo e de lugar. Ora, a lei nada mais é que um destes textos de direito, de enunciados utilizados como base do nosso processo de construção da norma. Que sentido haveria em dizer que a fonte da lei (do enunciado sobre o qual faremos recair nossa atividade interpretativa) é a própria lei? Tal afirmação em nada nos acrescentaria.

PAULO DE BARROS CARVALHO, após fazer crítica à doutrina que equipara as fontes do direito positivo (conjunto de normas) à lei, as define como sendo “os focos ejetores de regras jurídicas, ou seja, os órgãos habilitados pelo

²³ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI elenca diferentes acepções para esta expressão: “A expressão fontes do direito tem várias acepções: (i) o fundamento de validade de uma ordem jurídica; (ii) a norma jurídica de competência que regula a produção de outras normas jurídicas; (iii) as contingências extra-jurídicas que condicionam psicologicamente a convicção e vontade do sujeito que pratica o ato de criação; (iv) o fato jurídico *latu sensu*, i.é, o ato de produção juridicizado pelas normas que regulam a forma de produção normativa; (v) o produto desse ato, i.é, o veículo introdutor de normas jurídicas; (vi) a norma jurídica construída pelo interprete a partir desse veículo introdutor; (vii) o evento jurídico tributário com supedâneo da incidência e fundamento de direitos subjetivos e correlatos deveres e, por fim, (viii) o ulterior ato de aplicação do direito que cristaliza em linguagem jurídica o evento tributário e a adjacente relação jurídica.” (*Prescrição e decadência no direito tributário*, 2ª edição, São Paulo, Max Lemonad, 2001, p. 50).

sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades”.²⁴ Prossegue o autor:

Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. (...) Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não como enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto. Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado.²⁵

Mais uma vez, com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, manifestando-se acerca do conceito de fontes do direito, temos:

²⁴ São suas palavras: Aqui se demora a concepção tautológica com que elaboram celebrados doutrinadores, visto que afirmar ser a lei fonte do direito positivo não significa mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo como resíduo inexplicado.” (*Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 51). TAREK MOYSES MOUSSALEN também percebe a esterilidade da análise da doutrina tradicional: “No Brasil, normalmente os manuais não dedicam muitas páginas ao assunto, a ponto de afirmarem, quase que de forma unânime, serem os fatores descritos (lei, costume, doutrina e jurisprudência) as ‘verdadeiras’ fontes do direito.” (*Fontes do direito tributário*, in *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 103).

²⁵ *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 48.

O direito por si só não perfaz condição suficiente para criar novo direito: exige fatos, fatos de aplicação, que antes de serem jurídicos são fatos políticos e sociais, sem os quais direito não surge. São esses fatos, criadores de normas, que, num primeiro momento, denominaríamos fontes do direito. Nesse sentido, fontes do direito são, como elucida LOURIVAL VILANOVA, “fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia”.²⁶

Por isso que, seguindo as lições sempre inigualáveis de PAULO DE BARROS CARVALHO, desloca-se a análise das fontes do direito não mais para os enunciados produzidos, mas sim para o processo de produção de tais enunciados, ou seja, para os meios de introdução de normas, segundo as formas admitidas pelo direito (para a criação ou introdução de normas no sistema). Temos, aqui, os chamados veículos introdutores de normas.

Esses veículos introdutores de normas são as formas admitidas pelo direito para a introdução de enunciados no sistema do direito. São as formas de se criar textos de direito. Podemos incluir neste conjunto a lei, a sentença judicial, o ato administrativo, o contrato celebrado entre os particulares, a declaração apresentada pelo contribuinte, etc. Resumindo, todos os enunciados introduzidos no sistema pelos veículos competentes.

²⁶ *Prescrição e decadência no direito tributário*, 2ª edição, São Paulo, Max Lemonad, 2001, p. 53. Este processo de produção do veículo introdutor de norma, identificado como fonte do direito, somente pode ser tomado pelo direito se também retratado em uma norma. Em virtude disso, o autor, coerentemente, acaba por identificar as fontes do direito na enunciação enunciativa da norma, já que nela constará as marcas do processo de produção do enunciado, inserido no direito por intermédio da norma considerada. O direito, assim, não apenas cria suas próprias realidades, nos enunciados e enunciatos, como constitui a própria realidade de sua criação, na enunciação enunciativa.

Esses veículos introdutores têm por função, portanto, introduzir os enunciados de textos (suporte físico) que serão utilizados na construção de nossa buscada norma jurídica (significação). Desta concepção, podemos perceber que esses veículos introdutores acabam introduzindo as normas no sistema. E nem poderia ser diferente, na medida em que adotamos o direito como conjunto de normas, não podemos nos furtar a afirmação de que somente existe para o direito aquilo que esteja expresso em uma norma²⁷.

A afirmação é importante. Nada existe para o direito se não estiver descrito em uma norma jurídica. O próprio evento social somente ganha relevância, passando a condição de fato jurídico²⁸, quando estiver descrito em linguagem, e a linguagem do direito é a norma jurídica. Norma cria norma. Norma introduz norma. Norma extingue norma²⁹.

Dessa forma, podemos perceber que os chamados veículos introdutores de normas, citados há pouco, não podem ser algo diferente de normas, caso contrário, não teriam relevância para o direito. Mas que espécie de normas seriam?

Toda norma jurídica é introduzida no sistema por outra norma jurídica. Podemos falar, então, em normas jurídicas introdutoras e normas jurídicas

²⁷ Um evento somente é relevante para o direito quando registrado no antecedente de uma norma, tornando-se, assim, um fato jurídico.

²⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO define fato jurídico tributário como um “enunciado protocolar; denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”. (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 105).

²⁹ “Sem norma não há fato jurídico, sem fato jurídico não se cria direito novo. Assim, o direito regula sua criação”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Prescrição e decadência no direito tributário*, 2ª edição, São Paulo, Max Lemonad, 2001, p. 51).

introduzidas³⁰. Normas introdutoras como aquelas que colocam no sistema, que inserem no ordenamento, as normas introduzidas.

Nesta divisão, os veículos introdutores nada mais são que estas normas introdutoras, que têm por finalidade a introdução no sistema das normas jurídicas que serão produzidas pelo intérprete a partir dos enunciados selecionados.

Essa norma introdutora (veículo introdutor) tem a grande função de definir a posição sintática do texto no sistema, ou seja, conforme o veículo utilizado, teremos uma hierarquia, uma competência, um regime a ser respeitado e regulado.

Nas palavras de TAREK MOYSES MOUSSALEN, acerca da hierarquia das normas, temos:

O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembléia Constituinte, na condição de órgão fonte superior, descendo verticalmente a “ladeira” do direito positivo até aos órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos. Como bem assevera MARCELO NEVES (*Teoria da inconstitucionalidade das leis*, São Paulo, Saraiva, 1988, p. 27), “a conformação hierárquica das normas do direito positivo, não advém de puras relações lógicas inferencial-dedutivas, antes

³⁰ Esta constatação foi afirmada por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao proceder estudo acerca das fontes do direito. “O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que a regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de ‘veículo introdutor de normas’. Isso já nos autoriza falar em ‘normas introdutoras’ e ‘normas introduzidas’. (*Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, pág 47).

decorrendo do relacionamento hierárquico das fontes de produção jurídica”. A hierarquia dá-se entre normas de um mesmo ordenamento jurídico, e não entre normas pertencentes a sistemas diversos. Assim, pode-se concluir: a hierarquia dos veículos introdutores de regras jurídicas é consequência imediata da hierarquia de suas fontes produtoras, tendo como fundamento de validade último a Constituição federal caracterizando a unidade do ordenamento jurídico.³¹

Em assim sendo, não podemos cometer o equívoco de qualificar como fonte do direito a própria norma. Se direito é conjunto de normas, a fonte do direito não pode ser a própria norma. Fonte do direito será algo anterior.

Tomaremos, portanto, fonte do direito como o conjunto de fatos sociais relevantes, considerados no processo de criação destas normas, no processo de enunciação. Será fonte do direito, portanto, o processo legislativo, a discussão parlamentar, a criação da sentença, a discussão para a confecção do contrato, e assim por diante.³²

³¹ *Fontes do direito tributário*, in *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 112.

³² Contudo, conforme vimos, esses dados (processo de produção) somente podem ser tomados pelo direito se constantes de uma norma, motivo pelo qual entendemos que sua identificação se dará por intermédio da enunciação enunciada da norma (marcas no texto acerca do processo de produção, local momento, entre outros relevantes). “A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o previsto no ordenamento.” (MOUSSALEN, Tarek Moyses. *Fontes do direito tributário*, in *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 112.

Consequimos, com isso, trabalharmos com um conceito de fonte do direito diferente do conjunto de normas. Por intermédio do conhecimento destas fontes, poderemos identificar quais os enunciados que podem ser tomados como suporte para o início do processo de construção da norma jurídica. As fontes, portanto, definem a linguagem apta para o direito.

1.4.2. Do processo de construção da norma jurídica: da literalidade à significação completa

Iniciamos nosso estudo na definição dos enunciados possíveis de serem tomados pelo intérprete, construtor da norma jurídica. Vimos que esses enunciados (suportes físicos) são todos aqueles introduzidos pelos veículos introdutores de normas, de acordo com as regras definidas no próprio sistema (órgão habilitado e procedimento adequado). Em outras palavras, os definidos pelas fontes do direito.

Definido este conjunto, temos apenas e tão somente um texto, ainda não interpretado. Um texto composto por uma série de enunciados. Temos apenas marcas em um papel, mas com o atributo de estar revestida de forma tal que se permite afirmar pertencer ao conjunto de enunciados do direito.

Neste momento, iniciaremos o percurso de construção de significações completas, a fim de alcançarmos a norma jurídica.

PAULO DE BARROS CARVALHO, explica, de maneira definitiva, este processo³³. Utilizando-se de conceitos da Teoria Geral do Direito e de lógica jurídica, define este processo chamando cada uma das etapas como subsistemas S1, S2, S3 e S4. Em cada um deles, teríamos um plano de aprofundamento da construção, sempre em direção a criação de significação completa, a norma jurídica.³⁴

No campo ou subsistema S1 temos o conjunto de enunciados, de suportes físicos. No plano S2, temos os enunciados interpretados, as proposições jurídicas, mas ainda sem aquele conteúdo completo de significação. No plano S3 temos a interpretação conjunta de todos os enunciados, a fim de construirmos a significação completa, a norma jurídica. Por derradeiro, em S4, temos a articulação das normas construídas em S3, baseada em regras de coordenação e de subordinação, a fim de organização de um sistema de normas. Assim, explica o autor a existência de tais sistemas:

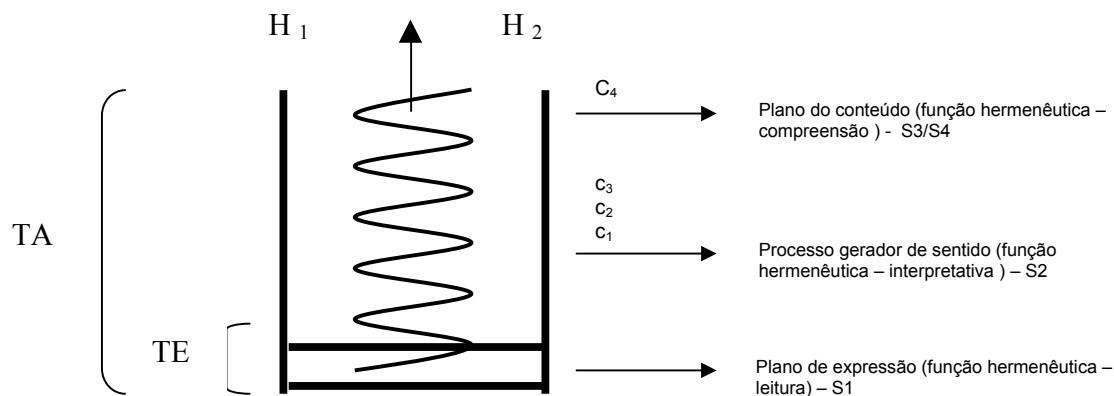
...os primeiros (os enunciados) se apresentam como frases, digamos assim soltas, como estruturas atômicas, plenas de sentido, uma vez que a expressão sem sentido não pode aspirar à dignidade de enunciado. Entretanto, sem encerrar uma unidade completa de significação deôntica, na medida que permanecem na expectativa de juntar-se a outras unidades da

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 128.

³⁴ O autor deixa claro que esta divisão não pode ser rigidamente identificada na prática, sendo um processo percorrido inúmeras vezes pelo interprete. “As mencionadas incisões, como é obvio, são de caráter meramente epistemológico, não podendo ser vistas as fronteiras dos subsistemas no trato superficial com a literalidade dos textos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 110). O sistema S4 foi introduzido neste percurso em sua recente revisão da Obra *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 77.

mesma índole. Com efeito, terão que conjugar-se a outros enunciados, consoante específica estrutura lógico-molecular, para formar normas jurídicas, estas sim, expressões completas de significação deôntico-jurídica. Por certo que também as normas ou regras do direito posto, enquanto manifestações mínimas e, portanto, irreduzíveis do conjunto, permanecerão à espera de outras unidades da mesma espécie, para a composição do sistema jurídico-normativo.³⁵

Utilizando-nos da representação gráfica de PAULO DE BARROS CARVALHO, como instrumento de representação do texto, temos a seguinte figura, demonstrativa do processo de interpretação do direito (chamado pelo autor de “processo de construção normativa”).³⁶



³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17^o Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 111. Na revisão de sua obra (*Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4^a Edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 77), o autor explica o sistema S4: “Da mesma maneira que o subdomínio S3 é formado pela articulação de sentidos de enunciados, recolhidos no plano S2, o nível S4 de elaboração é estrato mais elevado, que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas (...) Enquanto, em S3, as significações se agrupam no esquema de juízos implicacionais (normas jurídicas), em S4 teremos o arranjo final que dá o *status* de conjunto montado na ordem superior de sistema. Preside este trabalho de composição hierárquica um punhado de normas, em número finito, conhecidas como regras de estrutura, mas aptas para gerar infinitas outras normas.”

³⁶ *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4^a Edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 80.

Onde: TA = texto em sentido amplo; TE = texto em sentido estrito; H₁ e H₂ = horizontes de nossa cultura.

Explicando o gráfico, assim se manifesta o autor:

Observa-se a existência dos quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão (c₁, c₂, c₃, c₄). Na visão hermenêutica adotada, a interpretação exige uma pré-compreensão que a antecede e a torna possível. Tais cruzamentos entre os quatro planos de elaboração, deles não saindo em qualquer dos momentos do percurso gerativo de sentido, exibem, entre outras coisas, a unidade do sistema jurídico, visto como um todo, tecido pelo intérprete numa concepção que salvaguarda, acima de tudo, o dado de sua integridade existencial, uniforme e consistente, adaptando-se o predicado de ' consistência' que convém à função pragmática com que o direito positivo utiliza sua linguagem prescritiva.³⁷

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 84.

O intérprete, ao se deparar com esses textos, deverá, inicialmente, analisá-los de maneira isolada, dando um conteúdo de significação para cada uma das palavras e frases isoladas. Cada pedaço do texto deverá ser analisado com o objetivo de buscar seu significado.

Ao assim fazer, o intérprete terá, diante de si, uma série de enunciados interpretados, com um conteúdo de significação construído com base em seu conhecimento e suas convicções. Vale dizer que todos os termos possuem um significado de base, ou seja, um conteúdo mínimo de significação decorrente da própria definição lingüística do termo.

Essa interpretação, contudo, ainda não permite a percepção da função prescritiva de condutas, pois não há ainda um sentido completo nos enunciados interpretados. Vale dizer que aqui pouco importa a forma que a linguagem se apresente, pois o direito sempre tem por função prescrever condutas. O intérprete não deve se preocupar com a redação dos textos que utiliza, dos enunciados que seleciona, pois, como coloca EROS GRAU, “O direito é normativo. O direito não descreve; o direito prescreve. Ainda quando o texto normativo descreve uma coisa, estado ou situação, é prescritivo. Ele descreve para prescrever que aquela é a descrição do que cogita.”³⁸

A esses enunciados interpretados, mas que ainda não apresentam um conteúdo completo capaz de regular as condutas intersubjetivas, chamaremos de proposições jurídicas. Sempre com PAULO DE BARROS CARVALHO, “proposição não no sentido da lógica clássica, como expressão verbal de um juízo,

³⁸ GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*, 2ª Edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 30.

mas enquanto conteúdo de significação constituído a partir da fórmula gráfica do enunciado”.

Neste momento ou nesta fase do processo exegético de construção da norma jurídica, estaremos no chamado plano do conteúdo, de significações dos enunciados, já que não estamos mais apenas com o texto suporte físico, mas com enunciados dotados, já, de um certo conteúdo.

Exemplificando, para não perdermos a visão do que estamos falando, ao nos depararmos com um texto legal qualquer (introduzido pelo veículo lei), isolamos uma parte do texto (um artigo qualquer) e analisamos seus termos. De uma lei qualquer isolamos um artigo que defina, por exemplo, a alíquota do tributo em 10%. Essa frase (enunciado, parte do texto), interpretado, gera uma proposição jurídica (conteúdo jurídico desta afirmação). Assim faremos com todos os demais enunciados deste e dos demais textos do direito positivo.

Mais uma vez, com PAULO DE BARROS CARVALHO, temos:

Penso que, no âmbito desse subdomínio, não se deva falar, ainda, em normas jurídicas, dado o arcabouço lógico peculiar a tais entidades. Falemos, então, em significações que se erguem a partir de frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislativo. Portanto, serão requisitos para o ingresso nesse subsistema: i) que sejam expressões lingüísticas portadoras de sentido; ii) produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento para a sua

expedição; e iii) consoante o procedimento específico que a ordem jurídica estipular.³⁹

Contudo, esta proposição, sozinha, nada regula. Qual a conduta intersubjetiva regulada por esta proposição? Qual o efeito esperado deste enunciado? Nada se pode afirmar.

Por este motivo que nosso processo de produção entra na terceira e derradeira fase. Todos esses enunciados, após serem tomados com um conteúdo de significação mínimo, passam a ser analisados conjuntamente, de maneira sistêmica, de forma a se construir um enunciado completo, apto a regular as condutas humanas. Quando se utiliza uma série de proposições, conseguindo-se construir uma proposição de conteúdo completo, estamos diante da norma jurídica. Esta norma, composta por um antecedente e um conseqüente, uma unidade lógico-sintática de significação⁴⁰, será contextualizada com as demais, a fim de construirmos o sistema jurídico.

Novamente, com PAULO DE BARROS CARVALHO, temos:

Na estrutura normativa, aparece no tópico da hipótese (suposto, antecedente ou próstase do juízo condicional) ligando-se ao enunciado relacional (relação jurídica) por força da imputação deôntica, numa síntese de *dever-ser* posta pela vontade imperativa dos detentores do poder político. Faz-se necessário advertir que o *quantum* de significação obtido com o isolamento do

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 120.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. *Norma jurídica – proposição jurídica*, Revista de Direito Público, n. 62, p. 16, citado por CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 115.

arcabouço da norma jurídica não é suficiente para expressar a orientação da conduta, como algo definitivo. Sua completude, perante o sistema, continua parcial, representando, apenas, o vencimento de um ciclo do processo exegético, que passa, a partir de então, a experimentar novo intervalo de indagações atinentes ao que poderíamos chamar de *esforço de contextualização*.⁴¹

Nesta fase da construção, passaremos a analisar a enorme gama de enunciados selecionados, dentre os introduzidos pelos veículos introdutores admitidos pelo direito, para chegarmos à construção da norma jurídica. Nas palavras do insubstituível LOURIVAL VILANOVA, temos:

...a norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto, nem sempre toda a norma se encontra presente num dispositivo das Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado.⁴²

Vale perceber que quando falamos que a norma jurídica precisa de um sentido completo, estamos querendo afirmar que devemos buscar um mínimo de proposições a fim de construirmos uma estrutura prescritiva, um juízo hipotético

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 125.

⁴² VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*, São Paulo, Editora José Bushatsky, 1976, p.113.

condicional. Aliás, forma de toda norma jurídica, nas lições da teoria geral do direito.⁴³

Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, temos:

Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação y), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, por ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. As vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integralização do juízo e, ao tentar enuncia-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.⁴⁴

Vale perceber, afinal, que a construção da norma jurídica, objeto do direito positivo, decorre de um processo de construção de significado, partindo dos textos admitidos pelo sistema, introduzidos por intermédio dos veículos introdutórios regulados pelo texto constitucional, passando pela imputação de significado aos enunciados e por uma construção de significação, tendo em vista o conjunto de todas as proposições, analisadas sistemática e conjuntamente.

⁴³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2001, p. 92.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 16º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 67.

A partir de então, podemos entender, de maneira clara, a possibilidade de construção de infinitas normas jurídicas. Isso porque a norma está na mente do intérprete. A norma e o direito estão no ser humano.

Contudo, estas infinitas normas ainda precisam ser estruturadas, com base em regras de coordenação e subordinação, a fim de construirmos um sistema.

Com PAULO DE BARROS CARVALHO, novamente:

Da mesma maneira que o subdomínio S3 é formado pela articulação de sentidos de enunciados, recolhidos no plano S2, o nível S4 de elaboração é estrato mais elevado, que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas (...) Enquanto, em S3, as significações se agrupam no esquema de juízos implicacionais (normas jurídicas), em S4 teremos o arranjo final que dá o *status* de conjunto montado na ordem superior de sistema. Preside este trabalho de composição hierárquica um punhado de normas, em número finito, conhecidas como regras de estrutura, mas aptas para gerar infinitas outras normas.⁴⁵

Nas palavras de TAREK MOYSES MOUSSALEN, a norma jurídica deve ser tomada como “a significação deôntica, completa, articulada entre esses

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 77. Explicando o processo de interpretação, aduz o autor: “Feitas tais operações lógicas de interpretação pelo exegeta, surgirá o texto da mensagem legislada, com a união do domínio do conteúdo dos níveis S2, S3 e S4 ao de expressão do nível S1. Já que se refere especificamente às articulações de coordenação e de subordinação do plano S4, presumidas na constituição semântica do texto legislado, elas apresentarão o contexto em que se insere a mesma mensagem normativa, entendida como todo o campo lógico-sistêmico do direito que permite essa construção de sentido do texto.”

elementos (semântica) e estruturada na forma lógica do condicional (sintática), resultado do uso prescritivo da linguagem (pragmática).”⁴⁶

Esta construção, contudo, não se encerra jamais. Percorrido todo o processo, o interprete poderá retornar ao sistema inicial, introduzindo novo enunciado, desde que seja habilitado pelo sistema. Este processo, portanto, ao invés de chegar ao seu final, reinicia-se, de forma cíclica. Eis a construção do sistema do direito positivo.⁴⁷

1.4.3. Do processo de construção da norma jurídica: o sistema do direito positivo e o ordenamento jurídico

O direito positivo, como vimos, é composto pelo conjunto de normas jurídicas válidas. Percebe-se, pois, a necessidade da idéia de conjunto, de complexo.⁴⁸

Isto nos permite vislumbrar e diferenciar os conceitos de sistema do direito positivo e ordenamento jurídico.

TAREK MOYSES MOUSSALEN inicia esta diferenciação lembrando da proposta de HANS KELSEN, nos seguintes termos:

⁴⁶ MOUSALLEN, Tarek Moyses. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 109.

⁴⁷ “Cumpridas todas estas diligências, poderá o interprete dizer que construiu a norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pica energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S1. Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S3, voltará ao subconjunto S1, nele consignado a marca física de sua construção exegética.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17ª Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 129).

⁴⁸ Neste sentido, MOUSALLEN, Tarek Moyses. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 125.

O discernimento entre os critérios de pertinência aos sistemas do direito positivo levou KELSEN a propor o famoso modelo dos sistemas estáticos e sistemas dinâmicos. Haveria sistema estático ao se empregar o critério de dedutibilidade às normas, tornando-o um sistema dedutivo, e seria dinâmico quando se trabalhasse com o critério de legalidade. Enquanto no sistema estático dá-se ênfase ao enunciado (e as normas jurídicas construídas), no sistema dinâmico a nota característica estaria no ato de enunciação. (...) Emprega-se a expressão “sistema do direito positivo” para se referir ao conjunto de normas estaticamente consideradas. A voz “ordenamento jurídico” é usada no sentido dinâmico “de seqüência de conjuntos de normas”, ou seja, “uma ordem jurídica é, de acordo com esta convenção, uma seqüência de sistemas normativos”.⁴⁹

Nesta visão, percebemos que a diferença entre sistema de direito positivo e ordenamento jurídico está, de certa forma, em sua abrangência. Ao tomarmos o sistema do direito positivo como o conjunto de normas válidas, dadas determinadas condições de tempo e espaço, não podemos deixar de considerar que em diferentes referenciais de tempo e lugar, teremos diferentes sistemas de direito positivo (outras normas jurídicas válidas).

Em outras palavras: toda vez que estivermos diante de introdução ou exclusão de uma norma jurídica do sistema estaremos, a rigor, diante de um sistema diferente. Portanto, temos uma sucessão de sistemas de direito positivo,

⁴⁹ MOUSALLEN, Tarek Moyses. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 129.

na medida em que novas normas são introduzidas e retiradas, de maneira constante.

Neste sentido, as palavras de DANIEL MENDONÇA:

Existe expansão de um conjunto de normas quando se agrega (pelo menos) uma norma a esse conjunto; existe contração de um conjunto de normas quando se elimina (pelo menos) uma norma desse conjunto; existe revisão de um conjunto de normas quando se expande uma contração, é dizer, quando se elimina (pelo menos) uma norma desse conjunto e se agrega a ele outra norma, incompatível com a eliminada. Claro está que se um sistema normativo é definido como um conjunto de normas, qualquer mudança nesse conjunto nos leva a outro sistema, distinto do anterior.⁵⁰

Isso nos levaria a afirmar que uma norma, ao ingressar no sistema do direito positivo, jamais o deixa. O que ocorre é a sucessão de um novo sistema de direito positivo. Com essa concepção, não temos dificuldade de entender como aplicar normas revogadas (decorrente da revogação da lei, por exemplo), em momento posterior (no momento do lançamento), pois o que aplicaremos não serão norma revogadas, mas apenas estaremos trabalhando com outro sistema de direito positivo (o vigente no momento da ocorrência do evento).

Neste sentido, as afirmações de EUGENIIO BULYGIN:

⁵⁰ MENDONÇA, Daniel. *Las claves Del derecho*, Barcelona, Gedisa, 2000, p. 140, citado por MOUSSALEN, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 130.

A afirmação de que uma norma deixa de existir em um certo momento pode dar lugar a confusões. Tudo o que há é uma série de diferentes conjuntos de proposições e uma proposição “p” dada pode pertencer a alguns de tais conjuntos e não a outros. Se “p” pertence a um certo conjunto, nunca deixa de pertencer a ele, mas pode ocorrer que não pertença ao conjunto seguinte. O que fazemos é tomar em momentos diferentes conjuntos diferentes como pontos de referência para nossas asserções de que certas proposições (ou estado de coisas) são obrigatórias, proibidas ou permitidas: isto produz a ilusão de mudança temporal. Mas em realidade, as proposições normativas são atemporais, pois se referem sempre a um sistema determinado. Portanto, a proposição “p é obrigatório em A” é verdadeira ou falsa, mas se é verdadeira, o será sempre, ainda depois da derrogação de “p”.⁵¹

Concluindo, o percurso construtivo do direito inicia-se com a introdução de enunciados, que são interpretados, construindo-se normas jurídicas, que relacionadas entre si formam um sistema jurídico, mutáveis no tempo, organizados todos no ordenamento jurídico.

Estas diferenciações foram comentadas por PAULO DE BARROS CARVALHO, em atualização de sua obra, apesar de utilizar as expressões *ordenamento*, *ordem positiva*, *direito posto* e *direito positivo* como sinônimos:

⁵¹ ALCHOURRON, Carlos e BULYGIN, Eugenio. *La concepcion expresiva de las normas*, In *Análisis lógico y derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 134, citada por MOUSSALEN, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 132. O mesmo autor ainda cita PABLO EUGENIO NAVARRO, que se manifesta no seguinte sentido: “Os sistemas jurídicos são sistemas momentâneos: cada vez que se incorpora ou subtrai uma norma do sistema, obtemos um sistema normativo diferente. O intervalo entre dois pontos temporais nos quais se introduz ou remove uma norma é o tempo externo de um sistema normativo Sn. A seqüência de todos os instantes nos quais um conjunto de normas é aplicável é o tempo interno de cada norma”. (Citado por MOUSSALEN, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005, p. 134).

Não são poucos os autores que insistem na distinção ente ordenamento e sistema, tendo em vista o direito positivo. Os enunciados prescritivos, assim que postos em circulação, como conjunto de decisões emanadas das fontes de produção do direito, formariam matéria bruta a ser ordenada pelo cientista, à custa de ingentes esforços de interpretação e organização das unidades normativas em escalões hierárquicos, até atingir o nível apurado de sistema, entidade que apareceria como resultado desse intenso labor estruturante, sem contradições, isento de ambigüidades a pronto para ser compreendido pelo destinatário. O ordenamento seria o texto bruto, tal como mediado pelos órgãos competentes e tomado na multiplicidade de quem legisla. Melhor, seria o conjunto ou a totalidade das mensagens legisladas, que integrariam um domínio heterogêneo, uma vez que produzidas em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento.

Observado segundo esses padrões, o direito posto não alcançaria o *status* de sistema, reservando-se o termo para designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que, pacientemente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido superior de um todo organizado. Ordenamento e direito positivo, de um lado, sistema e Ciência do Direito, de outro, seriam binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros.⁵²

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 47.

1.5. Detalhando a norma jurídica: A regra matriz de incidência tributária

Verificada a forma de introdução de normas jurídicas no sistema do direito positivo, é importante que voltemos nossa atenção para uma norma jurídica em especial: a norma definidora de tributos.

Nas palavras sempre precisas de PAULO DE BARROS CARVALHO, temos:

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada conseqüência à realização condicional de um fato. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais, etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e conseqüente das normas jurídicas é o *dever ser*, em contraponto às leis naturais, onde encontramos o princípio da *causalidade*. O enunciado da proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: *se A, então, deve ser B*, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: *se A, então B*.⁵³

A norma tributária, então, não poderia revestir-se de outra composição, a não ser a de um juízo hipotético condicional. E se assim o é,

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 240. Nas palavras do autor, a norma que introduz a regra matriz de incidência de determinado tributo é chamada de *norma tributária em sentido estrito*, como forma de diferencia-las das demais normas jurídicas, chamadas *normas tributárias em sentido amplo*. (p. 241).

deverá apresentar um antecedente e um conseqüente, mediante a descrição de uma hipótese e uma conseqüência.

Na hipótese (descriptor ou antecedente da norma), temos a descrição de um fato de possível ocorrência⁵⁴. Já no conseqüente, a prescrição de uma relação jurídica⁵⁵.

Tal processo é assim definido por PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁶:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é

⁵⁴ Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 105) define fato jurídico tributário como um “enunciado protocolar; denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de posituação do direito”. Sobre o tema, salienta Souto Maior Borges: “Fato jurídico, portanto, e por definição não é o fato bruto, ou seja, o fato encarado na sua faticidade, mas o fato considerado sob incidência da norma tributária”. O autor não trabalha com as categorias “fato e evento”; entretanto, sustenta com muita propriedade que devido à norma geral e abstrata tributária possuir uma “previsão normativa ‘hipotética’, e não ‘realizada’, dir-se-á que o fato jurídico nela contido é ‘tributável’ e não, por exemplo, ‘tributário’ ou ‘tributado’”. (*Lançamento tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 138).

⁵⁵ Paulo de Barros Carvalho considera a relação jurídica tributária também como um fato (enunciado factual): “Quando se diz que, ocorrido o fato, nasce a relação jurídica, estamos lidando com o acontecimento de dois fatos: do fato-causa (fato jurídico) e do fato-efeito (relação jurídica)”. (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 129). Souto Maior Borges em posição análoga assevera: “A relação tributária não é uma relação de vida (econômica, financeira, ou política) extrinsecamente regulada por normas jurídicas, “como se fosse um conteúdo vestido pela forma jurídica”, mas é a própria forma — o que equivale a dizer: consiste, a relação jurídica tributária, numa relação que somente é estruturada por normas jurídicas. Por mais paradoxal que pareça, sem um ordenamento jurídico não existe tributo, nem relação tributária, como realidades *per se*”. (*Lançamento tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 54).

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 238.

mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Nacional 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

E, para a delimitação da hipótese e do consequente, deverão ser identificados os componentes a eles inerentes, essenciais à lapidação das características do tributo que está em construção.

De maneira sucinta, ROBSON MAIA LINS, descreve os aspectos do antecedente da regra matriz de incidência tributária, da seguinte forma:

A RMIT tem na composição do seu antecedente os seguintes critérios: (i) material, (ii) espacial, e (iii) temporal. O critério material consiste no cerne do fato jurídico tributário, sendo composto sempre de um verbo e um complemento. Os critérios espacial e temporal interligam, respectivamente, o lugar e o tempo nos quais o fato jurídico tributário pode ocorrer.⁵⁷

⁵⁷ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 87.

Descrevendo o conseqüente da norma, continua o autor:

Aqui temos os critérios subjetivo e quantitativo da RMIT. Aquele aponta para os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária: este, para os critérios de apuração do quantum pertinente ao tributo. São seus componentes a alíquota e a base de cálculo.⁵⁸

Utilizando da força da representação gráfica, PAULO DE BARROS CARVALHO explicita a regra matriz de incidência tributária da seguinte forma:

$$\text{Njt} \left\{ \begin{array}{l} \text{Ht} = \text{Cm (v.c)} \cdot \text{Ce} \cdot \text{Ct} \\ \downarrow \text{DSn} \quad \quad \quad \text{DSm} \rightarrow \\ \text{Cst} = \text{Cp (Sa.Sp)} \cdot \text{Cq (bc.al)} \end{array} \right.$$

Onde:

Njt = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência

Ht = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

≡ = equivalência

Cm = critério material da hipótese – núcleo da descrição fáctica

v = verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta

. = conectivo lógico conjuntor

c = complemento do verbo

Ce = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar

⁵⁸ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 87.

Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

Cst = consequência tributária, conseqüente, proposição conseqüente, prescritor normativo

Cp = critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, devedor

Cq = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

bc = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

al = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

DSn = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor ↔.⁵⁹

Formada, está, portanto, a regra matriz de incidência tributária.

⁵⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 17ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 341.

CAPÍTULO II – CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

2.1. Considerações gerais: o ato de classificar. 2.2. Definição dos critérios classificatórios. 2.3. Classificação intranormativa – critério classificatório único. 2.4. Classificação internormativa – três critérios classificatórios. 2.4.1. Tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis. 2.4.2. Tributos não vinculados, não destinados e restituíveis. 2.4.3. Tributos não vinculados, destinados e não restituíveis. 2.4.4. Tributos não vinculados, destinados e restituíveis. 2.4.5. Tributos vinculados, não destinados e não restituíveis. 2.4.6. Tributos vinculados, não destinados e restituíveis. 2.4.7. Tributos vinculados, destinados e não restituíveis. 2.4.8. Tributos vinculados, destinados e restituíveis. 2.4.9. Síntese da classificação internormativa. 2.5. Da relação da classificação das espécies com a norma de competência tributária.

2.1. Considerações gerais: o ato de classificar

Os entes da federação são detentores de diversas competências, destacando-se, dentre elas, a tributária⁶⁰. A Constituição Federal, em sua função

⁶⁰CARAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, 19ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2003. Para o autor, competência tributária é a aptidão legislativa atribuída aos entes da federação para criarem, *in abstracto*, tributos. No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2003, pág. 225. “O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente,

de organizar o Estado Brasileiro, procedeu a previsão, distribuição e limitação da competência tributária de cada ente da federação.

Nesta seara nos interessa, neste momento, algumas considerações acerca da classificação do produto do exercício desta competência tributária, ou seja, acerca das espécies de tributos.

Para iniciar tal processo, importante lembrarmos, mesmo que de maneira superficial, o conceito de nosso elemento de classificação, qual seja, o tributo. Afinal, para nosso trabalho, este conceito mostra-se como um conceito fundamental.⁶¹

Partindo da acepção dada pelo art 3º do CTN, o tributo é conceituado como uma obrigação compulsória, pecuniária, não sancionatória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Apesar das

constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.

A isso não atinou o legislador do Código Tributário, que, desordenadamente, tomou como seu o mister de bosquejar normas de tamanha grandeza e dimensão incompatível com os objetivos que se propunha desenvolver. Mas o produto dessa postura apressada veio célere: as regras jurídicas encartadas no Título II da Lei nº 5.172/66, arts. 6º a 15, exprimem, na sua maioria, repetições inócuas do Texto Maior, remanescendo poucas disposições aproveitáveis para a racionalidade do sistema tributário brasileiro. A essa crítica respondem certos defensores dos desacertos legislativos, exaltando os efeitos didáticos que tais preceitos encerrariam. Mas a desculpa não convence. Peleja contra ela a natureza prescritiva da linguagem do legislador, e, sobretudo, a hierarquia dos escalões do direito, demarcada com linhas indeléveis na plataforma da Constituição. Espera-se da legislação complementar o cumprimento dos desígnios fixados na Constituição, nada mais. O bom desempenho dessa árdua tarefa tem o condão de esgotar a atribuição constitucional, que não reclama, em momento algum, o exercício dos pendores didáticos do legislador, ainda que expressos por amor à clareza e à fácil compreensão das disposições normativas.”

⁶¹ Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA, conceito fundamental para o direito é “aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico” (*Causalidade e relação no direito*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000, pág. 162). Este conceito foi lembrado por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, em seu artigo intitulado “*As classificações no Sistema Tributário Brasileiro*”.

inúmeras críticas à tal definição⁶², não podemos deixar de tomá-la, ao menos, como referência inicial ao nosso trabalho de busca de seus traços conotativos.⁶³

Ao proceder a tal trabalho, nada mais estaremos fazendo do que atribuindo nome às diferentes manifestações tributárias, ou seja, buscando e comparando as denotações possíveis.

Vale dizer, desde já, que todo ato classificatório é humano, de forma que a busca de critérios classificatórios, de atribuição de classes e gêneros, de escolha de formas, sempre representará uma certa postura ideológica do agente classificador.

Toda classificação visa dar nome às coisas. Mas o “dar nome” nada mais é que uma atribuição relacional, ou seja, escolhemos determinados signos, conforme nossa conveniência, definimos as características que desejamos identificar para tal categoria (conotação) e partimos para a busca de seus elementos (denotação).

Como bem lembra EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, citando RICARDO GUIBOURG:

... as coisas não mudam de nome; nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que

⁶² PAULO DE BARROS CARVALHO elenca diferentes acepções para o termo tributo: (i) quantia em dinheiro, (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, (iv) relação jurídica tributária, (v) norma jurídica tributária e (vi) norma, fato e relação. Aliado a isso, critica o conceito contido no art. 3º do CTN. (*Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 19).

⁶³ Denotação é o conjunto de objetos que cabem numa palavra; conotação é o conjunto de requisitos que justificam a inclusão ou não de um objeto numa classe. (Conforme GUIBOURG, Ricardo, GUIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo, *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires, Editora EUDEBA, 1985, p. 41.

outros. A possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. *Ao inventar nomes (ou aceitar os já inventados), traçamos limites da realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços; ao assinalar cada nome, identificamos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderá a ele.*⁶⁴

Escolhemos os nomes a fim de proceder a cortes arbitrários que nos reduzam complexidades. PAULO DE BARROS CARVALHO bem lembra que “ao mesmo tempo em que todos os nomes são nomes de uma coisa, real ou imaginária, nem todas as coisas tem nome privativo”⁶⁵, o que apenas nos demonstra que a classificação está, realmente, na cabeça e na intenção do agente classificador.

Neste sentido, com clareza manifesta-se ROQUE CARAZZA, nos seguintes termos:

Classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças em diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. Isto nos leva a concluir que as classificações não estão no

⁶⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*, Justiça tributária, São Paulo, Editora Malheiros, p. 127.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB)*, Revista Dialética de Direito tributário nº 12, p. 53.

mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador).⁶⁶

Estas reflexões, contudo, ao se referirem ao direito positivo, não gozam de tamanha liberdade. As classificações do direito positivo somente podem tomar por critérios o próprio direito positivo. Não seria jurídica uma classificação que utilizasse critérios derivados da economia, ou da política.⁶⁷ A classificação jurídica deve, necessariamente, partir e tomar por base a essência do ordenamento jurídico, qual seja, a norma jurídica.⁶⁸

São as palavras do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, ao dispor sobre a atividade de classificação:

Antes de qualquer coisa, porém, uma advertência que me parece oportuna: tratando-se de classificação produzida na linguagem prescritiva do direito, está informada por critérios exclusivamente jurídicos. As diretrizes que orientam a distribuição das posições, sub-posições, itens e sub-itens, devem ser pesquisadas nos limites do ordenamento positivo Brasileiro.⁶⁹

Assim, ao nos propormos a proceder à atividade classificatória dos tributos, temos que, inexoravelmente, realizar nossa análise a partir dos

⁶⁶ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18^o Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 305.

⁶⁷ Neste sentido, manifesta-se EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI; "Nas classificações jurídicas, os referenciais são os conceitos cunhados prescritivamente pelo direito." (*As classificações no sistema tributário brasileiro*, Justiça tributária, São Paulo, Editora Malheiros, p. 132).

⁶⁸ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18^o Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 309. Norma jurídica, nesta afirmação, pode ser tomada como os enunciados constantes dos textos legais introduzidos validamente no sistema.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB)*, Revista Dialética de Direito tributário n^o 12, p. 53.

enunciados constitucionais que versem acerca de tributos e suas espécies. Partindo destes enunciados, poderemos estabelecer uma classificação jurídica, eis que pautada em dados jurídicos.

2.2. Definição dos critérios classificatórios

Ao tentarmos definir quais os critérios necessários para a atividade classificatória no direito tributário, devemos, como dito anteriormente, buscar os enunciados constitucionais (por que são estes que definem e distribuem a competência tributária) acerca da matéria. Nem se diga da definição, pelo CTN, em seu artigo 4º, do critério classificatório único (natureza jurídica do fato gerador), excluindo-se a denominação e a destinação do produto.⁷⁰ A busca pelos critérios pode, e deve, ser feita no texto definidor das espécies tributárias, qual seja, a Constituição Federal.

Fruto de uma rápida análise do texto constitucional, podemos identificar vários enunciados relacionados à atribuição de competência tributária, especificamente tratando de elementos diferenciadores das espécies tributárias. Podemos lembrar dos seguintes artigos: (i) art 145, incisos e parágrafos, (ii) art 148, incisos e parágrafo único, (iii) art 149, incisos e parágrafos, (iv) arts 153 a 156, (v) art 167, IV, (vi) art 177, § 4º, (vii) art 195, (viii) art 212, dentre outros.

⁷⁰ O STF, em manifestação proferida nos autos de ADIn 3.105-8/DF, exaltou que no que se concerne as contribuições parafiscais, a regra de irrelevância da destinação, de natureza infraconstitucional, não pode prevalecer.

Pela análise destes artigos, podemos identificar uma repetição, em diferentes momentos, de três variáveis: (i) a materialidade do tributo, (ii) a destinação do produto da arrecadação e (iii) a restituição dos valores arrecadados.

No que se refere ao primeiro critério, identificamos a necessidade ou não do evento necessário para a instauração da relação jurídica tributária ser algo relacionado a uma atividade estatal. Em outras palavras, alguns tributos têm por materialidade uma necessária atividade estatal, enquanto outros incidem simplesmente sobre uma atividade ou uma situação jurídica na qual se encontra o sujeito passivo, de forma a ser irrelevante qualquer atividade estatal relacionada.

Como segundo critério, identificamos a necessidade ou não da existência de uma destinação específica dos recursos auferidos com a atividade tributária⁷¹. Em outros termos, a verificação de exigência constitucional de que os valores arrecadados sejam destinados a alguma finalidade específica, a alguma despesa específica, determinada previamente.

Por fim, como último critério, identificamos a necessidade ou não da restituição dos valores pagos pelo sujeito passivo, ou seja, a previsão ou não da restituição obrigatória dos valores recolhidos como característica do tributo.

Vale dizer que cada um destes critérios ou elementos foi identificado no próprio texto constitucional, que, em algum momento, estabelece tais características como importantes para a definição da conotação do conceito.

⁷¹ “A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando a destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário”. (DERZI, Misabel de Abreu Machado, in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*, Ed Forense, Rio de Janeiro, 1997, pág 156).

No que se refere à materialidade vinculada ou não a uma atividade estatal, basta que analisemos a descrição do art 145 da CF, para percebermos que a materialidade do fato gerador do tributo é elemento relevante para a classificação da espécie tributária. Analisando as previsões dos parágrafos deste mesmo artigo, aliado a previsão do art 154, I da CF⁷², temos a confirmação da importância dada pelo texto constitucional ao elemento materialidade do evento a ser tomada como suporte para a incidência da norma.

Já no que se refere à destinação do produto, podemos notar sua importância atribuída pelo texto supremo, ao analisarmos os enunciados expressos para os empréstimos compulsórios (art 148, parágrafo único)⁷³, definindo a necessidade de destinação dos valores arrecadados para o custeio das atividades autorizadas da instituição do tributo, assim como a previsão do caput do art 149 da CF⁷⁴, ao prever que as contribuições são destinadas a custear a atividade do Estado na respectiva área. Isso, sem lembrarmos do próprio art 167, IV, que estabelece a proibição de atribuição de destinação vinculada para impostos, o que somente comprova a relevância do atributo ou elemento destinação.

⁷² O art. 154, I da CF, ao estabelecer os requisitos para a edição de impostos residuais, exige a utilização de fato gerador e base de cálculo diferentes dos já existentes.

⁷³ Art 148, CF. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁷⁴ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifamos).

Por fim, a previsão de restituição decorre de previsão implícita no texto constitucional para os empréstimos compulsórios.⁷⁵

Com isso, temos a definição dos critérios classificatórios no próprio texto constitucional, devendo, portanto, ser analisada a pertinência e necessidade de sua utilização.

Certamente, poderíamos identificar outros critérios⁷⁶, desde que previstos no texto constitucional. Poderíamos procurar outras variáveis possíveis de utilização no processo classificatório, como a sujeição ou não a determinados princípios e imunidades, limitações de alíquotas, momento da incidência, entre outros. Parece-nos, contudo, que se utilizando destas ou de algumas destas, teremos condições de individualizar as espécies tributárias existentes no ordenamento, não sendo necessária a busca de diversos caracteres definidores de conotação. Não negamos outras possibilidades classificatórias, mas apenas entendemos que a presente proposta atende a necessidade de diferenciação de todas as espécies previstas, individualizando-as de maneira eficiente.

Caso a escolha destes três critérios não fosse suficiente para a individualização das espécies, não exitaríamos em dizer que a proposta classificatória não atenderia as necessidades, devendo ser, com isso, revista e complementada.

⁷⁵ Ao utilizar para a definição de competência tributária o conceito de direito privado “empréstimo”, o legislador deve se atentar para as regras aplicáveis a tal instituto, nos termos do art 110 do CTN. Vale lembrar que nos termos dos art 579 e seguintes do Código Civil, é elemento essencial do empréstimo a devolução do bem. O STF já pacificou o entendimento que esta devolução deverá ocorrer, necessariamente, em dinheiro (Conforme RE 121.336 e RE 175.385).

⁷⁶ Como vimos, a atividade classificatória é feita pelo agente, de forma que outros critérios jurídicos podem ser selecionados pelo agente classificador.

2.3. Classificação intranormativa – critério classificatório único

Influenciados e incentivados pelas grandes lições do mestre GERALDO ATALIBA⁷⁷, muitos autores⁷⁸ vislumbram a possibilidade de classificação das espécies tributárias em três grupos diferentes.

Estes autores utilizam a perspectiva classificatória que parte da análise do elemento materialidade do fato gerador, ou seja, da análise da necessidade ou não da existência de uma atividade estatal relacionada ao evento tributário.

Desta forma, conseguimos isolar dois grandes grupos: (i) tributos com fato gerador vinculado e (ii) tributos com fato gerador não vinculado.

No primeiro grupo, identificam-se todos os tributos que necessitem de alguma atividade estatal para permitir a instauração da relação jurídica tributária. Assim, poderíamos identificar, no texto constitucional, os tributos que incidem sobre a atividade estatal de utilização de serviços públicos, de exercício de poder de polícia ou de valorização decorrente de obra pública.

Neste grupo, ainda, faz-se uma subdivisão, identificando que em alguns casos se exige uma ligação entre a atividade estatal e o sujeito passivo de maneira direta e, em outras oportunidades, uma relação indireta. Dentre os que exigem a vinculação direta identificamos as taxas, enquanto nos que exigem a vinculação indireta, identificamos as contribuições de melhoria.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 1997.
⁷⁸ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17ª Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005. HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas: Copolla, 1996, p.

Já no grupo dos não vinculados, temos todos os tributos que incidem sobre situações nas quais a presença ou a atividade estatal é inexistente. Nestas hipóteses, temos apenas uma situação jurídica ou uma atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, bastando ao ente tributante a verificação da ocorrência do evento necessário e descrito no antecedente da norma. São estes os impostos.

Os adeptos desta forma classificatória não ignoram, ainda, a existência dos chamados empréstimos compulsórios e das contribuições especiais. Contudo, não vislumbram em tais figuras espécies tributárias independentes, mas apenas impostos, taxas ou contribuições de melhoria nomeadas de forma diferente. Para cada uma destas figuras, basta a análise da materialidade do fato gerador para que se proceda ao correto enquadramento da figura dentre as três espécies bases.

Em outras palavras, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais seriam sub-espécies de impostos, de taxas ou de contribuições de melhoria, dependendo, para tanto, do fato gerador escolhido pelo legislador.

PAULO DE BARROS, entendendo que são apenas três as espécies tributárias, defende que a classificação das espécies deve se pautar na análise do binômio *materialidade e base de cálculo*. São suas palavras:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. (...) E foi para este fim, qual seja, a imediata

verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual. (...) Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.⁷⁹

SACHA CALMON NAVARRO COELHO propõe uma classificação em tributos vinculados e não vinculados. Dentre os vinculados, distingue as taxas de polícia e serviço, as contribuições de melhoria e as contribuições previdenciárias sinalagmáticas (onde haja referibilidade na atuação estatal e nos sujeitos que suportam o tributo). Dentre os não vinculados, distingue os impostos em sentido estrito, os impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) e os impostos especiais (finalísticos - contribuições especiais não sinalagmáticas).⁸⁰

Tal forma classificatória, apesar de adotada, como falamos, pela maior parte da doutrina, parece não responder a determinados questionamentos, como a impossibilidade de atribuição de destino específico a um imposto e,

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 28.

⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 7ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2004, p. 445.

concomitantemente, a exigência de tal destino para as contribuições especiais não vinculadas.

Entendemos que tal classificação, apesar de válida, pois baseada em critérios jurídicos retirados do próprio texto constitucional, não esgota a possibilidade classificatória, nem sequer determina, com precisão, os regimes jurídicos tributários aplicáveis. Nas palavras de LUCIANO DA SILVA AMARO, temos que “a questão que deve ser colocada está em saber se o critério eleito é suficiente para que se apreendam os diferentes regimes jurídicos a que cada grupo de figuras está submetido pelo ordenamento jurídico”.⁸¹

Diante desta aparente insuficiência, desenvolveu-se uma nova proposta classificatória, a seguir exposta.

2.4. Classificação internormativa – três critérios classificatórios

Partindo das premissas fixadas no início deste capítulo, aliada a identificação de três diferentes critérios tomados pelo texto constitucional para a atribuição de regimes jurídicos aos tributos, vislumbramos a possibilidade de relacionar, por intermédio de combinação de elementos, uma classificação baseada na presença ou ausência de (i) vinculação obrigatória da materialidade a uma atividade estatal, (ii) destinação obrigatória do produto e (iii) previsão de restituição obrigatória dos valores.

Como bem observa TACIO LACERDA GAMA, ao adotarmos três critérios classificatórios, teremos três classificações distintas. “Cada classificação

⁸¹ AMARO, Luciano da Silva. *Conceito e classificação dos tributos*, São Paulo, RDT 55, p. 280.

deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação. Assim, haverá (i) subdivisão em tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, (ii) outra entre tributos com e sem destinação específica, e (iii) o grupo dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado lapso de tempo.”⁸²

Combinando estes elementos, identificamos as seguintes espécies de conotações: (i) tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis, (ii) tributos não vinculados, não destinados e restituíveis, (iii) tributos não vinculados, destinados e não restituíveis, (iv) tributos não vinculados, destinados e restituíveis, (v) tributos vinculados, não destinados e não restituíveis, (vi) tributos vinculados, não destinados e restituíveis, (vii) tributos vinculados, destinados e não restituíveis e (viii) tributos vinculados, destinados e restituíveis.⁸³

Definidas as possíveis conotações aos grupos, basta que passemos a tentar encaixar as previsões constitucionais nos grupos previstos, definindo as denotações possíveis.

⁸² GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Quartier Latin, São Paulo, 2004, pág 109.

⁸³ TAREK MOYSÈS MOUSSALEN entende perfeitamente possível a utilização de mais de uma critério classificatório. Para tanto, propõe as seguintes regras: “(a) deve haver somente um *fundamentum divisionis* em cada operação; (b) as classes coordenadas devem se excluir mutuamente; (c) as classes coordenadas devem esgotar coletivamente a superclasse; (d) as operações sucessivas da divisão devem ser efetuadas por etapas graduais; (e) as diferenças devem resultar da divisão de definição do dividido. A observância das regras (a), (b), (c) e (d) evita que as subclasses se cruzem (classes cruzadas), impedindo que o cientista incorra na freqüente falácia da divisão cruzada.” (*Classificação constitucional dos tributos*, artigo inédito, citado por BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 64).

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

Neste primeiro grupo conseguimos identificar a possibilidade de inclusão de todos os impostos. Vale lembrar que os impostos têm sua materialidade definida no texto constitucional, tomando como elementos situações desvinculadas de qualquer atividade estatal. Mais que isso, existe a previsão expressa da impossibilidade de destinação dos valores arrecadados, no artigo 167, IV da CF, cumulada com a ausência de previsão de restituição destes valores.

Por isso, neste primeiro grupo identificamos a espécie imposto.

Impostos, por definição do artigo 16 do Código Tributário Nacional é a modalidade de tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal. Esta definição bem demonstra a impossibilidade desta espécie incidir sobre algum fato relacionado a uma atividade estatal.

Os impostos, assim como os tributos, podem ser classificados. Entendemos como uma classificação viável a que toma por critério classificatório a competência. Assim, podemos identificar impostos federais (art 153 e 154 CF), estaduais (art 155 CF) e municipais (art 156 CF)⁸⁴. Os federais, por sua vez, podem ser divididos em ordinários (art 153 CF), extraordinários (art 154, II CF) e residuais (art 154, I CF).

⁸⁴ Por força dos art. 147 e 155 da CF, o DF tem a competência tributária cumulativa, englobando os tributos estaduais e municipais.

2.4.2. Tributos não vinculados, não destinados e restituíveis.

Analisando o texto constitucional, não conseguimos identificar nenhum tributo que preencha as características definidas neste item. Assim, podemos dizer que tal grupo não encontra amparo em nosso ordenamento.

2.4.3. Tributos não vinculados, destinados e não restituíveis.

Identificamos aqui a previsão constitucional de tributos que possuem tais características. Identificamos neste gênero todas as espécies de contribuições especiais, definidas no art 149 da CF.

Em todas elas, percebemos tributos que tem por materialidade fatos não relacionados com qualquer atividade estatal, ou ao menos a não exigência de tal vinculação. Mais que isso, temos a necessária destinação dos recursos para a manutenção da atividade estatal autorizadora do tributo (atividade estatal no campo social, no campo interventivo ou no campo corporativo). Por fim, não há a exigência de devolução dos valores.

Tratando da destinação das contribuições, LUCIANO DA SILVA AMARO dispõe que “o que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União

(ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art 149) no setor da ordem social”.⁸⁵

Entendemos pertencerem a tal grupo, ainda, os eventuais adicionais de tributos destinados a fundos específicos, como os adicionais do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre circulação de mercadorias e imposto sobre serviços, previstos no art 80 e 82 dos ADCT.⁸⁶

Por coerência lógica, ainda, somos obrigados a entender pela total impossibilidade da desvinculação das receitas de contribuições federais, prevista no art 76 dos ADCT, por implicar em desnaturalização do regime jurídico do tributo, equiparando-o a um imposto sem previsão constitucional de competência.

2.4.4. Tributos não vinculados, destinados e restituíveis

Neste grupo identificamos a possibilidade de enquadramento dos chamados empréstimos compulsórios.

Pela previsão constitucional, os empréstimos compulsórios não têm seu fato gerador definido, o que nos permite concluir pela desnecessidade de existência de vinculação a alguma atividade estatal. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, o legislador infraconstitucional pode escolher como fato gerador deste tributo qualquer materialidade.⁸⁷ Vale lembrar que, em relação aos

⁸⁵ AMARO, Luciano da Silva. *Conceito e classificação dos tributos*, São Paulo, RDT 55, p. 267.

⁸⁶ Apesar da nomenclatura “adicional” entendemos tratar-se de verdadeiras contribuições especiais, já que preenchem todos os requisitos de tais figuras. Neste particular, perfeita a aplicação da previsão do art 4º, I do CTN, ao dispor a irrelevância da denominação dada pelo legislador na definição da natureza jurídica de um tributo.

⁸⁷ Como o citado autor trabalha com três espécies tributárias, coloca que o empréstimo compulsório pode revestir-se de quaisquer das formas que correspondam ao gênero tributo.

empréstimos compulsórios, o legislador constituinte se limitou a fazer a previsão das hipóteses autorizadoras do exercício da competência.⁸⁸

Aliado a isso, o texto constitucional expressamente prevê a necessidade de destinação dos recursos auferidos com os empréstimos compulsórios, necessariamente relacionados com a hipótese autorizadora no caso concreto.⁸⁹

Por fim, apesar de não existir a previsão expressa de restituição, a nomenclatura *empréstimo* utilizada, conceito derivado do direito privado, acaba por impor a necessidade de devolução dos valores recolhidos, no prazo e na forma determinada pela lei instituidora do tributo.

2.4.5. Tributos vinculados, não destinados e não restituíveis

Neste grupo identificamos a possibilidade de enquadramento das chamadas contribuições de melhoria.

Estes tributos têm por fato gerador uma situação decorrente de uma atividade estatal, que, vale dizer, somente de maneira indireta está relacionada ao sujeito passivo.

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 31. Entendemos, ainda, que a divisão das materialidades estabelecida nos arts 153 a 156 da CF se referem apenas a espécie imposto, de forma que não vincula o legislador para as demais espécies, o que nos leva a conclusão pela possibilidade de um empréstimo compulsório possuir fato gerador típico de um imposto, seja federal, estadual ou municipal.

⁸⁸ Poderíamos, como chamamos a atenção anteriormente, tomar este critério como elemento classificador, contudo, seria desnecessário, na medida em que os anteriormente escolhidos são suficientes para a classificação de todos os elementos previstos no texto constitucional.

⁸⁹ Guerra externa, calamidade pública ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, nos termos do art 148 da CF.

A atividade estatal exigida pela CF e pelo CTN é a realização de uma obra pública. Desta realização, contudo, é necessário que se manifeste, para o sujeito passivo, uma valorização imobiliária, ou seja, um aumento do valor venal de seu imóvel, obedecidos os requisitos e as formalidades estabelecidas no art 82 e seguintes do CTN.

Esta valorização, como decorrência de uma obra pública e, portanto, financiada pelos valores arrecadados por toda a coletividade (oriundo principalmente dos impostos), é considerada como uma manifestação de capacidade contributiva apta a ser tributada, como forma de, ao menos, compensar o enriquecimento auferido pelo proprietário do imóvel às custas da coletividade. Os valores arrecadados com tal tributo não possuem destino específico, até porque a obra necessariamente já estará concluída, não havendo sentido em se falar de direcionamento dos valores para a atividade estatal específica.

Por fim, tais valores não serão restituídos ao sujeito passivo por falta de previsão constitucional.

2.4.6. Tributos vinculados, não destinados e restituíveis

Mais uma vez, analisando o texto constitucional, não conseguimos identificar nenhum tributo que preencha as características definidas neste item. Assim, podemos dizer que tal grupo não encontra amparo em nosso ordenamento.

2.4.7. Tributos vinculados, destinados e não restituíveis

Neste grupo conseguimos identificar os tributos da espécie taxa.

Tais tributos têm suas materialidades definidas nos art 145, II da CF e art 77 e seguintes do CTN. Incidirão sobre a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, ou sobre o exercício de poder de polícia em relação ao sujeito passivo considerado.

Perceba-se que a atividade estatal necessária e obrigatória somente poderá representar ou o serviço público específico e divisível, ou o exercício do poder de polícia (atividade de regulação e disciplina do exercício de direitos).

Este tributo, como tem por materialidade atividades estatais específicas, diretamente relacionadas com o sujeito passivo considerado, deve ser suportado pelos sujeitos responsáveis pela movimentação da atividade estatal, beneficiados de maneira direta. Os valores arrecadados com as taxas devem ser direcionados para o custeio da atividade estatal motivadora da cobrança do tributo, sendo, portanto, tributos com destinação obrigatória.

Assim como nas contribuições de melhoria, não vislumbramos a possibilidade de devolução obrigatória por falta de previsão constitucional para tanto.

2.4.8. Tributos vinculados, destinados e restituíveis.

Novamente, analisando o texto constitucional, não conseguimos identificar nenhum tributo que preencha as características definidas neste item. Assim, podemos dizer que tal grupo não encontra amparo em nosso ordenamento.

2.4.9. Síntese da classificação internormativa

Em síntese:

Tributos em que não há exigência constitucional de vinculação da materialidade à atuação estatal, não há exigência de destinação da arrecadação e não há previsão de restituição ao contribuinte, enquadram-se na espécie de impostos.

Tributos em que há exigência constitucional de vinculação da materialidade à atuação estatal, há exigência de destinação da arrecadação e não há previsão de restituição ao contribuinte, enquadram-se na espécie de taxas.

Tributos em que há exigência constitucional de vinculação da materialidade à atuação estatal, não há exigência de destinação da arrecadação e não há previsão de restituição ao contribuinte, enquadram-se na espécie de contribuições de melhoria.

Tributos em que não há exigência constitucional de vinculação da materialidade à atuação estatal, há exigência de destinação da arrecadação e não

há previsão de restituição ao contribuinte, enquadram-se na espécie de contribuições especiais.

Tributos em que não há exigência constitucional de vinculação da materialidade à atuação estatal, há exigência de destinação da arrecadação e há previsão de restituição ao contribuinte, enquadram-se na espécie de empréstimos compulsórios.

Graficamente teríamos⁹⁰:

Vinculação da materialidade	Previsão de destinação	Previsão de restituição	Tributos
Não	Não	Não	Impostos
Não	Não	Sim	Não contemplado
Não	Sim	Não	Contribuições especiais
Não	Sim	Sim	Empréstimos compulsórios
Sim	Não	Não	Contribuições de melhoria
Sim	Não	Sim	Não contemplado
Sim	Sim	Não	Taxas
Sim	Sim	Sim	Não contemplado

Assim, mesclando esses três critérios se consegue diferenciar as cinco espécies tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico.

⁹⁰ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pág. 225. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *As classificações no sistema tributário brasileiro*, Justiça tributária, São Paulo, Editora Malheiros. .

2.5. Da relação da classificação das espécies com a norma de competência tributária

A classificação dos tributos em espécie é uma atividade que tem por objetivo a definição do regime jurídico aplicável. Definindo-se a espécie do tributo, teremos a implicação de um regime jurídico específico.

Regime jurídico, nas palavras de GERALDO ATALIBA, nada mais é que “o conjunto de princípios, normas e categorias, que informam o funcionamento do instituto jurídico do tributo”⁹¹ Na mesma linha, LUCIA VALLE FIGUEIREDO define regime jurídico como o “complexo de normas e princípios disciplinadores de determinado instituto”.⁹²

A definição das espécies tributárias, como podemos perceber, deve partir da análise de aspectos constitucionais dos tributos. Todos os critérios de classificação por nós utilizados foram construídos a partir dos enunciados do texto constitucional. Assim, não poderíamos deixar de relacionar tais enunciados com a norma de competência tributária.

Ao falarmos de competência tributária, estaremos tratando com uma norma jurídica atribuidora de aptidão de legislar, com objetivo de criar tributos⁹³.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional*, p. 19, citado por GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 133.

⁹² FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de direito tributário*, Editora Malheiros, São Paulo, pág 40.

⁹³ Esta é uma das acepções possíveis do termo “competência tributária”, conforme veremos no capítulo posterior.

Esta norma, inegavelmente, deve estar revestida das características mínimas para a identificação das espécies tributárias.

Em outras palavras, para atribuir competência aos entes tributantes, a Constituição Federal também deve se valer de uma norma que identifique os elementos diferenciadores das espécies tributárias. A norma de competência de um imposto deve ser materialmente diferente da norma de competência de uma taxa. Contudo, deverá guardar uma homogeneidade sintática (formal).⁹⁴ Para que a norma de competência mantenha a homogeneidade sintática e, ao mesmo tempo, a heterogeneidade semântica (suas significações), esta norma deverá conter os elementos diferenciadores das espécies.

Em outras palavras, para que a norma atribuidora da competência tributária para a criação de impostos seja sintaticamente homogênea em relação à norma atribuidora de competência de contribuições, por exemplo, estas normas de competências devem referir-se aos elementos diferenciadores das espécies tributárias consideradas.

⁹⁴ A norma jurídica pode ser tomada em cada um de seus aspectos relevantes. ROBSON MAIA LINS (*Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 52), ao tratar da definição da norma jurídica, explicita o conteúdo de cada um dos enfoques possíveis: “Em voga na doutrina, temos definições que ora primam pelo enfoque semântico, (v.g. norma jurídica é o instrumento elaborado pelos homens para lograr aquele fim consistente na produção da conduta desejada – DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à Ciência do Direito*, 6ª Edição, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 302); outros vão sobrelevar o nível pragmático (v.g. norma jurídica é um programa de ação em face da crescente estabilização e burocratização dos sistemas sociais – FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 2ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 1994, p. 115); e outros primam pelo aspecto sintático (v.g. norma jurídica é um juízo hipotético condicional, que, por meio da imputação deôntica ou causalidade jurídica, liga o antecedente ao conseqüente – CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 22; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, 2ª edição, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 95).”

Assim, entendemos que a norma de competência tributária, obrigatoriamente, deve conter os elementos materialidade, destinação e restituição, na medida em que, conforme falamos, estes são os elementos necessários para a diferenciação das espécies tributárias.

Passemos, portanto, para a análise da norma de competência tributária.

CAPÍTULO III – A NORMA JURÍDICA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO. 3.1. Da definição de competência tributária. 3.2. Poder de tributar e competência tributária. 3.3. Conceito de competência como norma. 3.4. Normas de estrutura e normas de conduta. 3.5. Da estrutura formal da norma de competência. 3.5.1. Dos elementos do antecedente da norma de competência. 3.5.2. Dos critérios do conseqüente da norma de competência. 3.5.2.1. Do critério delimitador da autorização de competência. 3.5.2.1.1. Critério de validação material. 3.5.2.1.1.1. Critério de validação material *estricto sensu*. 3.5.2.1.1.2. Critério de validação de destinação necessária. 3.5.2.1.1.3. Critério de validação de restituição necessária. 3.5.2.1.2. Critério de validação formal (ou procedimental). 3.6. Do controle da competência pelos critérios de validação material e formal. 3.6.1. Do controle da validade pelo critério de validação material. 3.6.2. Do controle da validade pelo critério de validação formal.

3.1. Da definição de competência tributária

O termo competência tributária, como muitos outros no direito, possui a característica da ambigüidade⁹⁵, ou seja, pode ser utilizado com mais de um

⁹⁵ “Ambigüidade nada mais é que o uso da palavra com mais de um significado. Ocorre quando a palavra é usada com dois ou mais sentidos. Trata-se de um problema eminentemente semântico,

significado⁹⁶ possível. Assim sendo, faz-se necessário valer-nos do processo de elucidação para iniciarmos nosso estudo com a rigidez exigida do trabalho científico.

Em excelente trabalho, Cristiane Mendonça enumera as seguintes acepções para o termo competência, utilizados pela doutrina e pela legislação: (i) aptidão para criar tributos em abstrato, (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos, (iii) poder de instituir e de exonerar tributos, (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos, (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoa políticas para instituírem seus tributos, (vi) competência para legislar sobre matéria tributária, (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários, (viii) aptidão para criar tributos em concreto, (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou (x) autorização jurídico positiva para a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).⁹⁷

Já TAREK MOYSES MOUSALLEM identifica seis diferentes significados para a mesma expressão, competência tributária: (i) indicativo de uma

pois trabalha a relação entre uma palavra e as demais palavras que buscam explicá-las.” (MOUSALLEN, Tarek Moises. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, pág 53).

⁹⁶ “Por analogia aos signos lingüísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica assim como o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontraremos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo (significação). Pois bem, nessa estrutura triádica ou trilateral, o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas (significado)” conforme CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 8.

⁹⁷ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 37.

norma jurídica, (ii) qualidade jurídica de um determinado sujeito, (iii) relação jurídica legislativa modalizada pelo functor permitido entre o órgão competente (direito subjetivo) e os demais sujeitos da comunidade (dever jurídico de se abster), (iv) hipótese da norma de produção normativa que prescreve em seu conseqüente o procedimento para a produção normativa (se o agente competente quiser exercer a competência para produzir uma norma 'y' deve ser a obrigação de observar o procedimento 'z', (v) previsão do exercício da competência que, aliada ao procedimento para a produção normativa, resulta na criação de enunciados prescritivos que a todos obrigam, e a que denomina norma sobre a produção jurídica e (vi) veículo introdutor que tem em seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previsto na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também a todos obriga.⁹⁸

Estas enumerações apenas visam demonstrar que o signo competência pode ser tomado em diversas acepções, cada qual privilegiando um aspecto do instituto.

Antes de definirmos qual a acepção por nós tomada para este estudo, passemos à análise dos conceitos de poder e de competência.

⁹⁸ MOUSALLEN, Tarek Moises. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, pág 97.

3.2. Poder de tributar e competência tributária

Ao tratarmos do tema competência tributária, normalmente vemos a doutrina identificar tal conceito relacionando-o com o próprio poder de tributar. Esta comparação, contudo, não pode prosperar.

De uma maneira sintética, podemos dizer que o poder de tributar⁹⁹ é uma parcela do poder estatal, um elemento pré-jurídico¹⁰⁰. O poder estatal, entendido como o próprio fundamento do Estado e do direito (expressão de poder) é um fenômeno social, que se materializa, dentre outras formas, pela atribuição de diferentes competências.

A competência, neste momento, nada mais é que um instituto jurídico, limitado e disciplinado pelo direito. A competência é uma expressão, um instrumento do poder, na medida em que ele, poder, permite sua definição, tendo em vista determinados interesses.

Assim, os entes tributantes não exercem poder de tributar, mas apenas competência tributária. O poder de tributar, parcela do poder Estatal, é exercido, com soberania e independência plena, no momento da constituição do Estado.

Resumindo, sem retoques, a problemática analisada, ROQUE CARAZZA assim se manifesta:

⁹⁹ Termo utilizado pelo próprio legislador constituinte, ao estabelecer o *nomem juris* do capítulo sobre o sistema tributário nacional (art 150 e seguintes).

¹⁰⁰ Na expressão de MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 40.

No Brasil, por força de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas tão somente em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional).

(...)

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder de tributar. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana.¹⁰¹

Diante disso, por obviedade, não poderíamos aceitar qualquer definição de competência como sendo poder, ou mesmo parte do poder.

3.3. Conceito de competência como norma

Conforme fixamos anteriormente, entendemos o direito positivo como conjunto de normas válidas em um determinado sistema, tomadas as condições específicas de tempo e de espaço.

Como a competência tributária é um elemento nitidamente pertencente ao direito positivo, não poderíamos deixar de entender competência, também,

¹⁰¹ CARAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Editora Malheiros, São Paulo, 2004, pág 438.

como uma norma jurídica, mais ainda, como uma norma jurídica válida, sob pena de não pertencer ao sistema do direito positivo¹⁰².

Utilizaremos, neste momento, competência com sendo uma norma jurídica que introduz a autorização para a criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos.

Neste sentido conclui TACIO LACERDA GAMA:

Entre tidas as acepções, a que melhor se ajusta aos propósitos desse trabalho é aquela que toma a “competência” como norma que delimita a pessoa ou órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas. Estudar os contornos dessa norma significa, em última análise, estudar o fundamento de validade das normas jurídicas.¹⁰³

Importante elucidarmos, ainda, outra discussão da doutrina, acerca das chamadas normas de estrutura e normas de conduta.

¹⁰² “Direito positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 15).

¹⁰³ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 65.

3.4. Normas de estrutura e normas de conduta

Diferenciação clássica, adotada por muitos doutrinadores, é exatamente a que diferencia normas jurídicas como sendo de estrutura ou de conduta.

Nesta divisão, são normas chamadas de estrutura aquelas que disciplinam o próprio processo de produção de normas, enquanto são normas de conduta todas aquelas que disciplinam as condutas intersubjetivas, efetivamente prescrevendo condutas aos seus destinatários, a fim de regular as relações intersubjetivas.

Esta divisão foi assim tratada por NORBERTO BOBBIO:

As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir normas.¹⁰⁴

Em sentido peculiar, também se manifesta PAULO DE BARROS CARVALHO:

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas

¹⁰⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, 10ª edição, Brasília, Editora da UnB, 1997.

relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

É propriedade das normas em geral e das proposições jurídico-normativas em particular, expressar-se por intermédio do conectivo dever-ser, o que nos leva a denominar deôntico o sistema do direito positivo. Umas como outras, portanto, exibem o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, com o que se exaure a possibilidade normativa da conduta. Qualquer comportamento caberá sempre num dos três modais deônticos, não havendo lugar para uma quarta alternativa (lei deôntica do quarto excluído).

(...)

Com as assim chamadas 'regras de estrutura', no entanto, a regulação das condutas fica na dependência da edição de outra norma cujo conteúdo é disciplinar a competência. Somente com o advento desta última, norma de competência (regra de estrutura), é que surgirá a norma de conduta dela derivada, regendo, então, diretamente os comportamentos interpessoais.¹⁰⁵

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p.139. O ilustre jurista não deixa de anotar, contudo, que todas as normas são direcionadas ao comportamento. Diferenciando as normas de estrutura e de comportamento: CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado Brasileiro*, São Paulo, Max Limonad, 2002, p. 117; LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: Decadência e prescrição*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 57. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI classifica as normas, baseado em sua estrutura sintática, em normas primárias dispositivas, primárias sancionadoras e secundárias. (*Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996, p. 43).

Esta divisão, como se percebe, tem por critério a regulação ou não de condutas. As de estrutura disciplinam processo produtivo, as de comportamento, relações entre os seus destinatários.

Esta divisão, contudo, pode ser contestada. Sem dúvida, estas chamadas normas de estrutura não deixam de ser, também e em certo sentido, normas prescritivas de conduta, sob pena de nem sequer serem pertencentes ao direito. As condutas disciplinadas por tais normas, contudo, não são as condutas intersubjetivas, mas a conduta do próprio ente estatal no exercício de suas atividades e funções administrativas. A norma de estrutura também é uma norma de conduta, direcionada ao agente produtor de novos enunciados.

Por esta razão, alguns autores preferem outras expressões, que não se respaldam na prescrição de condutas propriamente dita (pois ambas seriam prescritoras de condutas), mas em sua finalidade. As chamadas normas de estrutura poderiam ser chamadas de normas de produção sistêmica¹⁰⁶, ou ainda, normas de produção normativa¹⁰⁷.

Não obstante a crítica à nomenclatura adotada, o que parece certo é o fato de que a norma que define competência tributária não tem por objetivo regular a conduta do sujeito passivo tributário, mas sim a conduta do ente tributante, pessoa jurídica de direito público, em sua atividade legiferante, para a criação do tributo. O comportamento regulado é o procedimento de criação e introdução de novos enunciados no sistema.

¹⁰⁶ Conforme QUEIROZ, Luiz Cezar Souza. *Sujeição passiva tributária*, São Paulo, Editora Forense, 2000, p. 67.

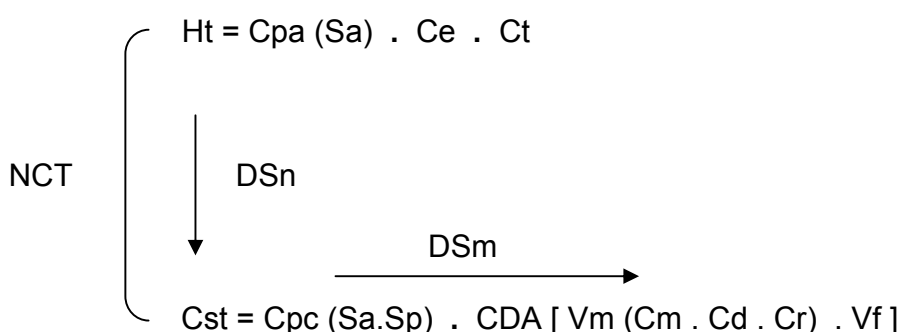
¹⁰⁷ Conforme MOUSALLEN, Tarek Moises. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 96

3.5. Da estrutura formal da norma de competência

Com o objetivo de melhor discutirmos o assunto competência tributária, entendemos necessária a formalização da estrutura lógica da norma de competência. Esta formalização tem o objetivo de tentar identificar os elementos essenciais e diferenciadores das normas de competência atribuídas pelo legislador constitucional.¹⁰⁸

Importante dizer, antes de mais nada, que esta formalização busca seus elementos apenas na Constituição Federal, pois entendemos que é nela, e somente nela, que os elementos da norma de competência podem buscar enunciados para sua composição, tentando retratar os elementos necessários para a diferenciação das espécies tributárias.

Representando graficamente a norma de definição de competência tributária, temos o seguinte:



¹⁰⁸ Muito contribuiu, para nosso trabalho, a formalização realizada por MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 71, assim como por GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 86.

NCT = norma delimitadora de competência tributária

Ht = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

(=) = equivalência

Cpa = critério pessoal do antecedente – Definição da pessoa jurídica de direito público titular da competência

Sa = Sujeito ativo titular da competência tributária

(.) = conectivo lógico conjuntor

Ce = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar

Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

Cst = consequência tributária, conseqüente, proposição conseqüente, prescriptor normativo

Cpc = critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo titular da competência tributária

Sp = toda a coletividade que pode ser tomada como sujeito passivo da relação jurídica tributária a ser instituída quando do exercício da competência

CDA = critério delimitador da autorização de competência ¹⁰⁹

Vm = Critério de validação material – relacionado com o enunciado da norma a ser produzida, definida pelas características específicas do tributo

Cm = Critério material da norma geral e abstrata a ser produzida – materialidade passível de ser elencada

Cd = Critério de destinação do produto do tributo a ser criado – destinação das receitas

¹⁰⁹ A nomenclatura *Critério delimitador da autorização* foi utilizada por Cristiane Mendonça, que, por sua precisão técnica, tomamos emprestada (*Competência tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 71)

Cr = Critério da restituição obrigatória do tributo recolhido – necessidade de restituição dos valores

Vf = Critério de validação formal – procedimento legislativo a ser adotado para a edição da norma geral e abstrata

DSn = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários.

Significa a faculdade do sujeito ativo editar norma instituindo a RMIT considerada

A norma de competência tributária, assim como qualquer outra norma jurídica em sentido estrito¹¹⁰, está organizada na forma de uma relação implicacional não modalizada, composta de um antecedente e um conseqüente. No antecedente desta norma, teremos a definição do *fato-competência*, enquanto no conseqüente, da *relação jurídica-competência*.

Vislumbramos na composição deste fato competência (antecedente da norma jurídica de competência) a existência de três aspectos ou elementos: (i) critério pessoal, (ii) critério espacial e (iii) critério temporal. Verificados estes aspectos, teremos o nascimento da relação jurídica de competência (conseqüente da norma de competência), representada por dois critérios: (i) critério pessoal e (ii) critério de delimitação de autorização de competência. Passemos à análise destes critérios de maneira mais detida.

¹¹⁰ Adotamos o conceito de norma jurídica em sentido estrito como o juízo hipotético condicional, composto por um antecedente e um conseqüente.

3.5.1. Dos elementos do antecedente da norma de competência

O antecedente da norma de competência, como falamos, é composto por elementos identificadores do fato competência, ou seja, da descrição dos aspectos a serem verificados para que a relação jurídica competência nasça, diante da forma implicacional da norma.

Este fato, para ser verificado, exige a presença de três aspectos, como falamos acima: (i) critério pessoal, (ii) critério espacial e (iii) critério temporal.

O aspecto pessoal da norma de competência se refere à verificação da pessoa eleita pela Constituição Federal como pessoa política detentora de competência. Em outras palavras, o critério pessoal representa a definição das pessoas jurídicas de direito público interno União, Estado-membro, Distrito Federal ou Município. Somente se estivermos diante de uma destas pessoas políticas é que poderemos identificar a aplicação da norma de competência.

Materializa-se, aqui, o ensinamento constante de que competência tributária é um atributo exclusivo dos entes tributantes. Se competência tributária é exercida por meio de exercício legislativo, somente pode ser titular de competência aquelas pessoas detentoras de competência legislativa, ou seja, as pessoas políticas.

Não discordamos que este aspecto poderia ser nomeado de *material*, sendo seu conteúdo a situação de ser pessoa jurídica de direito público interno.

Contudo, como se refere à definição de pessoa, preferimos a nomenclatura pessoal.¹¹¹

Assim, o aspecto pessoal do antecedente se refere à identificação da pessoa política, definida no texto constitucional.

Pelo aspecto espacial, temos a definição do local onde deve dar-se o fato da enunciação da norma de competência¹¹². Em outras palavras, o aspecto espacial define onde será relevante a configuração do aspecto pessoal do antecedente. Não se confunde com o âmbito de validade espacial da norma, mas sim com o local de sua aplicação, local onde se produz a linguagem demarcadora (construtora) da norma.

Por fim, pelo aspecto temporal, temos a definição do momento de aplicação da norma de competência, representando o momento do ingresso da norma no sistema de direito positivo.¹¹³ Este momento, obviamente, não se confunde com a validade temporal da norma, ou seja, com a questão de sua vigência, assim como não se confunde com o momento do exercício da competência, que nada mais é que a materialização da faculdade atribuída na relação jurídica prescrita no conseqüente desta norma de competência. A norma de competência tem sua vigência decorrente da promulgação da Constituição

¹¹¹ TACIO LACERDA GAMA prefere a nomenclatura *critério subjetivo*. “O critério pessoal do antecedente da norma de competência tributária indica o sujeito autorizado a criar tributos.” Em nota, prossegue o autor: “A identificação do sujeito competente é fundamental para o estudo da competência, na medida em que é esse sujeito que será encarregado de desempenhar a enunciação, criando normas jurídicas.” (*Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p.76).

¹¹² GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 77.

¹¹³ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 78.

Federal de 1988, com eventuais alterações decorrentes da manifestação da competência constituinte derivada.¹¹⁴

Presentes estes três critérios, haverá a incidência da norma de competência, dando causa ao conseqüente da norma.

3.5.2. Dos critérios do conseqüente da norma de competência

Conforme falamos, a norma de competência apresenta, em seu conseqüente, dois critérios: (i) critério pessoal (do conseqüente) e (ii) critério de delimitação de autorização de competência.¹¹⁵

O critério pessoal do conseqüente não se confunde com o critério pessoal do antecedente. Isto porque, no conseqüente, nós temos a relação jurídica de competência instaurada, de forma que haveremos de ter, aqui, dois pólos de sujeição (ativo e passivo), enquanto que no antecedente apenas a identificação de uma pessoa.

O sujeito ativo da norma de competência é a pessoa política constitucional detentora da competência tributária. Em outras palavras, o ente tributante definido como apto a criar determinado enunciado instituidor da norma tributária. Obviamente que aqui teremos a mesma pessoa definida pelo critério

¹¹⁴ Preferimos competência constituinte derivada à poder constituinte derivado, pelas razões anteriormente relacionadas ao diferenciarmos poder de competência.

¹¹⁵ CRISTIANE MENDONÇA (*Competência tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 71) apresenta como critérios do conseqüente a um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério delimitador da autorização, composto pelos limites formais (enunciação enunciada) e limites materiais (enunciados enunciados). Já TACIO LACERDA GAMA (*Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 86) elenca como critérios do conseqüente os identificadores da relação jurídica, nomeando-os de critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e objeto da relação, composto, por sus vez, da regra matriz possível e da destinação prevista para a arrecadação.

pessoal do antecedente, mas fazemos questão de recolocá-lo para podermos descrever a relação jurídica formada.

No pólo passivo, identificamos uma coletividade. Em outras palavras, todos aqueles que poderão ser tomados como sujeitos passivos da eventual norma a ser produzida, em caso de exercício da competência atribuída. Em outras palavras, todos os sujeitos passivos possíveis da norma introduzida pela Regra Matriz de Incidência Tributária eventualmente produzida.

Vale perceber que a sujeição passiva da norma de competência não implica em nenhuma obrigação imediata de cunho pecuniário, mas apenas a obrigação de se sujeitar aos efeitos da aplicação da norma de competência.

O segundo critério do conseqüente da norma de competência, por sua complexidade, será analisado em item próprio.

3.5.2.1. Do critério delimitador da autorização de competência

Ao descrever formalmente a norma de competência, propusemos a seguinte estrutura para o conseqüente da norma:

$$Cst = Cpc (Sa . Sp) . CDA [Vm (Cm . Cd . Cr) . Vf],$$

CDA = critério delimitador da autorização de competência

Vm = Critério de validação material – relacionado com o enunciado da norma a ser produzida, definida pelas características específicas do tributo

Cm = Critério material da norma geral e abstrata a ser produzida – materialidade passível de ser elencada

Cd = Critério de destinação do produto do tributo a ser criado – destinação das receitas

Cr = Critério da restituição obrigatória do tributo recolhido – necessidade de restituição dos valores

Vf = Critério de validação formal – procedimento legislativo a ser adotado para a edição da norma geral e abstrata

Já procedemos à análise do critério pessoal do conseqüente (Cpc), de forma que nos interessa neste momento o critério delimitador da autorização da competência (CDA).

Este critério delimitador da autorização de competência define os contornos da relação jurídica instaurada. Antes de mais nada, vale dizer que esta relação jurídica, assim como todas as demais, necessita estar relacionada por intermédio de algum dos modais deônticos de obrigatoriedade (O), faculdade (P) ou proibição (V).

No caso da norma de competência, a relação jurídica instaurada entre o sujeito, pessoa política, e a coletividade depende do exercício de uma faculdade. Em outras palavras, a norma de competência introduz uma autorização ao exercício, que dependerá da produção de outra norma, geral e abstrata, pelo ente competente (RMIT). O exercício da competência, para a quase totalidade da doutrina, depende de vontade do ente. Assim, somente poderemos dizer que o modal deôntico na relação é de faculdade ou permissão (P).¹¹⁶

¹¹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, ao comentar as características da competência tributária, não exulta em afirmar que o atributo da facultatividade não pode ser reconhecido em nosso

Esta permissão, contudo, deve ser exercida dentro de dois outros parâmetros, que servirão para analisarmos a validade sintática e semântica da norma de competência. São eles o (i) critério de validação material – Vm - e o (ii) critério de validação formal – Vf.

3.5.2.1.1. Critério de validação material

Pelo critério de validação material entendemos a descrição dos aspectos que podem ser tomados na edição da posterior norma (a RMIT, a ser introduzida pelo ente quando do exercício da competência atribuída pela norma de competência).

Entendemos importante esta definição, pois a norma de competência deve ser, como toda competência, limitada, estando, portanto, sujeita a determinados parâmetros, materiais e formais, impostos pelo titular do poder (diríamos, o povo, representado pela Assembléia Constituinte).

Os critérios da validação material nada mais fazem do que delimitar os exatos contornos da competência atribuída, que, volto a insistir, nunca é absoluta. O ente tributante, ao receber competência tributária, a recebe nos exatos termos definidos pela constituição. Estes critérios visam delimitar quais são estes limites, no sentido material.

ordenamento, na medida em que um dos tributos, o ICMS, deve ser obrigatoriamente criado pelos Estados, for força de seu caráter nacional. São suas palavras: “Todavia, a exceção vem aí solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole nacional, não é dado a qualquer estado membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame.” (*Curso de Direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, pág 224).

Estes critérios, ao tratarem de competência tributária, de instituição de regras matrizes de tributos, somente podem estar relacionados com os elementos identificadores de cada espécie tributária. Entendemos que os critérios de validação material devem abranger os critérios eleitos pelo legislador constituinte para diferenciar as várias faces da competência tributária, ou, em outros termos, as várias espécies tributárias.

Reafirmando: entendemos que as normas de competência são diferentes¹¹⁷ para cada espécie tributária. Com isso, teremos tantas normas de competência quantas forem as espécies tributárias. Para cada espécie tributária há uma norma específica atribuidora de competência ao ente titular.

Se assim o é, entendemos que estes critérios de validação material devem abranger os elementos utilizados para diferenciar as espécies tributárias. Conforme defendemos em capítulo específico, os critérios para esta diferenciação são: (i) a previsão de vinculação da materialidade do tributo a uma atividade estatal, (ii) a previsão de destinação específica para o produto da tributação e (iii) a previsão de restituição obrigatória dos valores arrecadados, após determinado lapso.

Sendo estes os critérios constitucionais que diferenciam as espécies tributárias, devem ser estes os critérios tomados para diferenciar a norma de competência relativa às diferentes espécies tributárias. Isto implicará, por

¹¹⁷ Diferentes no aspecto semântico, já que devem guardar homogeneidade sintática. Nesse sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI assim se manifesta: “Todas as normas apresentam a mesma estrutura sintática. Daí a afirmação de que o direito é um sistema que apresenta em suas unidades – as normas jurídicas válidas – homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Uma se justifica pelo fato de que as normas apresentam idêntica estrutura lógica; a outra decorre da diversidade de conteúdos dirigidos à região material da conduta social nas suas imanentes relações de intersubjetividade.” (*Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996, p. 38).

exemplo, na verificação de que a diferença entre a norma de competência para os impostos e a norma de competência das taxas estará, exatamente, na diferença específica entre estas espécies. Assim, faz-se necessário estabelecer a relação entre os elementos da classificação tributária e os elementos de diferenciação das normas de competência.

Entendemos este raciocínio importante na medida em que, com ele, podemos analisar a validade da norma de tributação levando em consideração não apenas o procedimento e o agente envolvido no processo de positivação, mas também os elementos semânticos. A norma introduzida pela RMIT será válida apenas se construída de acordo com a norma de competência, e esta análise somente poderá se pautar na norma definidora de competência.

Assim, identificamos na norma de competência os seguintes elementos de validação material: (i) critério material, (ii) critério de destinação e (iii) critério de restituição necessária.

3.5.2.1.1.1. Critério de validação material estrito *sensu*

O critério de validação material estrito *sensu*, que chamaremos a partir de agora apenas critério material, representa a análise da materialidade do tributo.

A norma de competência atribui ao seu destinatário a faculdade de enunciar uma nova norma, a RMIT. Esta nova norma, produto do exercício da competência, contudo, não pode prever como materialidade possível qualquer fato ou situação jurídica. A própria Constituição define estas materialidades possíveis, de forma que a norma atribuidora de competência deve delimitar este campo.

Este critério material nada mais é que a definição das hipóteses de incidência possíveis, as situações possíveis de serem tomadas no antecedente da norma instituidora do tributo, a RMIT. Como sabemos, para a classificação internormativa dos tributos, esta materialidade pode ser vinculada ou não vinculada a uma atividade estatal específica, de forma que teremos vinculação obrigatória para taxas e contribuições de melhoria e não a teremos para impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Importante perceber que este critério poderá, em alguns casos, simplesmente prever a inexistência de materialidade específica. Nas contribuições especiais, regra geral, as materialidades não foram definidas pelo texto constitucional, de forma que na norma de competência construída, não teremos a possibilidade de definição prévia do aspecto material da posterior RMIT a ser produzida. Teremos, apenas, a definição da não obrigatoriedade de alguma materialidade específica.

Assim, na norma de competência, haverá a descrição da necessidade ou não da vinculação da materialidade do fato gerador do tributo a ser instituído pelo exercício da competência atribuída por esta norma.

3.5.2.1.1.2. Critério de validação da destinação necessária

Pelo critério de destinação necessária, temos a definição, na norma de competência, do destino obrigatório a ser atribuído ao tributo a ser criado, quando do exercício da competência.

Entendemos que a destinação é elemento fundamental na caracterização das espécies tributárias e, assim sendo, deve constar da norma atribuidora da competência. Afinal, a competência para criar tributos depende de determinadas finalidades, definidas constitucionalmente.

Outra não é o entendimento de LUCIANO DA SILVA AMARO, que assim dispõe:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-las das outras ¹¹⁸

No mesmo sentido, MISABEU ABREU MACHADO DERZI:

A destinação da receita passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições ¹¹⁹

¹¹⁸ AMARO, Luciano da Silva. *Conceito e classificação dos tributos*, in *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, v. 15, n. 55, 1998, p. 285

¹¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BELEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*, 7 ed, atualizada por Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 598. Regra geral, para as contribuições especiais, não há, no texto constitucional, definição de materialidades dos tributos, mas apenas sua finalidade. Basta analisarmos a redação do art. 149 e 149 A da CF. Mesma técnica foi utilizada, ainda, com os empréstimos compulsórios. “Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) sociais, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 44). Nas palavras sempre precisas de SUSY GOMES HOFFMANN, temos que “a Constituição Federal apresenta, como características das contribuições, que estas devem ser instituídas para a concretização das finalidades previstas constitucionalmente; de acordo com essas finalidades, a atividade estatal que pressupõe a cobrança das contribuições ou estará vinculada à vantagem que ocasionou a um determinado grupo ou existirá em razão de um

A destinação do produto da arrecadação, constante da norma de competência, faz com que o exercício da competência deva respeitar esta previsão, de forma que, sendo elemento diferenciador das espécies, será elemento diferenciador das normas de competências.

Por tudo, haverá destinação necessária para as normas de competências de taxas, de empréstimos compulsórios e de contribuições especiais, enquanto não haverá tal previsão para as normas de competências de impostos e de contribuições de melhoria.

Assim, na norma de competência haverá a inclusão do elemento previsão ou não da destinação necessária do produto da arrecadação.

3.5.2.1.1.3. Critério de validação da restituição necessária

Por fim, percebemos que a Constituição Federal ainda adota, como elemento diferenciador das espécies tributárias, a previsão de restituição obrigatória dos valores arrecadados.

Importante, portanto, para diferenciarmos as normas de competências dos tributos, agregarmos o elemento restituição em sua estrutura.

determinado fato que ocasionou a referida atividade estatal. (*As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas, Copolla, 1996, p. 42). Outro não é o entendimento da maioria da doutrina nacional: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 170; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*, São Paulo, Editora Dialética, 2000, p. 238; CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 321; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 103.

Vale lembrar que esta restituição necessária se aplica por exigência constitucional, não se confundindo com a eventual possibilidade de restituição dos tributos, em decorrência de eventuais vícios ou ilegalidades, a chamada repetição do indébito tributário. A restituição que nos importa é aquela que faz parte da essência da figura tributária, como elemento definidor da espécie.

Haverá a previsão, na norma de competência, de restituição necessária apenas para os empréstimos compulsórios, não havendo para as demais normas relacionadas com as demais espécies. Esta exigência, conforme discutida no capítulo de classificação das espécies, decorre do regime jurídico dos empréstimos, aplicado ao tributo em questão.

Assim, haverá a inclusão, na norma de competência tributária, do elemento previsão de restituição obrigatória dos valores do tributo.

3.5.2.1.2. Critério de validação formal (ou procedimental)

Analisados os critérios de validação material, nos quais temos a determinação das características diferenciadoras das espécies tributárias, devemos ainda analisar o aspecto procedimental da norma de competência.

Conforme falamos, a norma de competência atribui aptidão, faculdade para a edição de novas normas, dentro de determinados limites. Estes limites, por sua vez, podem ser relacionados com aspectos materiais ou formais.

O critério formal da validação da autorização de competência dispõe acerca dos veículos introdutores habilitados pelo sistema. A autorização

compreendida na norma de competência deve ser exercida utilizando-se do procedimento definido pela lei e pela autoridade competente para tal.

Perceba-se que, agora, estamos no plano da validade sintática da norma de competência. Verificaremos, neste critério, se a competência foi exercida pela pessoa habilitada, seguindo o procedimento definido pela Constituição.

O critério de validação formal nada mais é que a definição pela Constituição do processo de produção da norma, de sua enunciação. Nas palavras de CRISTIANE MENDONÇA¹²⁰, este critério, chamado por ela de limite formal, seria composto pelas categorias normativas que estabelecem o procedimento a ser cumprido pelos sujeitos ativos para regular a criação de normas jurídicas tributárias.

O texto constitucional define as regras para a produção normativa, definindo o processo legislativo a ser seguido pelo legislador. Mais que isso, define, para alguns tributos, a necessidade de veículo introdutor específico, como quando exige lei complementar para algumas espécies.

O critério formal, portanto, trata da definição do processo legislativo adequado para o exercício da competência tributária, introduzida por sua norma instituidora. A própria constituição definirá as exigências específicas para cada figura.

¹²⁰ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 130.

3.6. Do controle da competência pelos critérios de validação material e formal

Toda a definição de critérios para a estrutura da norma de competência, como não poderia deixar de ser, tem uma finalidade: o controle da validade das normas produzidas pelo sujeito titular da competência.¹²¹

Isso quer significar que, ao receber a atribuição de competência pela norma introduzida, o sujeito ativo será titular da faculdade de seu exercício, sempre dentro e respeitando os critérios delimitadores da autorização. A competência deve ser exercida respeitando-se os critérios materiais e formais, sob pena de invalidade.

Desta forma, podemos vislumbrar que os agentes habilitados do sistema para proceder ao controle da validade das normas (normas de revisão sistêmica, nas palavras de TAREK MOISES MOUSSALLEN)¹²², deverão ater sua análise aos critérios de validação da autorização, tanto no que se refere aos elementos materiais, quanto aos elementos formais.

¹²¹ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA estabelece, como critérios para o controle de constitucionalidade das contribuições a verificação do respeito aos princípios da (i) capacidade contributiva, (ii) isonomia, (iii) razoabilidade, (iv) proporcionalidade, (v) preservação do núcleo essencial do direito e (vi) finalidade. (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 83).

¹²² MOUSSALLEN, Tarek Moises. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 94.

3.6.1. Do controle da validade pelo critério de validação material

Conforme adotamos inicialmente, a validade da norma está relacionada com o respeito ao procedimento de sua enunciação, assim como ao conteúdo de tal enunciação, ou seja, seu aspecto semântico.

Assim, ao analisarmos a edição da norma instituidora do tributo, i.é, a regra matriz de incidência tributária de determinado tributo, devemos proceder, imediatamente, a análise acerca do respeito aos aspectos materiais da norma definidora da competência.

Em outras, palavras, se a norma introduzida pelo exercício da competência deve retratar os contornos definidos na norma introduzida pela definidora da competência, nada mais natural do que imaginarmos que a norma introduzida respeite os elementos da norma de competência.

Assim, entendemos que a norma produzida pelo exercício da competência deve prever a mesma materialidade, a mesma destinação e a mesma restituição definida na norma atribuidora de competência. A RMIT deve respeitar os contornos da norma definidora da competência.

Assim, ao editar uma norma introdutora de um tributo da espécie imposto, esta norma deve ser construída respeitando os elementos da materialidade não vinculada, de ausência de destinação a ausência de restituição obrigatória. Assim como, ao editar uma norma instituidora de uma contribuição, deve ser respeitada a materialidade não vinculada, a presença da destinação obrigatória, assim como a ausência de restituição.

Obviamente, ao trabalharmos com o sistema de referência que entende não haver direito se não retratado em linguagem competente, entendemos que a lei instituidora do tributo, produto de exercício da competência, deve prever os elementos essenciais da norma de competência, quais sejam, a materialidade, a destinação e a restituição.

Todos os enunciados relativos a determinado tributo devem respeitar os contornos definidos na regra definidora da competência. Assim, violará a Constituição Federal o enunciado que preveja destino específico à receita de impostos, vinculação a materialidade de imposto, desvinculação de receita de contribuições, e assim sucessivamente.

Desta forma, os enunciados estarão em franca colisão com a norma de competência, de modo que a norma inserida pela regra matriz de incidência produzida deverá ser determinada inválida, por intermédio de sua expulsão do sistema (após a produção de nova norma, nova linguagem).

Portanto, percebemos que os elementos materiais são importantes na definição da validade da norma introduzida pelo exercício da competência.

3.6.2. Do controle da validade pelo critério de validação formal

Já no que se refere ao controle decorrente da validação formal, temos a necessidade do respeito ao procedimento para a criação e introdução dos enunciados relacionados ao tributo.

Vimos que a norma de competência definirá o sujeito competente, a espécie normativa, o procedimento sintático da enunciação da norma. Esta

definição, obviamente, não se faz sem propósito. A norma decorrente de enunciados produzidos sem o respeito às formalidades definidas na norma de competência serão, obviamente, viciadas. Estas normas poderão ser expulsas do sistema, pela produção de nova norma, pelos agentes competentes para tal controle.

Mais uma vez, a norma de competência serviu de referência para a verificação da validade da norma instituidora do tributo, apesar de seus efeitos imediatos se referirem apenas à definição da norma de competência, e não a RMIT especificamente.

Importante perceber que entendemos pela possibilidade de controle da validade tanto pelo critério material, como pelo critério formal. Ambos os aspectos podem ser verificados na busca da conformação dos critérios de validade.

Não discordamos da argumentação no sentido de que as normas inseridas no sistema gozam de uma presunção de validade, sob pena do sistema jurídico tornar-se inoperável.

Esta presunção parte da idéia de que os enunciados produzidos com um mínimo de juridicidade devem ser considerados válidos, até que outra norma os retire do sistema, reconhecendo sua invalidade. Esta presunção decorre, normalmente, do procedimento de produção, chamados por nós de critério de validação formal.

O respeito ao procedimento de enunciação da norma gera uma presunção de validade formal. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, temos:

E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema 'S', ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para este fim.¹²³

Nas palavras de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, em sentido similar, temos:

Se, na composição deste fato jurídico, temos o ato de um agente reconhecido pelo ordenamento como competente, posto em conformidade com o procedimento previsto para a criação do adequado veículo normativo pelo sistema, então temos uma norma jurídica válida.¹²⁴

Contudo esta validade formal não exaure nossa análise. A norma definidora de competência, ao estatuir critérios outros além do procedimento formal, do processo de enunciação, acaba por exigir que se verifique, também, estes demais elementos. Assim, posta a norma no sistema, seguindo-se um procedimento normalmente apto, com um mínimo de juridicidade, esta norma deverá ser considerada válida até que seja analisada, pelos órgãos competentes, com base nos critérios de validação formal e material. Até a produção desta nova norma, entendemos pela existência da presunção de validade no sistema.

Concluindo o presente capítulo, portanto, entendemos extremamente relevante a definição dos critérios de validação da norma de competência, na

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, pág 81.

¹²⁴ SANTI, Eurico Marcos Dinis de. *Lançamento tributário*, Max Limonad, São Paulo, 1999 pág 64.

medida em que sentiremos necessários reflexos de seus contornos na análise da norma produzida pelo ente detentor da competência, o ente enunciador da regra matriz de incidência tributária.

3.7. Da regra matriz conformada pela norma de competência tributária

Diante das colocações acerca da norma de competência tributária, se impõe a necessidade de complementarmos a regra matriz de incidência tributária.

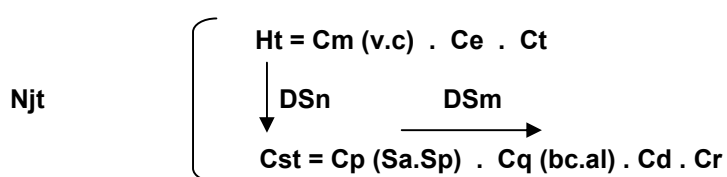
Essa complementação, em verdade, não parte da premissa que seja uma norma incompleta, mas apenas, da verificação de que com a configuração inicialmente proposta, não se exaure a possibilidade de sua utilidade para fins de determinação da espécie tributária.

Por isso, propomos a inclusão, na regra matriz, dos aspectos necessários para a diferenciação das espécies, quais sejam, destinação e restituição dos valores.

Obviamente que esta inclusão não se destina a afastar a forma ou a utilidade do estudo da norma introduzida pela regra matriz, em seu contorno inicial, mas apenas dar-lhe nova amplitude. A rigor, não estamos criando nova regra matriz, mas apenas agregando alguns elementos e criando, isso sim, nova norma, definidora do regime jurídico das espécies tributárias. Entendemos que a regra matriz, em sua composição original, representa, sem retoques, a relação jurídica tributária. A descrição do fato de possível ocorrência e a prescrição da relação entre os sujeitos de direito nos dá dados absolutamente essenciais para o estudo das figuras tributárias, contudo, não nos permite, em todas as

oportunidades, definir a espécies tributárias. Por isso, apenas, a complementação da regra.

Diante disso, esta norma definidora das espécies tributárias, (regra matriz acrescentado dos elementos definidores da competência), ficaria assim demonstrada graficamente:



Onde:

Njt = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência

Ht = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

≡ = equivalência

Cm = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática

v = verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta

. = conectivo lógico conjuntor

c = complemento do verbo

Ce = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar

Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo

Cst = consequência tributária, conseqüente, proposição conseqüente, prescritor normativo

Cp = critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, devedor

Cq = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

bc = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

al = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

DSn = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários.

Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor ↔. ¹²⁵

Cd = Destinação específica da receita tributária, definida pela CF.

Cr = Obrigatoriedade de restituição dos valores, definidos pela CF.

Desta forma, a análise da norma definidora da relação jurídica tributária terá o condão de permitir a identificação da espécie tributária, assim como de determinar a verificação de aspectos do regime jurídico diferenciador das espécies.

Certamente que poderíamos ainda discutir a possibilidade de inclusão de outros elementos nessa norma, tais como princípios, imunidades específicas, entre outros. O argumento que afasta esta possibilidade é o mesmo que afasta, na confecção da norma de competência, os demais aspectos do regime jurídico tributário específico dos tributos: não são necessários para a diferenciação das espécies. O respeito ou não ao princípio da legalidade, por exemplo, certamente é

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 341.

importante e característico de alguns tributos, contudo, este dado não é relevante para a definição da espécie tributária. Como a representação gráfica se propõe a descrever o mínimo irreduzível do deôntico para a identificação das espécies tributárias, este dado, apesar de correto, passa a ser desnecessário.

CAPÍTULO IV – Das espécies de contribuições em nosso sistema tributário

4.1. Da natureza jurídica das contribuições especiais. 4.1. Das contribuições especiais no sistema jurídico tributário brasileiro. 4.2. Natureza jurídica. 4.3. Das espécies de contribuições especiais. 4.3.1. Sociais. 4.3.1.1. Definição da ordem social. 4.3.1.2. Das contribuições sociais em espécie. 4.3.1.2.1. Contribuições especiais sociais para a seguridade social ordinárias. 4.3.1.2.2. Contribuições especiais sociais para a seguridade social residuais. 4.3.1.2.3. Contribuições especiais sociais gerais. 4.3.1.2.4. Conclusões acerca das contribuições sociais. 4.3.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais. 4.3.3. Contribuições Interventivas. 4.3.3.1. Definição da ordem econômica na constituição federal e das formas de intervenção estatal na economia. 4.3.3.1.1. Formas de intervenção direta na economia. 4.3.3.1.2. Formas de intervenção indireta na economia. 4.3.3.1.3. Relacionando as formas de atuação e as formas de custeio da atividade estatal. 4.3.3.2. Os princípios da ordem econômica na Constituição Federal. 4.3.3.3. As materialidades permitidas para as contribuições interventivas. 4.3.4. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública

4.1. Das contribuições especiais no sistema jurídico tributário brasileiro.

Nosso sistema jurídico tributário admite a existência de diferentes espécies tributárias. Como vimos anteriormente, contudo, não há um consenso doutrinário ou jurisprudencial sobre o tema, seja na doutrina pátria, seja na doutrina alienígena¹²⁶.

A maior divergência se encontra, sem dúvida, na configuração ou não das contribuições especiais como espécies autônomas de tributo, em relação aos impostos e taxas.

Interessante anotarmos a definição da espécie tributária contribuições no Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), elaborado por Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Souza e Giuliani Fonrouge, em 1967:

Modelo OEA/BID: Art 14º: Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales. (...) Art 17º: Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener u destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.¹²⁷

¹²⁶ Para aprofundamento das divergências doutrinárias estrangeiras, ver o excelente estudo de direito comparado procedido por PAULO AIRES BARRETO, em sua tese de doutoramento apresentada junto a PUC SP, sob o título *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005.

¹²⁷ Citado por BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 103.

Neste modelo colacionado¹²⁸, percebemos a definição de contribuições como tributos especiais, com destinação específica, diferentes dos impostos e taxas. Importante perceber que não podemos buscar uma exata correspondência desta definição com o modelo brasileiro, já que são sistemas jurídicos independentes e diferenciados¹²⁹. De qualquer forma, contudo, percebemos, nos dois sistemas, a nítida diferenciação entre as espécies impostos, taxas e contribuições (especiais), assim como a exigência, para a última categoria, da necessidade de uma atividade estatal de beneficiamento de um grupo, assim como uma necessária destinação dos recursos para esta atividade.

O signo contribuição, como muitos outros no direito, pode apresentar a característica da ambigüidade, de forma que necessário se faz a utilização de um processo de elucidação para correto manejo do termo.

Aproveitando-nos do trabalho realizado por PAULO AIRES BARRETO, podemos identificar na legislação, doutrina e jurisprudência a utilização do signo contribuição nas seguintes acepções: (i) espécie pertencente ao gênero tributo, (ii) imposto de escopo, (iii) tributo vinculado a uma atuação estatal, descrita no antecedente da norma de tributação, (iv) tributo vinculado a uma atividade estatal, que é causa de sua instituição, mas não vem referida no antecedente da regra

¹²⁸ Em sentido similar foram as conclusões da 2ª Reunião Regional Latino Americana de Direito Tributário, particularmente a Resolução de número I, no seguinte sentido: I – Lãs contribuições especiales son tributos com características propias que lãs distinguen de los impuestos e de lãs tasas. (Conforme IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *As contribuições especiais no sistema tributário brasileiro, Caderno de Pesquisas tributárias, Resenha Tributária*, n.2 1997, p.261).

¹²⁹ Nos recomenda, MARCO AURELIO GRECO, que “Tratando-se de doutrina estrangeira é necessário muito cuidado na sua análise, pois sistemas jurídicos, como por exemplo os europeus, têm perfil bastante diferente do brasileiro, de modo que as conclusões que a doutrina estrangeira extrai em relação à figura, mesmo em extensas e profundas monografias sobre o tema, podem não ter uma adequação direta e imediata em se tratando do Brasil”. (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*, São Paulo, Ed Dialética, 2000, p.09).

matriz de incidência tributária, (v) tributo cujo critério material é o resultado de uma atuação estatal mais uma circunstância intermediária, (vi) tributo cujo critério material é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte, cujo produto da arrecadação é destinado a uma atividade estatal, (vii) tributo cujo pagamento é contrapartida de uma vantagem ou benefício ao contribuinte, decorrente de uma atividade estatal, (viii) tributo que tem como causa para sua instituição uma atividade estatal, da qual decorra uma vantagem ou benefício ao contribuinte, (ix) tributo que tem como causa para a sua instituição uma atividade estatal, independente de tal atividade estatal vir a gerar vantagem ou benefício ao contribuinte, (x) tributo devido em face da realização de obra pública que decorra valorização imobiliária, (xi) tributo devido por força de valorização imobiliária gerada por obra pública, (xii) vocábulo equivalente a tributo, (xiii) quantia em dinheiro proveniente de pagamento de tributo, (xiv) quantia em dinheiro destinada a uma finalidade específica, que deu causa a instituição do tributo, (xv) espécie de tributo de validação finalística, (xvi) figura *sui generis*, (xvii) exigência não tributária.¹³⁰

Conforme tratamos em capítulo anterior, vislumbramos as contribuições especiais como espécie tributária autônoma, que possui por fato gerador uma materialidade não vinculada a uma atividade estatal, destinada ao custeio específico de uma atividade estatal, de forma permanente (ausência de previsão de devolução dos valores).

¹³⁰ Acepções do vocábulo tributo anotadas por BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 108.

Esta definição de contribuição especial decorre de nossa postura classificatória com base em três diferentes critérios (materialidade, destinação e restituição) que, combinados, dão ensejo às espécies impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A doutrina brasileira adota diferentes definições destas contribuições especiais. Para ilustração de nosso trabalho, passemos a verificar algumas delas.

PAULO DE BARROS CARVALHO assim se manifesta: “Não é de agora que advogamos a tese de que as contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que denominamos de tipologia tributária no Brasil”.¹³¹

Por sua vez, ROQUE ANTONIO CARAZZA ensina: “Estamos, portanto, em que estas contribuições são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de impostos ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem.”¹³²

Já a lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO é: “As contribuições, quando a finalidade não implica em uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). (...) Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil, (salvo a de melhoria) pode ser efetivamente

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 43.

¹³² CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18º Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 520.

uma contribuição – entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica – ou pode ser imposto, quer dizer, o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto.”¹³³

ALFREDO AUGUSTO BECKER, dispunha: “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem de tributo de natureza mista, porem, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.”¹³⁴

A enumeração de definições doutrinárias apenas nos mostra a celeuma formada em nosso sistema jurídico, na busca de uma correta definição desta espécie tributária. Passemos a tentativa de buscar alguns elementos para esta definição.

4.2. Natureza jurídica

A correta definição da natureza jurídica de determinado instituto reflete-se na escolha do apropriado regime jurídico. Importante, mais uma vez, alertarmos que o regime jurídico será determinado pela natureza jurídica

¹³³ O autor classifica as espécies tributárias em tributos vinculados e não vinculados. Os tributos não vinculados, por sua vez, podem ser divididos em impostos gerais, impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) e impostos especiais, afetados ou finalísticos (contribuições especiais não sinalagmáticas – seguridade social – interventivas e corporativas). Já os tributos vinculados, são divididos em taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias (sinalagmáticas). COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 9ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2006, p. 446.

¹³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 1998, p. 330.

específica do objeto analisado e não o contrário. Nas palavras de EURICO MARCOS DINIS DE SANTI, “dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na falácia da inversão do efeito pela causa.”¹³⁵ Segundo GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO “definir é, etimologicamente, delimitar. Em Lógica, a definição consiste em circunscrever exatamente a compreensão de um conceito, ou, em outras palavras, dizer o que uma coisa é.”¹³⁶

A correta caracterização da natureza jurídica das contribuições, portanto, mostra-se essencial para o avanço de nosso estudo.

Como vimos nas definições dos diversos autores colacionados, alguns não vislumbram nem sequer uma espécie tributária nas contribuições¹³⁷, baseados na constatação de que o regime aplicável às contribuições somente é o tributário em virtude da determinação expressa da Constituição Federal.

Contudo, não concordamos com tal posicionamento. Apoiados na maioria da doutrina e na jurisprudência, inclusive do STF¹³⁸, entendemos que as contribuições são espécies tributárias, e somente por isso, são sujeitas ao regime tributário.

¹³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*, Justiça tributária, São Paulo, Editora Malheiros, p. 145.

¹³⁶ MIGUEZ DE MELLO, Gustavo. *Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A contribuição ao Finsocial*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Lei Complementar Tributária*, vol. 15, p. 361. No mesmo sentido: BIANCO, João Francisco, “Limites da integração no direito tributário”, in COSTA, Alcides Jorge, SHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso B. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003, vol. 17, p. 57.

¹³⁷ Marco Aurélio Greco entende que as contribuições são espécies tributárias *sui generis*, o que significaria dizer que são figuras não tributárias, mas sujeitas ao regime jurídico tributário, por imposição da constituição (*Contribuições – uma figura sui generis*, p.79). PAULO AIRES BARRETO ainda cita VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, para quem as contribuições também não seriam tributos, já que o constituinte determinou a aplicação do regime tributário, o que seria desnecessário se tributos fossem (ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais*, in *Cadernos de pesquisas tributárias. Contribuições sociais*, Vol. 17, p. 302).

¹³⁸ RE 138.284, Rel Min Carlos Velloso. .

Como bem elucidava o incomparável GERALDO ATALIBA, uma prestação pecuniária ao Estado pode configurar obrigações de diferentes naturezas jurídicas. São suas palavras:

Toda a vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo ¹³⁹

Na mesma linha, o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO também atribui caráter tributário às contribuições, constatando que o fato do legislador constituinte, de maneira expressa, ter determinado a aplicação de alguns enunciados do regime tributário, nem por isso, reconheceu natureza não tributária ao instituto, mas ao contrário, afirmou tal natureza. ¹⁴⁰

PAULO AIRES BARRETO, mais uma vez, alerta que o fato de não se aplicar o regime jurídico tributário em sua plenitude às contribuições não lhes retira o caráter tributário.¹⁴¹ Basta lembrar que nem todas os enunciados do regime jurídico tributário são aplicáveis, em sua integralidade, às demais espécies tributárias. Todos afirmam, categoricamente, que a definição das taxas não pode ser feita com base no princípio da capacidade contributiva, mas nem por isso,

¹³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo, Editora Malheiros, 1997, p. 34.

¹⁴⁰ *Curso de Direito tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 43.

¹⁴¹ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 116.

alguém alega que perdem a natureza tributária. Não é requisito do tributo a sujeição plena à todos os ditames do regime jurídico tributário. Em outras palavras, o regime jurídico tributário não precisa ser aplicado integralmente a todos os tributos.

A natureza jurídica das contribuições não deve ser definida com base em seu regime, mas sim em suas características específicas. Em outras palavras, as contribuições serão tributos se satisfizerem os requisitos necessários do conceito de tributo.¹⁴²

Assim, ao confrontarmos as características das contribuições com os elementos do conceito de tributo, não temos dificuldade em perceber que haverá uma correspondência de significados, de forma que podemos afirmar possuírem natureza tributária as contribuições.

Em sendo reconhecida sua natureza jurídica tributária, outra opção não restaria senão a afirmação que o regime jurídico tributário a elas se aplica, em sua totalidade ou não. Obviamente que, seja por suas características específicas, seja por exclusão expressa, alguns preceitos do regime jurídico tributário podem ser afastados, sem que se comprometa a natureza tributária das contribuições.

Não nos parece causar dúvida, no que se refere à definição de sua natureza jurídica tributária, a presença da característica da parafiscalidade, lembrada por PAULO AIRES BARRETO.¹⁴³

¹⁴² Nos termos do art 3º do CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁴³ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 118.

Parafiscalidade nada mais é que a circunstancia específica de determinados tributos serem destinados para pessoas diferentes dos entes tributantes, dando a eles a competência para a cobrança e utilização dos valores devidos. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, a parafiscalidade é o “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.”¹⁴⁴

Em excelente trabalho, NICOLAU KONKEL JUNIOR aponta como origem histórica da parafiscalidade no Brasil a criação da Associação Comercial da Bahia, que cobrava emolumentos pelos negociantes interessados nas funções administrativas do órgão.¹⁴⁵

SYLVIO SANTOS FARIA, em obra específica sobre o tema, define parafiscalidade da seguinte forma:

Uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meio indiretos, inclusive pelas próprias repartições do Estado.¹⁴⁶

¹⁴⁴ *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 237. HAMILTON DIAS DE SOUZA, cita GIULIANI FONROUGE (*Derecho Financero*, 2 Ed, Buenos Aires, Editora Depalma, 1970, p.1026), definindo “ la parafiscalidad es la categoria de contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias debidas em razon de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de especiales actividades Del Estado” (in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2006, p. 631.

¹⁴⁵ *Contribuições sociais*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 62.

¹⁴⁶ FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Editora Progresso, 1955, p. 51.

Continua o autor, reconhecendo a importância da parafiscalidade:

Criando novas pessoas de direito público para exercerem uma função que lhes é própria, mas para a qual não está tecnicamente aparelhado, delegando uma parcela de sua competência a certas organizações privadas e elaborando uma nova técnica de arrecadação de recursos para atender aos seus gastos astronômicos, o Estado Moderno ensejou o aparecimento de uma finança típica, com peculiaridades e objetivos próprios, denominada pelo professor Morselli de 'finança complementar' e batizada no inventário Schuman de 'parafiscalidade'¹⁴⁷

A doutrina mais moderna estuda a parafiscalidade como um instituto relacionado à capacidade tributária ativa.

Esta capacidade tributária ativa nada mais é que a aptidão de determinada pessoa figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, ou seja, de figurar como credor da obrigação, podendo exercer os atos tendentes à fiscalização e arrecadação do tributo. Certamente, esta aptidão não se confunde

¹⁴⁷ FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Editora Progresso, 1955, p. 18. O Inventário Schuman foi produzido em 1946, na França, pelo ministro da fazenda, procurando elaborar um relatório acerca das finanças públicas do país, agrupando, sob a rubrica de "parafiscalidade" todos os aportes em favor de órgãos descentralizados com finalidades sociais e de regulação econômicas, conforme explicação de NICOLAU KONKEL JUNIOR, obra citada, p. 64. RUBENS GOMES DE SOUZA, escreveu que "a idéia de uma finança paralela a estatal, referida a certas entidades ou comunidades, não necessariamente públicas, integrantes do grupo social, já existia em germe nos economistas ou financistas italianos (...). Entretanto, quem a sistematizou procurando dar-lhes feições não apenas econômico-financeira, mas também jurídica, próprias, foi MORSELLI, em seu livro 'Le finanze degli Enti Pubblici non Territoriali' (Pádua, 1945), isto é, finanças das entidades paraestatais, especificamente das autarquias." (*Natureza tributária da contribuição para o FGTS*, Revista de Direito Público, São Paulo, v. 17, Jul/Set 1971, p. 314.

com a competência tributária, definida como a aptidão dos entes tributantes para a edição de normas instituidoras de tributos.

Em obra definitiva acerca do tema ROQUE ANTONIO CARAZZA define a parafiscalidade.

Atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente impositor, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetivos.¹⁴⁸

Apesar destas avalizadas doutrinas, entendemos que a parafiscalidade não exige, necessariamente, a figura da capacidade tributária ativa¹⁴⁹. Em outras palavras, não entendemos como requisito para o respeito às regras da parafiscalidade, a obrigatória delegação da função de arrecadação do tributo.

Entendemos que a parafiscalidade exige, sem sombra de dúvidas, a destinação específica dos recursos a órgão ou fundo específico, assim como a

¹⁴⁸ CARAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1977, p. 28. A doutrina estrangeira estabelece que é um esforço em vão buscar uma classificação jurídica única para todos os recursos dos organismos de seguridade social. As características das prestações resultarão do sistema adotado pelo legislador, sendo, portanto, em definitivo, um problema de direito positivo que será resolvido em cada tempo e lugar determinados, de acordo com os ideais de justiça e as características econômicas e sociais imperantes (RAMÓN VALDES COSTA, *Curso de Derecho tributário*, 2 Ed, Santa Fé de Bogotá, Ed Temis, 1996, p.211.

¹⁴⁹ O STF assim se manifestou, nos RE 138.284-8/CE e RE 146.733/SP. Trecho do voto, relatado pelo Ministro Moreira Alves: "...não há como vislumbrar na Constituição proibição a que a União institua e arrecade contribuição social expressamente prevista no art 195, I, incidente sobre o lucro dos empregados, desde que destine os recursos exclusivamente à seguridade social".

necessária independência destes órgãos ou fundos na gestão de tais recursos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo na relação jurídica tributária.¹⁵⁰

Ao analisar a necessidade de delegação da capacidade tributária ativa como requisito para a materialização da parafiscalidade, NICOLAU KONKEL JUNIOR estabelece o seguinte:

Alguns autores sustentam uma parafiscalidade necessária, tendo em vista a afetação da receita das contribuições a fins específicos. No entanto, logicamente, a afetação não implica o exercício das funções administrativas de arrecadação e fiscalização, desde que a lei assegure a destinação dos recursos aos fundos e órgãos contemplados com o produto da arrecadação. O mesmo se verifica com a fiscalidade: a delegação das atribuições de fiscalizar e arrecadar tributos (artigo 7º do CTN) não significa que o ente político competente estará privado da respectiva receita. (...). Como restou demonstrado, o exercício da competência tributária ativa pelo próprio ente competente (ou até por terceiro diverso do beneficiário da arrecadação) não desnatura a parafiscalidade, pois esta circunstância é periférica e contingente para configurá-la.¹⁵¹

¹⁵⁰ Entendemos perfeitamente possível a realização da arrecadação pelo ente competente, desde que proceda a imediata e incondicional transferência dos recursos para a destinação constitucional específica. No mesmo sentido, MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, ao dispor que entende plenamente possível o ente tributante proceder a arrecadação, integrando seu orçamento fiscal, desde que, posteriormente, pelo mecanismo de transferência, proceda o repasse ao órgão ou fundo definido constitucionalmente. (in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7 edição, atualizada, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1999, p.595.

¹⁵¹ Concluiu, por fim, o mesmo autor, que duas são as marcas para a parafiscalidade: (i) destinação específica do produto de sua arrecadação a órgão ou fundos constitucionalmente competentes e (ii) gestão destes recursos por esses mesmos órgãos ou fundos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo. (*Contribuições sociais*, São Paulo, Ed Quartier Latin, 2005, p. 82. PAULO DE BARROS CARVALHO salienta que até mesmo pessoas físicas poderiam, em tese, ser atribuídos da função de arrecadação dos tributos (*Curso de direito tributário*, São Paulo, Ed Saraiva, 2005, p. 202).

Percebemos, portanto, que a parafiscalidade, atributo das contribuições especiais, relacionado ou não com a delegação da capacidade tributária ativa, não pode ser invocada como elemento para tentar afastar a natureza jurídica tributária das contribuições.

Definida a premissa da natureza tributária das contribuições especiais, passemos as suas espécies.

4.3. Das espécies de contribuições especiais

Diante das premissas fixadas, afirmamos que as contribuições especiais são espécies autônomas de tributos, não se confundindo com os impostos, taxas e contribuições de melhoria, apesar de suas notas de semelhanças.¹⁵²

Enfatizando a natureza jurídica diversa dos institutos, FABIANA DEL PADRE TOMÈ, citando PAULO DE BARROS CARVALHO e RICARDO GUIBOURG, assim se manifesta:

*...‘uma cosa es una cosa, y outra cosa es outra cosa’.*¹⁵³ Eis, em pouquíssimas palavras, a explicação para o nosso posicionamento. Segundo o princípio lógico da identidade, dois elementos somente são iguais se todas as suas características forem comuns. *‘x=y se, e somente se, x tiver toda a*

¹⁵² Esta expressão foi utilizada originariamente por LUCIANO DA SILVA AMAJRO, em seu clássico *Direito tributário brasileiro*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 87.

¹⁵³ GUIBOURG, Ricardo A e outros. *Lógica, proposición e norma*, Bueno Aires, Astrea, 1995, p. 83.

propriedade que y tenha, e y tiver todas a propriedade que tenha x' ¹⁵⁴.

Conseqüentemente, só poderemos afirmar que a contribuição não é espécie autônoma, confundindo-se com outra categoria de tributo (ora imposto, ora taxa) se estes possuírem idênticas características. ¹⁵⁵

Nos termos do artigo 149 da CF, as contribuições podem ser divididas em (i) sociais, (ii) corporativas e (iii) interventivas. Fruto da alteração decorrente da emenda constitucional 39, foi introduzida uma nova espécie, a (iv) custeadora do serviço de iluminação pública.

Não precisamos relembrar que a classificação das contribuições, por si só, é matéria controvertida na doutrina, nacional ou estrangeira. Contudo, muito interessante e elucidativo se faz, neste momento, trazermos à colação posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, que, por diversas vezes, se manifestou pela independência da figura das contribuições especiais:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162.(...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação, são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1) de melhoria (CF, art 145, III); c.2) parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1) sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art 195, I, II e III), c.2.1.1. outras de seguridade social

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito, Lógica Jurídica*, p.76.

¹⁵⁵ TOME, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*, Belo Horizonte, Juruá Editora, 2002, p. 90.

(CF, art 195, § 4º), c.2.1.3) sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art 212, § 5º, contribuições para SESI, SENAI, SENAC, CF, art 240); c.3) especiais; c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art 149) e c.3.2) corporativas (CF, art 149). Constituem, ainda, espécies tributárias, os empréstimos compulsórios.¹⁵⁶

Nos termos da decisão colacionada, importante notarmos que o STF entende pela natureza jurídica independente e distinta das contribuições, o que não significa o final da controvérsia, até porque representa o entendimento momentâneo do tribunal, mas que, ao mesmo tempo, não pode ser ignorada, posto que representa a posição do agente competente do sistema para interpretar as normas constitucionais.

Antes de iniciarmos nossa análise acerca da cada espécie de contribuições, é imperioso que definamos um critério, ao menos geral, para a sua diferenciação.

Entendemos, conforme discorremos anteriormente, que as contribuições são tributos qualificados por sua finalidade. Em outras palavras, o legislador constituinte, ao atribuir competência para sua instituição, definiu uma finalidade a ser alcançada pela tributação por meio das contribuições.

Nas palavras de HAMILTON DIAS DE SOUZA, temos:

¹⁵⁶ RE 138.284-CE, relator Ministro Carlos Velloso. Apesar da classificação proposta pelo STF disponha sobre quatro espécies tributárias, ela se mostra importante por deixar clara a independência das contribuições especiais.

Portanto, a contribuição consiste num instrumento tendente a viabilizar a atuação da União em setor específico de uma das áreas indicadas pela Constituição, ou, se assim se preferir, em subáreas daquelas mencionadas no art. 149. Frise-se que a contribuição deve ser necessária e adequada para alcançar o objetivo perseguido.¹⁵⁷

Nunca é demais lembrar que esta finalidade buscada pela tributação por meio das contribuições será revertida em necessária destinação dos resultados. O produto da tributação por meio de contribuições deve ser revertido, obrigatoriamente, para o atendimento da finalidade específica do tributo. Relacionando com a norma de competência tributária, tal finalidade estará retratada no critério de validação material destinação.

Assim, a diferença fundamental entre as contribuições sociais, corporativas, interventivas e custeadoras do serviço de iluminação estará em sua finalidade, em sua destinação. Cada uma delas deverá ser utilizada como fonte de recursos específicos na manutenção da atividade estatal específica para atingimento de sua finalidade.¹⁵⁸

Fruto desta destinação específica, alguns autores verificam, nas contribuições, a característica identificada como referibilidade¹⁵⁹. Este atributo representa o vínculo necessário entre a atividade custeada pela contribuição e as

¹⁵⁷ SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições especiais*, in *Curso de Direito tributário*, coordenador MARTINS, Ives Gandra da Silva, 9 ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2006, p.636.

¹⁵⁸ Importante salientar que o fato de entendermos que a contribuição deve ser destinada a manutenção da atividade estatal não implica na necessidade de arrecadação ser procedida pelo ente estatal, necessariamente. Conforme falamos, a parafiscalidade pode ser alcançada sem a delegação da capacidade tributária ativa, desde que se garanta o efetivo repasse dos recursos para a finalidade, órgão ou fundo específico.

¹⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5ª ed. 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

peças que eventualmente suportam o tributo. Em outras palavras, representaria um benefício, direto ou indireto.

Nas palavras da sempre precisa SUSY GOMES HOFFMANN, temos que:

A Constituição Federal apresenta, como características das contribuições, que estas devem ser instituídas para a concretização das finalidades previstas constitucionalmente; de acordo com essas finalidades, a atividade estatal que pressupõe a cobrança das contribuições ou estará vinculada à vantagem que ocasionou a um determinado grupo ou existirá em razão de um determinado fato que ocasionou a referida atividade estatal.¹⁶⁰

No mesmo sentido, novamente, HAMILTON DIAS DE SOUZA:

Conseqüência desta destinação específica é que a exigência das contribuições somente pode ser feita, em regra, dos indivíduos que compõem um grupo que tenha interesse qualificado na atuação do Estado. É importante registrar, todavia, que tal interesse, por vezes chamado de benefício, vantagem ou referibilidade, não consiste, necessariamente, num proveito concreto ao sujeito passivo. Trata-se de qualquer interesse diferenciado, especial, que alguém tenha em determinada atividade estatal, passível de justificar a sua participação no custeio das despesas públicas de forma distinta dos demais. Significa uma vantagem individual suposta, admitida como presunção absoluta pela lei, A vantagem, em si, é do grupo

¹⁶⁰ HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas, Copolla, 1996, p. 42.

que, como um todo, justifica e sofre os efeitos da atuação estatal, a ser custeada pela contribuição.¹⁶¹

Por conclusão, citamos as palavras de GERALDO ATALIBA, acerca da referibilidade das contribuições:

... a hipótese de incidência das contribuições é uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexó que o vincula a ela (ação estatal), ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da obrigação) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexó entre esta (ação) e aquele (o obrigado).¹⁶²

Em outras palavras, podemos identificar nas contribuições, um vínculo entre as pessoas colocadas no pólo passivo da obrigação tributária e os atingidos pela atividade estatal específica a ser custeada pela contribuição especial.¹⁶³

Esta regra, contudo, não nos parece ser aplicada às contribuições especiais destinadas ao custeio da seguridade social, tendo em vista a previsão expressa do artigo 195 da CF, que estabelece o custeio por toda a coletividade,

¹⁶¹ SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições especiais*, in *Curso de Direito tributário*, coordenador MARTINS, Ives Gandra da Silva, 9 ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2006, p.636.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 160.

¹⁶³ Assim, os eventuais sujeitos passivos de contribuições de intervenção, somente podem ser aqueles que sofrerão os impactos da intervenção estatal, os sujeitos passivos das contribuições de interesse de categoria profissional, apenas os membros da categoria específica, e assim sucessivamente.

que nada mais é que a previsão do chamado princípio da solidariedade¹⁶⁴. Para esta espécie de contribuição, entendemos pela desnecessidade de se buscar tal vínculo, sendo, portanto, uma exceção à referibilidade¹⁶⁵. Até por isso, entendemos que tal atributo não deve ser considerado como elemento determinante para a classificação desta espécie tributária.¹⁶⁶

Passemos à análise das espécies de contribuições previstas em nosso ordenamento.

4.3.1. Contribuições Sociais

A primeira espécie de contribuição especial prevista em nosso texto constitucional é a contribuição social.

¹⁶⁴ Acerca da importância e reflexos de tal princípio, recomendamos a leitura da obra coletiva *Solidariedade e tributação*, organização MARCO AURELIO GRECO, São Paulo, Editora Dialética, 2005.

¹⁶⁵ “Há, todavia, uma exceção a regra da referibilidade entre o grupo sujeito à contribuição e a atuação estatal que enseja a sua cobrança. É o caso das contribuições para a seguridade social. Tais contribuições, nada obstante estarem previstas no art 149 da CF, encontram parâmetros no art. 195 que limitam seu campo de incidência e lhes dão características próprias decorrentes de princípios específicos a que se submetem, como o da solidariedade, que implica a participação de toda a sociedade no custeio das ações estatais nas áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme reconhecido por MARCO AURELIO GRECO (*Contribuições, uma figura sui generis*. São Paulo, Editora Dialética, 2000, p.243) e reconhecido pela iterativa jurisprudência do STF, extremando-as dos outros tipos de contribuição, exigíveis somente dos integrantes de grupos com interesse diferenciado em determinadas áreas de atuação estatal.” (SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições especiais*, in *Curso de Direito tributário*, coordenador MARTINS, Ives Gandra da Silva, 9 ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2006, p. 638.) O STF se manifestou no sentido da inexistência da referibilidade necessário ao analisar a incidência da contribuição ao FUNRURAL sobre empresas urbanas, reconhecendo sua sujeição, conforme AGREs 238.171/SP, relatora Ministra Ellen Gracie, assim como nos AGRE 205.355-3 DF, relator Ministra Carlos Velloso, RE 396.266/SC, relator Ministro Carlos Velloso, RE 177.137-2/RS, relator Ministro Carlos Velloso. .

¹⁶⁶ Importante ressaltar, mais uma vez, que qualquer atividade classificatória, englobado, portanto, a escolha dos critérios classificatórios, implica em uma tomada de posição do sujeito cognoscente. A definição de espécies tributárias a partir dos critérios da vinculação da materialidade, da destinação do produto e da restituição obrigatória apenas representa os critérios mínimos para a individualização das espécies.

Esta contribuição, em decorrência da premissa classificatória por nós adotada, é a espécie de contribuição que tem por finalidade custear a atividade estatal no campo social. É um tributo cuja receita deve ser direcionada, obrigatoriamente, à finalidade de manutenção da atividade relacionada aos aspectos sociais da atividade estatal.

4.3.1.1. Definição da ordem social

Nossa primeira preocupação, portanto, deve ser no sentido de buscarmos uma definição, ao menos superficial, do que seria a atividade social do Estado¹⁶⁷, ou, em outras palavras, o que compreenderia a finalidade social do Estado.

A definição da atividade social do estado deve se iniciar, obrigatoriamente, na definição constitucional da ordem social, prevista no texto constitucional.

Esta discussão mostrar-se-á muito frutífera e extensa, na medida em que o legislador constituinte definiu de maneira ampla a abrangência do campo social do Estado, dando-lhe uma conotação ora tipicamente capitalista, ora tipicamente socialista.

É exatamente o que percebeu PAULO AIRES BARRETO, citando EROS ROBERTO GRAU¹⁶⁸ e TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Esta definição é importante pois a partir dela construiremos a destinação necessária da contribuição social.

¹⁶⁸ *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, p. 323

No capítulo dedicado a ordem econômica é possível encontrar dicções mais voltadas para uma visão liberal de Estado. Eros Roberto Grau entende que a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema capitalista. Já no capítulo dedicado à ordem social, percebe-se uma tendência de positivação de um estado social. O rol de encargos da União no campo social é imenso. Para atender tantos encargos, é preciso buscar os recursos necessários ao custeio das atividades do Estado.¹⁷⁰

Analisando o título específico do texto constitucional dedicado à ordem social¹⁷¹, podemos perceber uma divisão nas seguintes áreas: (i) seguridade social, por sua vez, dividida em assistência, saúde e previdência, (ii) educação, cultura e desporto, (iii) ciência e tecnologia, (iv) comunicação social, (v) meio ambiente, (vi) família, criança, adolescente e idoso e (vii) índios.

Com isso, a princípio, o Estado goza de competência para a criação de contribuições especiais para o financiamento de todas as suas atividades nestes ramos da ordem social. Poder-se-ia imaginar contribuições sociais para o financiamento das atividades estatais relacionadas à seguridade social, à proteção do meio ambiente, ao desenvolvimento de tecnologias, à atividade de proteção do idoso, da criança, entre outras mais.

¹⁶⁹ *Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito*, in *Solidariedade social e tributação*, São Paulo, Editora Dialética, 2005, p. 209.

¹⁷⁰ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 126.

¹⁷¹ Artigos 193 a 232 da CF.

Não é difícil perceber que a atividade estatal neste campo é simplesmente vastíssima, o que daria uma gama enorme de possibilidades tributárias para o ente competente.

4.3.1.2. Das contribuições sociais em espécie

As contribuições sociais, portanto, são todas as contribuições destinadas à manutenção ou custeio das atividades estatais relacionadas com a ordem social, definida no texto constitucional.

A Constituição, contudo, buscou uma forma de detalhamento desta competência tributária, dividindo as contribuições especiais sociais em (i) destinadas ao custeio da seguridade social e (ii) destinadas ao custeio das demais atividades sociais.

Esta divisão, assim como as demais aplicadas às contribuições especiais, é procedida com base no destino da arrecadação. Assim, as contribuições para a seguridade social são aquelas destinadas ao custeio destas atividades específicas do Estado, enquanto as gerais se destinam às demais atividades sociais.

Ainda não satisfeito, o legislador constituinte ainda procedeu a uma nova divisão. As sociais para a seguridade social, conforme veremos, podem ser divididas em (i) sociais para a seguridade social ordinárias e (ii) sociais para a seguridade social residuais. Vejamos.

4.3.1.2.1. Contribuições especiais sociais para a seguridade social ordinárias

Estas contribuições sociais, como vimos, têm por objetivo o custeio de uma parcela restrita da atividade estatal na ordem social, qual seja, a seguridade social.

Nossa primeira análise, portanto, não poderia deixar de ser sobre o conteúdo da expressão “seguridade social”, de forma a limitarmos sua significação.

Nos termos do art. 194 da CF, a seguridade social é composta pela totalidade das medidas relacionadas à saúde, à assistência social e à previdência social.¹⁷²

O legislador constituinte estabeleceu que, afora a regra geral das contribuições sociais, prevista no art 149 da CF, a seguridade social, definida no art 194, deveria possuir um sistema de custeio mais detalhado, valendo-se, para isso, da redação do art. 195.

Por sua importância, fazemos sua transcrição no corpo do texto:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

¹⁷² Art. 194: A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com base neste artigo constitucional, percebemos que o legislador constituinte, diferentemente do que fez para as demais contribuições especiais¹⁷³, definiu as materialidades possíveis para tal tributo,

Assim, podemos identificar a existência de competência para a União Federal instituir contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre (i) pagamento de salários ou rendimentos, (ii) auferição de faturamento, (iii) auferição

¹⁷³ Regra geral, para as contribuições especiais, não há, no texto constitucional, definição de materialidades dos tributos, mas apenas sua finalidade. Basta analisarmos a redação do art. 149 e 149 A da CF. Mesma técnica foi utilizada, ainda, com os empréstimos compulsórios. “Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) sociais, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 44).

de lucro e (iv) importação de bens, (v) auferição de rendimentos (a título de remuneração) e (vi) auferição de receita de concurso de prognósticos.

De maneira superficial, podemos enumerar as características principais de cada uma destas figuras.

No que se refere à materialidade pagamento de salários e rendimentos diversos, temos a figura da contribuição incidente sobre a atividade da empresa, empregador ou entidade a ela equiparada¹⁷⁴, possuindo ou não empregados regulares.¹⁷⁵

Ao estabelecer, o texto constitucional, já alterado pela EC 20/98, a incidência sobre “salários e demais rendimentos”, permitiu ao legislador infraconstitucional fazer a previsão de contribuição para os valores pagos a qualquer título, inclusive, pagamentos de autônomos e administradores.¹⁷⁶

¹⁷⁴ A empresa deve ser entendida como a atividade desempenhada com a reunião dos requisitos do art 966 do Código Civil, que define o empresário como sendo a pessoa que explora profissionalmente, atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços. Já as entidades a ela equiparadas, podem ser as associações, as sociedades simples e as fundações. Ver, PAUSEN, Leandro. *Direito da seguridade social*, Porto Alegre, Editora do Advogado, 2005, p.379.

¹⁷⁵ Pela redação original do art. 195, I, a da CF, somente poderia existir a incidência de tal contribuição sobre empresas empregadoras, ou seja, que possuíssem empregados, conforme definido pela CLT, art 2º e 3º. Com o advento da EC20/98, passou-se a dispensar tal exigibilidade. Extremamente elucidativos os argumentos trazidos por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 141) e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (*Contribuições de seguridade social sobre o faturamento – Incidência e não incidência*, Repertório IOB, 23/93, p,471).

¹⁷⁶ As leis 7.787/89 e 8.212/91, ao instituírem contribuição incidente sobre pagamentos de autônomos e administradores, contudo, por ser anterior a EC 20/98, exorbitou seu campo de competência, de forma que o STF reconheceu a inconstitucionalidade de tal exigência (RE 177.296-4), assim como o Senado editou resolução suspendendo a eficácia das leis citadas (Resolução nº 14/95 do Senado Federal). Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 84/96, no exercício da competência residual da união, instituindo de forma válida tal contribuição. Após a EC 20/98, foi editada a Lei 9.876/99, dando nova redação a Lei 8.212/91, para alcançar, novamente, os administradores, autônomos e avulsos.

Limitou, contudo, apenas aos pagamentos realizados a pessoas físicas, excluindo, portanto, remuneração de serviços prestados à pessoas jurídicas.¹⁷⁷

Esta contribuição, contudo, nos termos da constituição, devem incidir sobre rendimentos do trabalho, o que nos leva a concluir pela não incidência em verbas indenizatórias, por exemplo, apesar da previsão do art 201, § 4º da CF, que inclui no salário de contribuição, todos os valores pagos habitualmente ao empregado.

A constituição ainda autoriza a instituição de contribuições sociais para a seguridade social incidente sobre o faturamento ou a receita.¹⁷⁸

A materialidade de tal contribuição deve ser entendida, portanto, como a auferição de faturamento ou receita. A competência atribuída foi exercida pela União Federal, por meio da edição da LC 70/91, sob a denominação de COFINS, considerando faturamento a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, serviços ou ambos. Posteriormente, a Lei 9.718/98 definiu receita bruta como a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A doutrina pátria sempre criticou muito a forma como tais Leis trataram do assunto, disvirtuando o conceito de faturamento e receita.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ define faturamento para fins de tributação pela contribuição para a seguridade social como sendo:

¹⁷⁷ Importante, por fim, notar que a CF limita a incidência da contribuição apenas aos pagamentos realizados a pessoas físicas, o que torna inconstitucional, por exemplo, a pretensão de tributação de rendimentos pagos a cooperativas, conforme previsto no artigo 22 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99.

¹⁷⁸ Esta contribuição, assim como a incidente sobre folha de salários, foi profundamente alterada pela EC 20/98, que introduziu neste inciso a expressão receita.

Faturamento, portanto, no contexto constitucional, consiste na expressão indicativa da realização de operações (negócios jurídicos). Representa uma grandeza muito específica, a qual tem que decorrer, necessariamente, dos negócios jurídicos que representem a principal atividade econômica da empresa, nela não se agregando, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino¹⁷⁹ *'montantes outros que, embora a ele acessórios, conseqüentes ou paralelos, com a sua estrita e particular grandeza não se confundem'*.¹⁸⁰

O efeito desta discussão acabou por culminar com a declaração de inconstitucionalidade¹⁸¹ da equiparação do faturamento às receitas brutas, pela Lei 9.718/98, posto que anterior a EC 20/98, que permitiu tal conclusão. Vale dizer, contudo, que com a edição da Lei 10.833/03, se regularizou a incidência da COFINS incidente sobre o total de receitas auferidas.¹⁸²

Concluindo, a contribuição social para custeio da seguridade social prevista no art 195, I, b da CF tem por fato gerador possível a auferição de faturamento, considerado como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica em sua atividade.¹⁸³

A terceira contribuição para a seguridade social prevista no texto constitucional tem por materialidade o lucro.

¹⁷⁹ PIS. *Exclusão do ICMS de sua base de cálculo*. Revista de direito tributário, São Paulo, Editora RT, nº 35, 1986, p.156.

¹⁸⁰ *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*, Belo Horizonte, Editora Juruá, 2002, p. 110. Ver, ainda, JOSE EDUARDO SOARES DE MELO, em seu *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Dialética, 2005, p. 78.

¹⁸¹ Nos termos da decisão proferida, dentre outros, no RE 346.084/PR.

¹⁸² O mesmo ocorreu em relação ao PIS, criado pela Lei 9.715/98, com a posterior alteração pela edição da Lei 10.637/02.

¹⁸³ Nos termos do art. 1º da Lei 10.833/03

O texto constitucional não define o conceito de lucro, de forma que caberá ao legislador infraconstitucional fazê-lo, obedecendo o mandamento do art. 110 do CTN, que determina a observância do conteúdo das expressões quando definidas no direito privado e utilizadas para a determinação de competência tributária. Assim, devemos buscar tal conceito na legislação societária.

Nos termos da Lei 6.404/76, a famosa Lei das sociedades por ações¹⁸⁴, em seu artigo 191, define o lucro como sendo o resultado do exercício após as deduções previstas na mesma legislação (custos da atividade).

Este conceito de lucro deve ser utilizado, assim, para fins de incidência da contribuição social em tela.

O lucro, fato imponible de tal contribuição, não se confunde, de maneira alguma, com a renda, ou, em outras palavras, com o lucro para fins de tributação por imposto sobre a renda.

Para fins de imposto sobre a renda, considerar-se-á o mesmo lucro contábil, porém, devidamente conformado pelas deduções, adições e compensações previstas na legislação fiscal, que nada mais será que o lucro real, conforme definido pelo Decreto Lei 1.598/77, art 6º.

Outro não é o ensinamento de JOSE EDUARDO SOARES DE MELO:

Embora o constituinte tenha estabelecido a incidência do imposto sobre a renda (art 153, III), com o qual o lucro mantém conotação, não há que confundir ou mesclar essas duas figuras. O lucro societário – como resultado

¹⁸⁴ Entendida, pelos doutrinadores de direito societário, como uma legislação de aplicação supletiva a todas as espécies societárias, como um verdadeiro “código de direito societário”.

positivo das atividades empresariais – e a referência à contribuição social não apresentam, inexoravelmente, o lucro (ou renda) pertinente ao imposto de renda; ou melhor esclarecendo, as bases de cálculo não são necessariamente as mesmas. (...) O lucro fiscal, que ocasiona o fato gerador do imposto de renda, toma como elemento básico o lucro contábil, mas não faz parte de sua íntima estrutura, de modo integral. O lucro contábil, que acarreta o fato gerador da contribuição social prevista no art 195, I, da CF, é propriamente a base impositiva deste tributo; não constitui a base de cálculo do imposto de renda, pois para tal mister se fazem necessárias outras operações numéricas (adições, subtrações, compensações, etc). Em suma, os mencionados ajustes compreendem a própria formação e a apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, que, nem, sempre corresponde ao lucro tributável para a contribuição social.¹⁸⁵

Importante verificar que problema algum existe no fato de termos dois tributos incidindo sobre uma pretensa mesma base, afinal são espécies independentes (imposto e contribuição) e, mais que isso, é uma previsão do poder constituinte originário, de forma que não haveria, em nenhuma hipótese, um *bis in idem*, ou uma bi-tributação, vedados pelo texto constitucional¹⁸⁶.

¹⁸⁵ *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 197.

¹⁸⁶ Art 154, I e 195, § 4º, ambos da CF. “A bi-tributação (em termos científicos) consiste na dupla exigência de tributos, de modo ilegítimo, por parte de duas (ou mais) pessoas de direito público, sendo caracterizada pela compreensão dos elementos seguintes: (i) competência tributária concorrente (...) (ii) identidade de situação tributada, (...) (iii) incidência sobre a economia do sujeito passivo, gravando-a sob o mesmo aspecto. (...) No *bis in idem*, o fato jurídico tributado por uma mesma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo), além de cogitar-se de uma mesma base impositiva.” Conforme MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Dialética, 2005. “Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos que, em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato é tributado duas ou mais vezes pela mesma

O texto constitucional ainda estabelece a competência para a instituição de contribuições incidentes sobre os rendimentos auferidos pelo trabalhador e demais segurados da previdência, inclusive inativos, por força da EC 41/03¹⁸⁷.

Esta contribuição terá por fato gerador o recebimento, a qualquer título, de rendimentos ou rendas, limitados a um teto de contribuição. Pouco importa a condição de empregado, regular, autônomo, empresário, servidor público ou qualquer outra denominação¹⁸⁸. Todo aquele que auferir rendimento, como pessoa física, deve contribuir para a seguridade social.

O art 195 ainda estabelece contribuição social para a seguridade incidente sobre receitas decorrentes de concursos de prognósticos.

Sempre com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO¹⁸⁹, o concurso de prognósticos nada mais é que qualquer sorteio ou concurso envolvendo números ou símbolos, loterias e apostas, no âmbito federal, estadual e municipal, promovidos por órgãos públicos ou por sociedades privadas, desde que autorizadas por lei.

Poderíamos lembrar aqui, das receitas eventualmente decorrentes de loterias, mega-sena, raspadinhas, bingos e todos os demais assemelhados.

pessoa política. Já a *bi-tributação* é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.”, conforme CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18ª Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 526.

¹⁸⁷ A EC 41/03 inseriu o § 18 no art 40 da CF, prevendo a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos dos inativos.

¹⁸⁸ O STF entendeu indevida a cobrança de contribuição social incidente sobre os rendimentos pagos a agente político, por entender não compreendidos no conceito de trabalhador, exigindo-se, portanto, exercício da competência residual, conforme RE 351.717-1/PR.

¹⁸⁹ *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 156.

Por último, o texto constitucional permite a criação de contribuição social sobre a importação de bens e serviços, a chamada PIS/COFINS importação.

Assim, passou-se a permitir a incidência de contribuição social para a seguridade social sobre o fato de importação de bens ou serviços, baseado na capacidade contributiva demonstrada pelo importador do bem, pessoa física ou jurídica. Mais uma vez, não se haveria de falar em *bis in idem*, em decorrência da existência do imposto de importação, na medida em que são espécies tributárias independentes¹⁹⁰.

Desta forma, o texto constitucional prevê estas materialidades possíveis ao legislador infraconstitucional, a fim de criar contribuições sociais para o custeio da seguridade social. As materialidades determinadas no texto constitucional representam uma atribuição de competência, mas ao mesmo tempo, a imposição de uma limitação, como toda regra de competência.

Apesar de não previstas no art 195, podemos identificar outras contribuições sociais para a seguridade social, previstas no texto constitucional. São elas a CPMF e a contribuição ao PIS.

A CPMF, contribuição provisória sobre movimentação financeira, com competência atribuída pelo artigo 74 das ADCT, é verdadeira contribuição social para a seguridade social, na medida em que sua destinação está relacionada à seguridade social.

¹⁹⁰ Importante lembrar que a operação de impositação de bens ou serviços já ensejava, em nosso ordenamento, a incidência não apenas de imposto de importação, mas também de ICMS, ISS e IPI.

O artigo 84 da ADCT define como destinação da CPMF o financiamento de atividades de saúde, previdência e erradicação de pobreza, estando, pois, englobados os campos da seguridade social, definida no artigo 194 da CF, quais sejam, saúde, assistência social e previdência social.

O próprio STF, ao reconhecer a aplicação à CPMF da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º da CF, acabou por reconhecer sua natureza jurídica de contribuição para a seguridade social.¹⁹¹

A CPMF tem por materialidade, definida no próprio texto constitucional, a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. A lei 9.311/96, ao instituir dita contribuição, define, em seu artigo 1º, seu fato gerador.¹⁹²

Por fim, a Constituição ainda estabelece a contribuição ao PIS, em seu artigo 239, como uma contribuição para custeio da seguridade social.

Esta afirmação se baseia no fato do texto constitucional estabelecer, para os recursos auferidos pela contribuição ao PIS e a FINSOCIAL, o custeio de atividades relacionadas ao pagamento de seguro desemprego e abono salarial, englobados, portanto, no conceito de assistência social.

Portanto, temos aqui enumeradas as contribuições destinadas ao custeio da atividade social do Estado, relacionada especificamente à seguridade social. Esta destinação, determinante para as espécies tributárias em tela, deverá

¹⁹¹ ADIn 2.666/DF.

¹⁹² O STF entendeu desnecessário o respeito às regras da competência residual para a edição da CPMF, na medida em que a CF estabeleceu seu fato gerador expressamente.

ser obrigatoriamente respeitado pelo ente tributante, sendo ele ou terceiro detentor da capacidade tributária ativa.¹⁹³

4.3.1.2.2. Contribuições especiais sociais para a seguridade social residuais

Conforme vimos, a Constituição Federal definiu, de maneira expressa, materialidades para a instituição de contribuições sociais para o custeio da seguridade social.

Esta relação, contudo, não se mostra exaustiva.

Nos termos do artigo 195, § 4º da CF, a União poderá criar outras contribuições sociais para custeio da seguridade social, desde que respeitadas determinadas regras. Eis a chamada competência residual para contribuições sociais para a seguridade.

O legislador constituinte permite à União Federal, detentora das competências para a instituição de contribuições sociais¹⁹⁴, a definição de novas materialidades para a instituição de outras contribuições para a seguridade social. Obviamente que, se instituídas, deverão respeitar a destinação obrigatória de tais recursos, financiando as atividades estatais relacionadas à saúde, assistência ou previdência.

Esta competência residual, conforme dito, exige alguns requisitos específicos para o seu exercício. Estes requisitos, nos termos do art 195, são os

¹⁹³ Lembramos, aqui, da discussão acerca da não descaracterização da parafiscalidade pela manutenção, pelo ente competente, da capacidade tributária ativa, desde que direcione os valores à finalidade definida pelo texto constitucional.

¹⁹⁴ Salvo a previsão do artigo 149, § 1º da CF, que permite aos Estados, Municípios e Distrito Federal instituir contribuição social para o custeio de seu sistema de previdência próprio, para ser cobrado de seus funcionários.

definidos para o exercício da competência residual dos impostos¹⁹⁵, ou seja, (i) lei complementar, (ii) não-cumulatividade e (iii) fato gerador e base de cálculo diferentes dos anteriores.¹⁹⁶

Os requisitos estabelecidos merecem uma breve análise.

O primeiro requisito exigido, de caráter formal, é a exigência de lei complementar como veículo introdutor¹⁹⁷ necessário, lembrando que a regra, para a instituição de tributos, é a lei ordinária¹⁹⁸.

O segundo requisito, exigência de respeito a não-cumulatividade, nada mais é que a previsão de aplicação de uma técnica específica, definida pelo texto constitucional, visando à desoneração da cadeia produtiva.¹⁹⁹ Seus efeitos serão sentidos, principalmente, na quantificação do montante a ser pago pelo sujeito passivo.

O terceiro requisito merece análise mais detida.

¹⁹⁵ O art 195, §4º determina o respeito as regras do art 154, I da CF.

¹⁹⁶ São exatamente estes os requisitos vislumbrados, também, por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, obra citada, p. 116.

¹⁹⁷ Ao tratar sobre fontes do direito, PAULO DE BARROS CARVALHO assim se manifesta: “Por fontes do direito haveremos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por estas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica nenhuma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de ‘veículo introdutor de normas’. Isto já nos autoriza a falar em ‘normas introduzidas’ e normas ‘introdutoras’. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema credenciados para produzirem normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.” (*Curso de direito tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 47).

¹⁹⁸ Vale lembrar que o STF já decidiu pela possibilidade de instituição das contribuições especiais por meio de lei ordinária, não sendo requisito a utilização de lei complementar, como queria parte da doutrina e da jurisprudência. O STF entende que somente os impostos precisam ter a definição em lei complementar do seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (RTJ 143/313-314; ADC 3RE 138.284/CE; RE 146.733/SP).

¹⁹⁹ Acerca do conteúdo do princípio (ou regra) da não cumulatividade, diferenciando suas nuances para o IPI, ICMS, contribuições sociais e ISS, ver MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS PIS e COFINS)*, São Paulo, Editora Dialética, 2004.

Dissemos que o exercício da competência residual deve recair sobre materialidades diferentes das previamente definidas no texto constitucional, até, por conclusão lógica, na medida em que esta competência visa criar tributo novo.

Contudo, uma indagação se mostra relevante: qual o parâmetro a ser utilizado para escolha das materialidades novas? Apenas o artigo 195, definidor das materialidades das contribuições sociais²⁰⁰, ou todas as materialidades já definidas, como os artigos 153, 155 e 156, definidor das materialidades dos impostos?

Inicialmente, admitindo a independência das espécies tributárias, impostos e contribuições, somos tentados a concluir que as materialidades definidas nos artigos 153, 155 e 156 da CF referem-se, apenas, aos impostos²⁰¹. Desta forma, não haveria a necessidade das contribuições sociais para à seguridade social residuais sofrerem qualquer limitação com base nestes artigos. A materialidade nova exigida pela art 195, § 4º tomaria como paradigma as materialidades definidas pelo texto constitucional para as contribuições sociais para a seguridade, ou seja, as definidas no artigo 195 apenas.

Certamente, esta conclusão acaba por possibilitar uma amplitude muito grande à competência residual federal, permitindo, por exemplo, a criação

²⁰⁰ Poderíamos ainda elencar os artigos 212, § 5º, 239 da CF e 74 das ADCT, todos definidores de contribuições para a seguridade social.

²⁰¹ Ao analisar as contribuições interventivas, o STF já se manifestou no sentido das materialidades dos artigos 153, 155 e 156 referirem-se apenas a impostos. "A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da CF. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los. (CF, art 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação. A técnica da competência residual da União para instituir impostos (CF, art 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (CF, art 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art 149)." RE 177.137, relator Ministro Carlos Velloso.

de uma contribuição para a seguridade residual incidente sobre a renda, sobre a circulação de mercadorias, entre outras. Apesar de implicar nesta ampla possibilidade, não vislumbramos neste fato, inicialmente, qualquer vício para a conclusão pretendida, já que são, conforme afirmamos, espécies tributárias diferentes.²⁰²

Como nos lembra PAULO AIRES BARRETO, a definição da competência para as taxas de serviço e de polícia também se dá de forma ampla, podendo ser tomado qualquer serviço público específico e divisível ou qualquer exercício de poder de polícia e, nem por isso, se alega sua inconstitucionalidade.

203

Podemos, contudo, fazer uma análise mais detida acerca de alguns aspectos desta competência residual.

Inicialmente, vale lembrar que o artigo 195, § 4º da CF, ao estabelecer a competência residual das contribuições para a seguridade, remete-nos ao artigo 154, I da CF, que trata da competência residual dos impostos. E este artigo 154 é que define a necessidade de materialidades diferenciadas.

Não há dúvida que a competência definida no artigo 154, I da CF exige a definição de fatos geradores diferentes dos previstos nos artigos definidores das competências dos impostos federais, estaduais e municipais. Esta é a manifestação corrente da doutrina. Por todos, a manifestação de ROQUE ANTONIO CARAZZA:

²⁰² GERALDO ATALIBA entendia que este posicionamento implicaria no reconhecimento de que as competências tributárias não são exclusivas, que a repartição da competência não é rígida e que as contribuições especiais não são tributos. (*Hipótese de incidência tributária*, São Paulo, Editora Malheiros, 2002, p. 177.

²⁰³ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 131.

Finalmente, a União estará credenciada a dar publicidade a quaisquer outros impostos: os enumerados no art. 153, I a VII, da Lei fundamental, e – desde que o faça por meio de lei complementar e *não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital* – os que a imaginação criadora do Congresso Nacional vier a conceder. Não é a toa que a competência impositiva da União é teoricamente infinita. Realmente, sempre haverá a possibilidade teórica de conceber-se um novo imposto, ex vi do disposto no art 154, I da lei das leis.²⁰⁴

Nada impede de construirmos a norma da competência residual das contribuições para a seguridade social, então, com base nos paradigmas do artigo 154, I da CF, inclusive como determina o texto constitucional. Desta forma, acabaríamos por entender que as materialidades que devem servir de parâmetro para a escolha das novas contribuições são as definidas no texto constitucional para todas as contribuições e para todos os impostos (pela interpretação conjunta dos artigos 195, § 4º e 154, I).

Não bastasse este argumento, poderíamos lembrar de outro.

O texto constitucional, visando garantir a independência econômica dos entes tributantes, a eles assegurou fontes de custeio, dentre elas, os tributos. Para isso atribuiu, a cada ente, uma parcela da competência tributária, permitindo à cada um deles a criação e arrecadação de espécies próprias.

²⁰⁴ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18º Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003, p. 567.

Aliada a esta previsão, o texto constitucional ainda previu a existência de uma partilha das receitas tributárias. Em outras palavras, alguns tributos, de competência de determinados entes, devem ter sua receita repartida com os demais entes. Esta previsão decorre dos artigos 157 e seguintes da CF.

JOSE ARTUR LIMA GONÇALVES²⁰⁵ assim se manifesta, em citação realizada por PAULO AIRES BARRETO²⁰⁶:

A própria Constituição entregou à cada um dos entes federados um instrumento financeiro, que viabiliza a obtenção de recursos necessários ao seu regular financeiro. (...) Este instrumento financeiro é composto por dois mecanismos técnicos: i) parcela rígida e incomunicável de competência tributária impositiva, e ii) parcela igualmente rígida de participação no produto da arrecadação global de impostos.

Com base nos artigos constitucionais citados, percebemos que a União Federal deverá partilhar os resultados de uma série de tributos, como o Imposto sobre a renda, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto territorial rural, os impostos residuais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Nos demais, a totalidade das receitas pertencerão a União.

²⁰⁵GONÇALVES, José Artur Lima. *Contribuições de intervenção*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo, Editora Dialética, vol 7, p. 295.

²⁰⁶BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 133

Desta forma, ao instituir tais tributos, a União não estará apenas atendendo suas necessidades financeiras, mas também dos demais entes que com ela partilham tais valores.²⁰⁷

Ao permitirmos a possibilidade da União instituir uma contribuição social para a seguridade social residual com a mesma materialidade destes tributos, estaríamos, de certa forma, dando margem a manobras do ente federal para tributar a mesma materialidade sem ter que suportar o encargo da partilha, já que a receita das contribuições lhe pertence por completo. Com isso, a União poderia ficar tentada a substituir tais impostos por contribuições.

Este é o raciocínio desenvolvido por PAULO AIRES BARRETO:

Logo, se um imposto, cuja arrecadação for objeto de partilha com outro ente tributante, vier a ser substituído por uma contribuição social específica, haverá claramente um comprometimento do equilíbrio da federação. Pertencem ao Município, ex vi do artigo 158, II da Constituição Federal, exemplificativamente, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade rural, relativamente aos imóveis nele situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art 153, § 4º, III. Assim, se a União substituir a cobrança do imposto territorial rural por contribuição social específica, estará, inexoravelmente comprometendo as finanças dos municípios e, conseqüentemente, a estrutura federativa em que foi assentado o pacto federativo. Evidentemente, em relação aos impostos

²⁰⁷ Não entendemos, apesar disso, que a competência federal deixaria de ser facultativa, nos termos da maioria da doutrina. Por todos, CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito constitucional tributário*, 18ª Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003., p. ..PAULO DE BARROS CARVALHO não aceita a característica da facultatividade da competência, baseado nas regras especiais do ICMS (*Curso de direito tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p.225)

cuja arrecadação não é objeto de partilha, a mesma objeção não se sustenta. Em resumo, contribuições sociais específicas podem ser criadas pela União com a mesma materialidade de impostos de sua competência privativa, cujo produto da arrecadação não seja objeto de partilha com outro ente tributante.²⁰⁸

E continua o autor, comentando a possibilidade de utilização de materialidades próprias dos impostos estaduais e municipais:

Ser proprietário de imóvel urbano é fato gerador de certa capacidade contributiva. Ao pretender alcançar este fato, mediante incidência de contribuição social, a União reduzirá, podendo até suprimir, a competência impositiva do município, relativamente ao IPTU. Há regramento constitucional específico, decorrente da rígida discriminação de competência impositiva, que afasta essa possibilidade. Os princípios federativo e da autonomia municipal corroboram este entendimento.²⁰⁹

Este raciocínio, bem estruturado, nos leva à conclusão que a discriminação de competências, a partir da definição de materialidades, gera efeitos para todas as espécies, e não apenas para os impostos. Assim, ao definir que “auferir renda” é materialidade típica para tributação por imposto sobre a renda, o texto constitucional estaria definindo que esta materialidade é privativa da

²⁰⁸ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 133.

²⁰⁹ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 134.

União, assim como quando define que prestar serviços é materialidade de imposto sobre serviços, estaria definindo que esta materialidade é exclusiva para tributos municipais.

Apesar de bem estruturado, não concordamos com tal conclusão. E não concordamos, pois não enxergamos uma supressão da autonomia municipal na tributação incidente mais de uma vez sobre mesma base. Nada afetaria o município o fato da renda ser tributada por imposto sobre a renda, sendo-lhe devida parte de tais receitas, e, mais uma vez, tributada por uma contribuição social residual, desta vez, com a totalidade das receitas destinadas à União. Sua participação estaria garantida.

Mais que isso, a União Federal poderia, até, não tributar a renda, com base na característica da facultatividade do exercício da competência, aceita por quase unanimidade da doutrina, o que acabaria por inviabilizar qualquer partilha de arrecadação.

Quanto a eventual troca de tributação por parte da União, ou seja, suprimir o IPI, por exemplo, devido à partilha com os Municípios, por contribuição social para a seguridade social residual, de participação exclusiva sua, poderia gerar um grande problema de caixa para o ente federal, na medida em que as receitas decorrentes das contribuições devem ser aplicadas integralmente no destino permitido constitucionalmente, qual seja, custeio da seguridade social, enquanto os impostos têm sua receita desvinculadas, dando margem e liberdade ao ente.

Concluindo, entendemos que as materialidades definidas para os impostos não podem ser utilizadas para definição de contribuições para a

seguridade social residuais pela interpretação concomitante dos artigos 195, § 4º e 154, I da CF, e não por eventual infringência da autonomia municipal ou do pacto federativo.

4.3.1.2.3. Contribuições especiais sociais gerais

Por fim, a Constituição Federal ainda atribuiu, à União Federal, a competência de criar contribuições sociais gerais, ou seja, tributos que visem custear as atividades sociais do Estado, não coincidentes com a seguridade social.

Conforme falamos anteriormente, a ordem social, definida no texto constitucional e definidora das atividades estatais no campo social, é muito ampla. Compreende as atividades relacionadas com a seguridade social, a educação, cultura e desporto, a ciência e tecnologia, a comunicação social, o meio ambiente, a família, criança, adolescente e idoso e os índios²¹⁰.

Dentro da ordem social, o legislador constitucional entendeu por bem isolar uma parcela, a seguridade social, e criar contribuições sociais específicas, as do artigo 195 e as eventuais residuais.

Ao lado destas, contudo, podemos vislumbrar a possibilidade da União criar contribuições sociais para financiamento das atividades da ordem social, não relacionadas à seguridade social. Estas contribuições são as sociais gerais.

Assim, entendemos viável a criação de contribuições sociais destinadas ao financiamento das atividades estatais relacionadas à educação, ao

²¹⁰ Nos termos do artigo 193 e seguintes da CF.

desenvolvimento da cultura, à ciência e tecnologia, ao amparo a família, entre outras possíveis.

O leque aqui aberto é sem dúvida muito grande. A Constituição federal, a princípio, não limitou o número de contribuições sociais possíveis, na medida em que, no artigo 149, apenas estabelece a finalidade de tais tributos, deixando a definição das materialidades ao legislador infraconstitucional.

O texto constitucional previu, expressamente, algumas destas contribuições, como a contribuição ao salário educação, no artigo 212, § 5º, a contribuição ao sistema “S”, prevista no artigo 240 do texto constitucional.

Mais que estas, o legislador federal pode editar um sem número de contribuições sociais, sempre, é claro, destinadas e vinculadas ao custeio da atividade estatal relacionada ao campo social.

Poderíamos fazer, neste momento, a mesma discussão acerca de eventual limitação de materialidades com base na discriminação de competências aos entes tributantes. Em outras palavras, a discussão acerca da possibilidade de tais contribuições terem fato gerador próprio de impostos estaduais e municipais.

Aqui concluímos da mesma forma que no item anterior, ou seja, pela impossibilidade de limitação das materialidades. Vale lembrar que, quanto às contribuições para a seguridade social residuais apenas entendemos existir a limitação em virtude do mandamento constitucional, que determina a aplicação do art 154, I da CF.

Desta forma, entendemos que o legislador federal tem ampla liberdade para a definição de materialidades para a incidência destas contribuições sociais gerais.

4.3.1.2.4. Conclusões acerca das contribuições sociais

As contribuições sociais, como espécies de tributo destinados ao custeio da atividade estatal relacionada à ordem social, podem ser divididas em (i) contribuição social para a seguridade social e (ii) contribuição social geral.

A primeira, seguridade social, por sua vez, pode ser classificada em (i.a) contribuição social para a seguridade social ordinária e (i.b) contribuição social para a seguridade social residual.

As contribuições sociais, regra geral, não têm sua materialidade definida pelo texto constitucional, restando tal atividade ao legislador infraconstitucional, no momento da edição da lei instituidora do tributo.

Exceção à esta regra consta do artigo 195 da CF, que estabelece as materialidades das contribuições para a seguridade social. Além destas, o legislador constituinte permitiu a criação de outras, chamadas residuais, limitando suas materialidades pela regra do artigo 154, I da CF.

Para as contribuições sociais gerais, vale a regra da indefinição prévia, pelo texto constitucional, dos fatos geradores, de forma que existe ampla liberdade ao legislador federal para tal definição.

4.3.2. Contribuições de interesse de categorias profissionais

As contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica devem respeitar a premissa de toda contribuição: ser um tributo destinado a custear uma atividade estatal específica.

A União, para fiscalizar e regulamentar o exercício de determinadas atividades profissionais, pode instituir contribuições específicas. Esta atividade estatal recebeu, do artigo 149 da CF, uma fonte própria de custeio.

A União, assim, poderia exercer efetivamente esta fiscalização e, para fazer face a tais gastos, instituir tal tributo.

Contudo, o ente tributante pode delegar tal função a órgãos de classe, com a OAB, o CRM, entre outros, delegando-lhes, também, a fonte de custeio.

Sempre com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, estas contribuições podem ser assim definidas:

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), destinam-se a custear entidades (pessoa jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses.²¹¹

Esta contribuição, como visa custear a atividade relacionada à determinada categoria específica, obviamente deve ser individualizada por categoria, ou seja, somente pode ser compelido ao pagamento os membros de determinada categoria profissional ou econômica. Aqui, aplica-se o atributo da referibilidade das contribuições em sua plenitude.

²¹¹ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, edição, 2004, p. 561.

Aliada à esta previsão, estão englobadas nesta espécie tributária a chamada contribuição sindical, de ordem compulsória, cobrada de todos os membros de determinada categoria, independentemente de filiação ao sindicato, como forma de custeio do órgão representativo da classe.

Importante não confundirmos esta espécie de contribuição corporativa, de natureza tributária, com a contribuição confederativa²¹², de natureza contratual, definida no artigo 8º da CF.²¹³

A contribuição sindical tem sua previsão legislativa no art 578 da Consolidação das leis do trabalho, CLT, recepcionada pela CF de 88, conforme entendimento do STF²¹⁴.

Estas contribuições têm por materialidade o fato de pertencer à determinada categoria profissional ou econômica. A definição de seu valor, de seu montante, será feita pela lei infraconstitucional, respeitando os critérios da razoabilidade e do não confisco.

4.3.3. Contribuições de intervenção no domínio econômico

A definição das contribuições de intervenção no domínio econômico, assim como as contribuições sociais, deve ser iniciada pelo estudo de qual

²¹² Nos termos de repetidas manifestações do STF, a contribuição sindical tem natureza tributária e não se confunde com a contribuição confederativa, de natureza não tributária e exigível apenas dos membros da categoria filiados ao sindicato. (RE 198.092, RE 170.439, RE 193.972, todos com Ministro relator Carlos Velloso e súmula 666 STF).

²¹³ CF, Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

²¹⁴ STF, RE 180.745, relator Ministro Sepúlveda Pertence.

atividade estatal será, por elas, custeada.²¹⁵ Como vimos, as contribuições são tributos qualificados por sua destinação constitucional específica, devendo suas receitas serem obrigatoriamente aplicadas nas finalidades previstas.

Vale lembrar as palavras de SUSY GOMES HOFFMANN, nos alertando que as diferenças entre as contribuições especiais estão em suas distintas destinações:

Nosso trabalho usará o termo ‘contribuições’ de forma genérica, classificando as contribuições, segundo suas finalidades, em: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas (...) A contribuição é uma espécie tributária discriminada no texto constitucional e deve ser instituída para concretização de finalidades previstas constitucionalmente no artigo 149.²¹⁶

Nos termos do artigo 149 da CF, a contribuição em tela tem por objetivo custear as atividades estatais relacionadas à intervenção no domínio econômico. São tributos de competência exclusiva da União Federal, de modo que somente poderemos pensar nesta espécie tributária como forma de custear atividades desempenhadas pelo ente federal.

PAULO AIRES BARRETO assim define a contribuição interventiva:

²¹⁵ RICARDO CONCEICAO SOUZA utiliza a nomenclatura “contribuição de intervenção *sobre* o domínio econômico”, com o objetivo de realçar o caráter interventivo do tributo. (*Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, coordenação GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 187).

²¹⁶ HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*, Campinas, Editora Copola, 1996, p. 118.

Em apertada síntese, podemos concluir, respondendo às questões adrede formuladas, que as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União (intervenção) sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas (domínio econômico). Tal forma de intervenção deve ser adotada em caráter excepcional se, e somente se, for detectado um desequilíbrio de mercado, que possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva.

217

Para interpretarmos a figura das contribuições interventivas, como fizemos com todas as outras espécies, devemos partir da análise do texto constitucional, particularmente dos enunciados relacionados à ordem econômica.²¹⁸

²¹⁷ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 144. TACIO LACERDA GAMA define tal espécie tributária como “tributos, espécie do gênero contribuições especiais, instituídas como propósito de custear a intervenção da União no domínio econômico” (*Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004, p. 225).

²¹⁸ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA enfatiza que “a solução dos problemas daí decorrentes passa necessariamente por uma análise do assunto sob o ângulo constitucional, a fim de que possam ser delineados os pressupostos, limites e modalidades da atividade interventiva, e, por conseguinte, do regime jurídico ao qual está relacionada: o regime das contribuições interventivas.” (*Perfil constitucional das contribuições interventivas*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 157).

4.3.3.1. Definição da ordem econômica na constituição federal e das formas de intervenção estatal na economia.

A ordem econômica é tratada, pelo texto constitucional, nos artigos 170 e seguintes. Pela importância da definição do tema, passemos a transcrição de alguns enunciados constitucionais.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

(...)

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

Analisando os artigos transcritos, podemos perceber, de maneira clara, que a CF estabeleceu a possibilidade da participação estatal na atividade econômica, que, para FABIO KONDER COMPARATO²¹⁹, seriam as atividades de produção e distribuição de bens e prestação de serviços no mercado, aproximando-se, inclusive, do conceito de empresário, definido no código civil.²²⁰

TACIO LACERDA GAMA faz uma interessante diferenciação, com citações doutrinárias, acerca das expressões “ordem econômica”, “domínio econômico” e “atividade econômica”.²²¹ Para o autor, a “ordem econômica” deve

²¹⁹ *Ordem econômica na constituição brasileira de 1988, Revista de direito público*, Rio de Janeiro, editora Forense, 1999, p. 225.

²²⁰ Art 966 do Código Civil: Considera-se empresário quem explore, profissionalmente, atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços.

²²¹ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 228 e seguintes.

ser entendida como o conjunto de normas jurídicas disciplinadoras das relações econômicas, sendo, portanto, um estrato de linguagem prescritiva.²²² O “domínio econômico”, por sua vez, é definido como o conjunto de relações e atividades desempenhadas pelo Estado, englobando os serviços públicos e as atividades econômicas, sendo, portanto, um estrato de linguagem descritiva das relações sociais,²²³ aproximando-se, com isso, do conceito da própria atividade econômica.

O Estado, portanto, poderá atuar na atividade econômica, ou no domínio econômico, mas baseado por alguns princípios e finalidades específicas, definidas em normas que compõe a ordem econômica. Podemos dizer que o Estado, Brasileiro, quando atua na atividade econômica, não pode ignorar seu papel de Estado Social²²⁴. Em outras palavras, o exercício da atividade econômica pelo Estado deve ser pautado na busca de determinados objetivos e fins, dentre eles os previstos no artigo 3º do texto constitucional²²⁵.

MARCO AURELIO GRECO, ao tratar das contribuições interventivas, reconhece a existência de uma técnica definidora de competência pela

²²² Como toda norma jurídica, baseados nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu *Curso de direito tributário*, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p.2.

²²³ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO enfatiza que o conceito de atividade econômica não é rigoroso (*Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Editora Malheiros, 16ª edição, 2004, p. 630), acompanhado no raciocínio por MISABEL DEZI (in *Limitações ao poder de tributar*, p. 596), ao estabelecer que “o conceito de intervenção do Estado no domínio econômico é lato, difuso e complexo”.

²²⁴ EDVALDO BRITO, define o Estado Social como “o modelo estatal que nascera não para suprimir ou esvaziar liberdades, direitos e interesses dos indivíduos, mas para tornar-se responsável pela ordenação da vida social, atuando no processo econômico com objetivo de definir políticas e dirigir o seu encaminhamento, construindo, em conseqüência, uma liberdade econômica compatível com os já citados ideais de bem estar e desenvolvimento.” (*Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico*, São Paulo, Editora Saraiva, 1982, p.20).

²²⁵ CF, Art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

finalidade²²⁶, chamada por PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA²²⁷ de “programação finalística”, fazendo referência à doutrina de programas e códigos, de NIKLAS LUHMANN.²²⁸ Nesta técnica, a competência é demarcada pela finalidade buscada, e não pela materialidade (definida pelo autor como “programação condicional”), traço característico, vale dizer, de todas as contribuições.

Estas contribuições, portanto, visando custear as atividades estatais de intervenção no domínio econômico, devem ser analisadas pelo prisma da possibilidade de intervenção estatal na economia.

Analisando os artigos 173 e 175 da CF, podemos identificar que o Estado pode ter uma atuação direta ou indireta na economia. No primeiro caso, ele atua na atividade, participando das relações econômicas; no segundo, normatiza as relações desempenhadas pela iniciativa privada.

EROS ROBERTO GRAU entende como sendo três as possibilidades de intervenção estatal no domínio econômico: absorção (ou participação), direção e indução.²²⁹ Em sentido similar, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO entende que a atividade interventiva do Estado pode se dar pelo exercício do poder de polícia (disciplina da atividade), por intermédio da concessão de

²²⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições – uma figura sui generis*, São Paulo, Editora Dialética, 2000, p. 234.

²²⁷ *Perfil constitucional das contribuições interventivas*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 160.

²²⁸ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*, Rio de Janeiro, Editora Tempo Brasileiro, 1985, p. 27. Para estudo interessante acerca da teoria comunicacional do autor, sugerimos a leitura obra de AMARAL, Gustavo Valverde. *Coisa julgada em matéria tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004.

²²⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, São Paulo, Editora Malheiros, 1997, p. 156.

incentivos para a iniciativa privada (estímulo da atividade) ou por intermédio de atuação direta, atuando empresarialmente (atuando na atividade propriamente dita).²³⁰ Ainda, LUIS ROBERTO BARROSO defende que a atividade interventiva do Estado pode ser dar nas modalidades de atuação direta, de fomento e de disciplina.²³¹ Por fim, TACIO LACERDA GAMA, em trabalho específico acerca de contribuições interventivas, identifica duas formas de intervenção, a participativa e a normativa.²³²

É importante perceber que todas as classificações citadas, assim como outras procedidas pela doutrina, de certa forma, se complementam. Passemos à análise de tais atuações.

4.3.3.1.1. Formas de intervenção direta na economia

Ao falarmos em atuação direta, certamente identificamos a absorção de EROS ROBERTO GRAU, a atuação direta de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO e de LUIS ROBERTO BARROSO, assim como a ação participativa de TACIO LACERDA GAMA. Esta atuação direta, nos termos da mesma doutrina,

²³⁰ “Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos, a saber: (a) ora dar-se-á através de seu poder de polícia, isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para executá-las como agente regular da atividade econômica, caso no qual exercerá as funções de fiscalização e em que o planejamento que conceber será meramente indicativo para o setor privado e determinante para o setor público, tudo conforme o art. 174; ora o fará (b) mediante incentivos à iniciativa privada (também supostos no art. 174), estimulando á com favores fiscais; e ora (c) ele próprio, em casos excepcionais, como logo se dirá, atuará empresarialmente no setor, mediante pessoas que cria para tal fim.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Editora Malheiros, 2004, p. 443).

²³¹ BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços*, *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 17.

²³² O autor continua sua classificação, visualizando, na atividade participativa, as modalidades serviços públicos, privativos ou delegáveis, e exploração direta. Já na atividade normativa, identifica a fiscalização e o fomento, este dividido em planejamento e incentivo.

pode se dar por intermédio da exploração de serviços públicos, como pela exploração de atividade econômica de forma concorrencial, paralelamente ao setor privado, ou por intermédio de exploração exclusiva, decorrência de monopólios estatais.

Nesta modalidade de intervenção, podemos identificar o Estado atuando positivamente na atividade econômica. Temos aqui uma participação efetiva do Estado nas relações econômicas, como uma das partes envolvida na atividade produtora de riquezas.

A doutrina identifica²³³, com base nos art. 173 e 175 da CF a possibilidade da atuação direta do Estado na atividade econômica se dar por intermédio da exploração de atividades empresariais e exploração de serviços públicos.

São as palavras LUIS ROBERTO BARROSO:

O Estado pode interferir na ordem econômica mediante uma atuação direta, isto é, assumindo, ele próprio o papel de produtor ou prestador de bens ou serviços. Essa modalidade de intervenção assume duas apresentações distintas: (a) a prestação de serviços públicos e (b) a exploração de atividades econômicas.²³⁴

²³³ TACIO LACERDA GAMA cita a posição de JOSE AFONSO DA SILVA (*Curso de direito constitucional*, São Paulo, Editora Malheiros, 1994, p. 681), que diferencia os serviços públicos, especialmente de conteúdo econômico e social, e atividades econômicas e de EROS ROBERTO GRAU (*A ordem econômica na constituição federal de 1988*, São Paulo, Editora Malheiros, 2001, p. 135), que identifica a atividade econômica em sentido amplo, dividindo-a em serviço público e atividade econômica em sentido estrito. (*Contribuições de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004, p. 242).

²³⁴ BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços*, *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 17.

Na exploração do serviço público, o Estado atua, a bem dizer, buscando a disponibilização, aos administrados, de atividades que compulsoriamente devem ser oferecidas.

O serviço prestado pelo Estado será considerado um serviço público sempre que prestado por força de mandamentos constitucionais, o que acaba por determinar a sujeição de tais serviços ao regime de direito público.

Na definição sempre precisa de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, temos:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de uma utilidade ou comodidade material destinada a satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinentes aos seus deveres e que presta por si ou por outrem que lhe faça as vezes, sob regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituídas em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.²³⁵

Na prestação do serviço público, o Estado poderá se valer de terceiros, por intermédio de concessão ou permissão, nos termos do texto constitucional. Com isso, surge uma importante discussão acerca da forma de custeio destes serviços, mais especificamente, sobre a natureza jurídica da contraprestação entregue pelo administrado ao fruir de tal serviço. De maneira

²³⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Editora Malheiros, 2004, p. 600.

explícita, estamos na discussão sempre atual acerca da diferenciação entre taxas de serviços e tarifas ou preços públicos.

A classificação dos serviços públicos também é um assunto que dá ensejo a dúvidas e manifestações doutrinárias diversas, mas, seguindo o entendimento hoje vigente no STF²³⁶, os serviços públicos podem ser classificados em serviços públicos propriamente estatais (essencialmente públicos, em regra, não delegáveis), em serviços públicos essenciais ao interesse público (passíveis de delegação, podendo ser de utilização efetiva ou compulsória) e em serviços públicos não essenciais (em regra, delegáveis, de utilização sempre facultativa pelo administrado).

Com base nesta classificação, a intervenção estatal decorrente de prestação de serviços públicos, essencialmente públicos, não delegáveis, e os essenciais ao interesse público, mesmo que explorados por terceiros, deverão ser remunerados por meio de taxa de serviço, tributo específico, respeitadas as regras decorrentes do regime jurídico tributário. Já no caso dos serviços públicos não essenciais ao interesse público, a contraprestação poderá se dar na modalidade taxa (regime jurídico tributário) ou tarifa (regime jurídico tarifário)²³⁷. Em outras palavras, a lei definidora da concessão do serviço público é que definirá tal diferenciação ou opção.

Já na intervenção direta por meio da exploração de atividades tipicamente privadas, o Estado atua despido de suas prerrogativas, na medida em que explora atividade tipicamente reservada ao setor privado. Nos termos da CF,

²³⁶ RE 89.876

²³⁷ Acaba por ser, de certa forma, uma opção do ente tributante.

o Estado somente deve atuar na atividade econômica subsidiariamente²³⁸, presentes os pressupostos dos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse nacional, conforme definido em lei.

Nesta atuação, o Estado, ao prestar um serviço ou produzir um bem qualquer, o faz sob a regência do regime de direito privado, de forma que as eventuais contraprestações serão enquadradas na modalidade de preços privados, em nada diferentes dos valores entregues a iniciativa privada que disponibiliza bem ou serviço. Jamais poderíamos falar, nesta contraprestação, em taxa, como modalidade de tributo.

Nesta atuação direta, explorando atividades tipicamente privadas, o Estado se valerá de sociedade de economia mista e empresas públicas, por tudo equiparadas as sociedades empresárias, para fins de trato legal relacionado à benefícios ou regime tributário.

4.3.3.1.2. Formas de intervenção indireta na economia

Ao falarmos em atuação indireta, somos tentados a identificar a direção e a indução de EROS ROBERTO GRAU, o exercício do poder de polícia e a concessão de benefícios de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, o

²³⁸ “Este caráter excepcional é enfatizado pela CF em duas normas, uma implícita e outra explícita. A primeira limita a criação de novos monopólios públicos, além daqueles que já constam da Carta. E a segunda impõe a necessidade de lei autorizadora de qualquer forma de exploração direta da atividade econômica pelo Estado, cujos pressupostos são os imperativos da segurança nacional ou o relevante interesse coletivo. Além disso, a Constituição estabelece que o Estado – empresário estará submetido às mesmas condições que os particulares, de modo a evitar a concorrência desleal, com prejuízo maior para o princípio da livre iniciativa.” BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços*, Revista *Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 17.

fomento e a disciplina de LUIS ROBERTO BARROSO, assim como a ação normativa, dividida em fomento (planejamento ou incentivo) e fiscalização de TACIO LACERDA GAMA.

A intervenção indireta do Estado na ordem econômica pode se dar de diferentes formas, definidas no art. 174 como de planejamento, incentivo e fiscalização.

Preferimos a nomenclatura “ação normativa”²³⁹ na medida em que deixa claro que nesta forma de intervenção, o Estado não participa da atividade econômica propriamente dita, mas apenas por intermédio da edição de normas que visam, de alguma forma, fiscalizar, planejar ou incentivar.²⁴⁰

Nestas atividades identificadas como possíveis para a atuação interventiva indireta do Estado, a fiscalização é muito facilmente identificada como o exercício do poder de polícia²⁴¹, definido como hipótese tributária da taxa de polícia.

Nos termos da CF e do CTN, exercido o efetivo²⁴² poder de polícia, o ente tributante poderá instituir e cobrar taxa de polícia por esta utilização. Aqui, o

²³⁹ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 247.

²⁴⁰ Isto não quer dizer, de forma alguma, que não vislumbremos a possibilidade, e até exigência de prática de atos administrativos específicos, até mesmo visando a materialização de atos de fiscalização, de concessão de benefícios tributários, etc.

²⁴¹ Nos termos do artigo 78 do CTN: Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

²⁴² O STF entende que o exercício efetivo do poder de polícia não exige a atuação individualizada, mas apenas a existência de estrutura fiscalizadora em pleno funcionamento. Vide RE 416.601.

objetivo do Estado é a verificação de condições mínimas para o exercício de determinadas atividades, de contratação de mão de obra, de exigências ambientais, entre outras. O Estado, nesta forma de intervenção, disciplina o exercício dos direitos e liberdades individuais, tendo em vista o interesse coletivo.

Aliada à atividade de fiscalização e disciplina da atividade econômica, o Estado pode intervir de maneira indireta por intermédio de planejamento ou incentivos, que os autores preferem concentrar como atividades de fomento.²⁴³

As atividades de fomento podem ser entendidas como todas aquelas relacionadas com o estímulo e incentivo do domínio econômico, materializadas por ações positivas de investimentos em infraestrutura, concessão de benefícios fiscais, utilização de políticas tributárias, sempre visando estimular ou desestimular comportamentos²⁴⁴.

Esta forma de atuação estatal se dá por intermédio de normas diretivas, de forma que a adesão ao comportamento indicado representa uma opção dos agentes da economia. Nas palavras de EROS ROBERTO GRAU, temos:

LUCIANO DA SILVA AMARO (*Conceito e classificação dos tributos*, São Paulo, RDT 55, p. 251), ainda, defende que a atuação estatal na taxa de polícia, embora provocada pelo contribuinte, não representa um serviço por ele fruído, na medida em que a atividade fiscalizadora do estado visa o interesse da coletividade e não dele, contribuinte, isoladamente. Com isso, se justificaria a imposição da taxa de polícia para ela (motivador da atividade estatal).

²⁴³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição federal de 1988*, São Paulo, Editora Malheiros, 2001, p. 135; BARROSO, Luis Roberto. *A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços*, *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 17; GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 248.

²⁴⁴ BARROSO, Luis Roberto. *Crise econômica e direito constitucional*, *Revista Trimestral de direito público*, São Paulo, Editora RT, v. 6, 1997, p.41. Nas palavras de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO e NEY PRADO, “através do fomento público, o Estado poderá desenvolver uma atuação suasória, não cogente, destinada a estimular as iniciativas privadas que concorram para restabelecer a igualdade de oportunidades econômicas e sociais ou suprir deficiências da livre empresa no atendimento de certos aspectos de maior interesse coletivo”. (*Uma análise sistêmica do conceito de ordem econômica e social*, in *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, n. 96/121, p. 132).

No caso das normas de intervenção por indução defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. Não contudo no sentido de suprir a vontade do seu destinatário, porém, na dicção de Modesto Carvalhosa, no de 'levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual'. Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite. Ao destinatário da norma resta aberta a possibilidade de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela vinculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondam aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, no universo do direito premial.²⁴⁵

Mostra-se contundente a percepção de que, neste segmento da intervenção estatal, a atividade será desenvolvida por intermédios de tentativas de indução ou de direcionamento da atividade econômica. Não ignoramos, contudo, que determinadas normas integradoras da atividade interventiva indireta de fomento sejam revestidas de cogência plena, por intermédio de utilização de modais obrigatório ou proibido, quando, por exemplo, reprime abuso de poder econômico.²⁴⁶

²⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição federal de 1988*, São Paulo, Editora Malheiros, 2001, p. 164.

²⁴⁶ Neste sentido, ver BARROSO, Luis Roberto. *Crise econômica e direito constitucional*, *Revista Trimestral de direito público*, São Paulo, Editora RT, v. 6, 1997, p.441.

TACIO LACERDA GAMA, ao comentar a atividade interventiva de fomento, identifica na atividade de planejamento a veiculação de normas diretivas para o desenvolvimento econômico, por intermédio de leis ordinárias ou complementares, e na atividade de incentivo, a atuação estatal por intermédio de uma pessoa jurídica ou fundos de recursos criados especialmente para o desenvolvimento da área econômica específica, criando condições para a atuação do setor privado.²⁴⁷

No planejamento, o Estado edita normas que prescrevem condutas aos administrados, adequando-se à previsão do artigo 174, § 1º da CF, que determina o estabelecimento de diretrizes e bases para o desenvolvimento nacional, integrantes de planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Mais uma vez com TACIO LACERDA GAMA²⁴⁸, citando JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁴⁹, percebe-se que esta intervenção estatal é exercida por edição de planos, que, contudo, não se limitam a eles. Pode ocorrer, e normalmente isso se verifica, a criação de órgãos encarregados de implementar medidas necessárias para a concretização das diretrizes e planos definidos. Neste momento, inicia-se a atividade de fomento por incentivo.

Nesta atividade interventiva, o Estado atuará de maneira positiva e concreta, implementando medidas para estimular a iniciativa privada no desenvolvimento de suas atividades, relacionadas, certamente, com os planejamentos realizados na intervenção por planejamento. Perceba-se que são

²⁴⁷ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 249.

²⁴⁸ GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 249.

²⁴⁹ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*, São Paulo, Editora Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 687.

atividades coordenadas: inicialmente, procede-se ao planejamento, para posteriormente, se proceder ao estímulo pela criação de condições de exploração.

Contudo, para proceder a este incentivo, a esta atuação positiva, certamente, serão necessários recursos específicos, afinal de contas, a atividade estatal de criação de condições implicará, quase sempre, em obras de infraestrutura, concessão de condições de financiamento diferenciadas, investimentos em formação de profissionais, entre outras.

Neste momento, então, vislumbramos a necessidade de contraprestações por parte do administrado. Na intervenção indireta por fomento expresso no planejamento, não identificamos forma alguma de remuneração, na medida em que o ente nada mais está fazendo do que apenas legislar. Já na intervenção indireta por fomento expresso no incentivo, como temos uma atividade estatal direcionada a um ramo específico da atividade, beneficiando os membros desta categoria apenas (que passaram a contar com as medidas positivas adotadas, de infra-estrutura, por exemplo), haverá a possibilidade do Estado instituir um tributo específico, uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Aqui está definido o exato campo da competência federal para a instituição de tais tributos: a atividade interventiva indireta de fomento pelo incentivo, materializado em condutas positivas relacionadas ao setor econômico específico.

4.3.3.1.3. Relacionando as formas de atuação e as formas de custeio da atividade estatal²⁵⁰

Apenas com o objetivo de sintetizar o que já foi explicitado no item anterior, organizaremos as formas de atuação estatal e as formas de custeio, previstas no texto constitucional.

Conforme discorreremos, a atividade interventiva do Estado pode dar-se de maneira direta e indireta. Na forma direta, temos a prestação de serviços públicos e a exploração de bens e serviços em regime de direito privado, concorrendo com o setor privado. Já na intervenção por atuação indireta, temos a normatização, que compreende as atividades relacionadas à fiscalização, ao planejamento e ao incentivo da atividade privada.

Na atividade direta de prestação de serviços públicos, conforme discorreremos, a CF permite a utilização da figura tributária da taxa de serviços (quando estivermos diante de um serviço público específico e divisível, essencial ao interesse público) ou a utilização da figura não tributária tarifas ou preços públicos (quando estivermos diante de serviços públicos, também específicos e divisíveis, contudo, não essenciais ao interesse público, o que significa dizer, de utilização não compulsória).²⁵¹ Já na atuação em concorrência com o setor privado, explorando a economia em regime de direito privado, estaremos diante de

²⁵⁰ Este item muito se baseia no excelente trabalho de TACIO LACERDA GAMA, que de maneira muito objetiva e didática relacionou as atividades e suas formas de custeio. (*Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p. 255 e 262).

²⁵¹ Vale ressaltar que o serviço público prestado de forma geral e indivisível deve ser remunerado por intermédio dos recursos gerais do ente, ou seja, pelos valores arrecadados sem destino específico, notadamente, os impostos e as contribuições de melhoria. Os serviços não essenciais podem ser remunerados por taxa (figura tributária) ou tarifa (figura não tributária), dependendo, para isso, da previsão legal do ente tributante.

uma remuneração privada, preço do bem ou do serviço, não merecendo nenhum qualificador específico.

A atividade indireta, por sua vez, permite a remuneração apenas para as atividades de fiscalização (ou disciplina) e de incentivo, ficando, portanto, sem contraprestação alguma as atividades estatais de planejamento.

A atividade interventiva de fiscalização pode ser remunerada por intermédio da figura tributária da taxa de polícia (desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, materializado pela existência de estrutura administrativa em funcionamento responsável por tal fiscalização). Para a atividade interventiva de incentivo, resta a contribuição de intervenção no domínio econômico (desde que haja um efetivo planejamento, representado, ao menos, pela existência de um fundo específico para a destinação dos recursos auferidos).

252

Graficamente, temos:

ATIVIDADE INTERVENTIVA ESTATAL	REMUNERAÇÃO PERMITIDA PELO TEXTO CONSTITUCIONAL
Exploração direta em regime de direito privado	Preço privado do bem ou serviço
Exploração direta de serviços públicos essenciais	Taxas de serviço

²⁵² Alguns autores entendem que a contribuição de intervenção no domínio econômico pode ser destinada ao custeio da atividade estatal para a intervenção, como a própria contribuição pode ser a intervenção. Neste sentido, MARCO AURELIO GRECO, dispõe: “No campo econômico, a atuação da União pode consistir em uma atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se a atuação for material, a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes a para suportar as despesas respectivas; se a atuação for no sentido de equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o próprio instrumento de intervenção.” (*Contribuições – uma figura sui generis*, São Paulo, Editora Dialética, 2000, p. 236).

Exploração direta de serviços públicos não essenciais	Tarifa (ou preços públicos) ou taxas de serviços ²⁵³
Exploração indireta de planejamento	Inexistência de remuneração
Exploração indireta de fiscalização	Taxa de polícia
Exploração indireta de incentivo	Contribuições interventivas

Concluindo, as contribuições de intervenção no domínio econômico, que são as figuras tributárias que nos interessam neste momento, somente serão permitidas quando o Estado propicie atividade interventiva consistente em incentivo para a iniciativa privada. Esta atividade interventiva, obviamente, deve ser pautada em alguns princípios, conforme veremos.

4.3.3.2. Os princípios da ordem econômica na Constituição Federal.

A intervenção estatal no domínio econômico, mesmo quando feita por intermédio de participação indireta de incentivo, caso propiciador da instituição de contribuições de intervenção, não deve ignorar a idéia de que a intervenção do Estado nesta seara econômica representa uma restrição a livre iniciativa, atingindo direitos econômicos fundamentais.²⁵⁴

²⁵³ Definido pela lei do ente competente.

²⁵⁴ Nas palavras de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, “Essa tensão entre princípios é comum em Constituições que apresentam nítido caráter de compromisso entre interesses de grupos econômicos, políticos e sociais antagônicos, como a nossa de 1988.” *Perfil constitucional das contribuições interventivas*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 166). Discorrendo acerca da restrição ou conflitos de princípios constitucionais, são as palavras de LUIS ROBERTO BARROSO: “Cabe, nesse passo, uma breve anotação sobre a teoria dos princípios e como eles se inserem na ordem jurídica como um todo. Como já assinalado, nenhum princípio é absoluto. O princípio da livre iniciativa, portanto, assim como os demais, deve ser ponderado com outros valores e fins públicos previstos no próprio texto constitucional. Sujeita-se, assim, à atividade

A implicação prática deste comentário está na constatação de que a intervenção no domínio econômico somente pode ser dar para buscar alguma finalidade específica, para tentar realizar algum objetivo previsto no texto constitucional.

Estes objetivos ou metas estão previstos no artigo 170 da CF, da seguinte forma:

DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de

reguladora e fiscalizadora do estado, cujo fundamento é a efetivação das normas constitucionais destinadas a neutralizar ou reduzir as distorções que possam advir do abuso da liberdade e aprimorar-lhe as condições de funcionamento. A ponderação é a técnica para a neutralização ou atenuação da colisão de normas constitucionais. Destina-se a assegurar a convivência de princípios que, caso levados as últimas consequências, acabariam por se chocar.” (*A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços, Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 5). E continua o autor, a respeito do tema de conflitos: “O direito, como se sabe, é um sistema de normas harmonicamente articuladas. Uma situação não pode ser regida simultaneamente por duas disposições legais que se contraponham. Para solucionar essas hipóteses de conflitos de leis, o ordenamento jurídico se serve de três critérios tradicionais: o da hierarquia, o temporal e o da especialização. Esses critérios, todavia, não são satisfatórios quando o conflito se dá entre normas constitucionais. A ponderação de valores é a técnica pela qual o intérprete procura lidar com valores constitucionais que se encontrem em linha de colisão. Como não existe um critério abstrato que imponha a supremacia de um sobre o outro, deve-se à vista do caso concreto, fazer concessões recíprocas, de modo a produzir um resultado socialmente desejável, sacrificando um mínimo de cada um dos princípios ou direitos fundamentais em oposição. O legislador não pode, arbitrariamente, escolher um desses interesses em jogo e anular o outro, sob pena de violar o texto constitucional. Relembre-se, as regras incidem na forma do ‘tudo ou nada’ (DWORKIN), ao passo que os princípios devem ser sopesados” (*Temas de direito constitucional*, p. 65).

elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Vislumbramos neste artigo constitucional a definição dos grandes objetivos norteadores, tanto da atividade interventiva do Estado, como da própria competência tributária para fins de instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico.

Toda e qualquer contribuição interventiva somente deve ser instituída e validamente cobrada se respeitados os princípios aqui definidos, sendo a atuação do estado, na modalidade incentivo, destinada ao atingimento de um destes objetivos. Em outras palavras, a contribuição interventiva deve ser instituída para fazer face aos gastos estatais relacionados ao incentivo de atividades tendentes à busca ou proteção dos objetivos delineados neste artigo constitucional.

Nas palavras de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, temos que “a intervenção do Estado na ordem econômica justifica-se se e na medida da consagração dos valores assinalados no texto constitucional e pertinentes, sobretudo, à ordem econômica”.²⁵⁵

²⁵⁵ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Reflexões sobre a intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas*, in *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 81, p. 248. No mesmo sentido, MISABEU DE ABREU MACHADO DERZI, ao dispor que “as finalidades da intervenção

Inicialmente, poderíamos dizer que sempre que a União Federal procedesse a atividades de intervenção na atividade econômica, com a finalidade de garantia ou estímulo aos princípios da ordem econômica, estaríamos diante das hipóteses autorizadoras da competência tributária para as contribuições interventivas. Assim, em caso de atividades federais de incentivo a livre concorrência, defesa do meio ambiente, desenvolvimento do emprego, defesa do consumidor, entre outros, a União Federal estaria legitimada a edição de lei criadora do tributo em questão.²⁵⁶

Não é esse o entendimento de YVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que se manifesta no sentido da impossibilidade de utilização ordinária da medida.

Sendo um instrumento interventivo, apenas pode ser adotado excepcionalmente e quando detectado desequilíbrio de mercado, que deva ser superado. Caso contrário, a contribuição conformaria uma forma de

devem perseguir aqueles princípios arrolados na constituição.” (in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7 edição, atualizada, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1999, p.596).

²⁵⁶ LUIS ROBERTO BARROSO faz uma interessante classificação dos princípios da ordem econômica: “Da leitura dos princípios setoriais em questão, é fácil perceber que não há uma homogeneidade funcional entre eles. O papel que a livre concorrência desempenha na ordem econômica é diversa daquela reservada ao princípio que propugna pela busca do pleno emprego ou pela redução das desigualdades regionais e sociais. À vista desta constatação, é possível agrupar dois grandes grupos, conforme se trate de princípios de funcionamento da ordem econômica e de princípios fins. Em linhas gerais, os princípios de funcionamento estabelecem os parâmetros de convivência básicos que os agentes da ordem econômica deverão observar. Os princípios fins, por sua vez, descrevem realidades materiais que o constituinte deseja sejam alcançadas.” Entende, o autor, pertencerem ao grupo dos princípios de funcionamento os constantes dos incisos I ao VI, sendo princípios fins os demais incisos, todos do art. 170 da CF. (*A ordem econômica constitucional e os limites à atuação Estatal no controle de preços*, *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Editora CAJ, n14, 2002, p. 8). Interessante relação pode ser travada com os conceitos de princípios valores e princípios limites objetivos, classificação desenvolvida, por entre outros, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 145.

planejamento determinante para o setor privado, o que vale dizer, se tornaria um tributo maculador da lei suprema.²⁵⁷

Entendemos perfeitamente plausível a posição do autor, mas encontramos dificuldade em medir a existência ou não do desequilíbrio. Em outras palavras, como determinar se determinado setor precisa ou não de intervenção na modalidade de incentivo, decorrência de um inicial planejamento?

Desta forma, entendemos que a competência federal para a instituição de tais contribuições acaba sendo de grande abrangência, na medida em que sua limitação estará apenas na sua destinação, desde que, obviamente, exista a atividade interventiva. Alguns autores entendem até pela possibilidade da mera cobrança representar a intervenção, independente da existência de atividade concreta, mas desde que destinada a um fundo específico, a ser aplicada em atividades relacionadas com o setor específico.²⁵⁸

Finalizando, compartilhamos do entendimento de TACIO LACERDA GAMA, que enumera os requisitos para a instituição de contribuições interventivas:

Além de preencher os atributos do conceito de intervenção no domínio econômico, a modalidade incentivo, para ensejar a criação de contribuições interventivas deverá atender aos seguintes requisitos: i. a intervenção deve

²⁵⁷ *As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal*, in *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 6, São Paulo, editora Dialética, 2004, p.197.

²⁵⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Perfil constitucional das contribuições interventivas*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador MARCO AURELIO GRECO, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 166.

ser criada por lei; ii. Deve ser feita num setor específico da economia; iii; o produto da arrecadação deve ser integralmente voltado ao custeio da intervenção; vi. A União deve ser o sujeito interveniente; v. os princípios gerais da ordem econômica devem ser respeitados.²⁵⁹

As contribuições interventivas são, portanto, espécies de tributos qualificados por sua finalidade constitucional, devendo, portanto, suas receitas, estarem vinculadas ao custeio da atividade estatal específica, intervenção no domínio econômico por intermédio de atuação indireta de incentivo.

4.3.3.3. As materialidades permitidas para as contribuições interventivas.

Valendo-se da regra geral adotada para as contribuições especiais, o legislador constituinte não definiu as materialidades possíveis de serem eleitas pelo legislador federal para a instituição das contribuições de intervenção. Desta forma, faz-se pertinente tal discussão.

Conforme defendemos neste trabalho, entendemos que as contribuições são tributos qualificados por sua destinação, de forma que a definição da materialidade do tributo será papel do legislador infraconstitucional, no momento da edição da lei específica.

²⁵⁹ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p.263.

No caso das contribuições interventivas, entendemos que a lei ordinária federal²⁶⁰, veículo introdutor competente, poderá se valer de qualquer materialidade, desde que a eleição do critério seja pertinente ao grupo que sentirá os efeitos da intervenção estatal. Em outras palavras, a contribuição interventiva deve ser suportada apenas pelos membros do setor da atividade econômica sob intervenção, de forma que a materialidade eleita não pode ignorar tal relação.

A contribuição de intervenção no domínio econômico deve custear uma atividade estatal específica que se materialize em incentivo, como intervenção estatal indireta, relacionada a determinado grupo. Não vislumbramos possível uma intervenção indistinta, em toda sociedade, capaz de ser custeado por esta espécie tributária. Para a implementação de atividades gerais, as receitas tributárias típicas são as decorrentes dos impostos.²⁶¹

Não concordamos com a afirmação de que a divisão das materialidades realizada nos artigos 153, 155 e 156 da CF estabeleça limites ao legislador para a instituição de contribuições²⁶². As materialidades dos artigos

²⁶⁰ Esta lei deve definir os aspectos da medida, tais como o setor alcançado, a competência do órgão o prazo de duração da medida, as condições da intervenção, entre outras.

²⁶¹ Este é o entendimento, entre outros, de TACIO LACERDA GAMA (*Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003, p.265) e do STF, expresso no RE 218.061-5 (... o setor a ser beneficiado não poderia deixar de estar definida e concretamente organizado contemporaneamente ao início da cobrança dos recursos financeiros quem seu benéfico seria arrecadado).

²⁶² Defendendo a limitação das materialidades: CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2005, p.334; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, São Paulo, Editora Malheiros, 2000, p. 176. O STF decidiu que as materialidades dos art. 153, 155 e 156 não se aplicam às contribuições: “A contribuição, não obstante um tributo, não estão sujeitas à limitação inscrita no art. 145, § 2º da CF. Também não se aplicam a elas as limitações que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação.” RE 177.137. Entendeu também, a não aplicação do art. 154, I da CF às contribuições, salvo as de seguridade social residuais, por expressa previsão (RE 182.120).

citados, a nosso sentir, apenas vinculam as materialidades dos impostos²⁶³. Aliado a isso, a materialidade das contribuições não precisa estar relacionada a nenhuma atividade estatal específica.²⁶⁴

Como conclusão, valemo-nos das lições de LUIS EDUARDO SCHOUERI, ao tratar das limitações para a definição das materialidades das contribuições interventivas:

A inexistência de indicação expressa não significa, outrossim, total liberdade do legislador federal. Não podem as contribuições incidir sobre um fato qualquer. Com efeito: Em primeiro lugar, nota-se que o fato gerador de qualquer tributo deve ter um fato econômico. A uma contribuição que incidisse sobre um fato não econômico faltaria, por exemplo, base de cálculo para a incidência. (...) Ainda mais: havendo uma atividade estatal a ser financiada, deve-se examinar a quem cabe suportar tais custos. Enquanto no caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social, o próprio constituinte tratou de delimitar que toda a sociedade deveria assumir tal incumbência (art 195, caput), no caso das demais contribuições inexistente aquela indicação. (...) Ora se a intervenção estatal é voltada a determinado setor da economia, parece claro que é apenas ali que se buscarão os recursos para a atuação estatal (teoria do benefício); se a intervenção estatal é ampla e indistinta, igualmente abrangente deve ser a busca dos recursos para seu financiamento.²⁶⁵

²⁶³ Conforme argumentos aduzidos na discussão do mesmo tema nas contribuições sociais.

²⁶⁴ Lembrando que as contribuições interventivas, assim como todas as contribuições, exigem que os recursos sejam obrigatoriamente destinados a sua finalidade definida constitucionalmente.

²⁶⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao programa universidade*

E por fim, arremata o autor:

Tem-se, pois, delineados os principais contornos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico: deve tratar-se de contribuição, cujos recursos serão voltados a uma atuação estatal (intervenção), cobrada daqueles diretamente afetados por aquela atividade, cujo fato gerador, necessariamente econômico e identificando capacidade contributiva, deverá, quando possível, distinguir os contribuintes conforme lhes seja refletida a atuação, vedado o recurso a fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.²⁶⁶

E para concluir, citamos, ainda, ROQUE ANTONIO CARAZZA:

Positivamente, o termo 'contribuição' não é senha para que a União crie qualquer tributo. Pelo contrário, há a necessidade de correlação lógica entre as causas e fundamentos da intervenção no domínio econômico e a instituição do tributo ora em estudo. È que são justamente tais causas e fundamentos que justificam a própria instituição da contribuição interventiva.

Todos estes detalhes devem, por evidente, figurar na lei instituidora da

escola, in in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 362.

²⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao programa universidade escola*, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador GRECO, Marco Aurélio, São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 366. Não concordamos com o autor apenas na limitação das materialidades. Autor ainda faz uma interessante análise da proposição não inclusão, no art. 149 da CF, da referência ao princípio da igualdade, defendendo que estas contribuições não se pautam neste princípio, mas sim na proporcionalidade.

exação, até porque eles balizam, inclusive, temporalmente, sua cobrança: desaparecidas ou superadas as causas e fundamentos invocados, desaparecidas *ipso facto* também estará a possibilidade de seu lançamento e arrecadação.²⁶⁷

4.3.4. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública

A competência para a criação da contribuição especial para custeio do serviço de iluminação pública foi instituída, em nosso ordenamento por intermédio da Emenda Constitucional 39, de 2003, com o objetivo de permitir aos municípios e ao Distrito Federal uma fonte de custeio de um serviço público geral, a iluminação pública.

Importante ressaltar que esta contribuição tem sua origem nas frustradas tentativas dos entes tributantes criarem taxa para custeio de serviço de iluminação pública, pretensão que foi abolida pelas decisões reiteradas do STF²⁶⁸ e manifestações doutrinárias.

Diante desta negativa da jurisprudência, foi editada a citada Emenda Constitucional 39, atribuindo competência para a criação desta nova contribuição especial.

²⁶⁷ CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, edição, 2004, p. 529.

²⁶⁸ Apenas para ilustrar, trazemos trecho do voto proferido no RE 231.764-6, citado por BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 145: "Trata-se de exação inviável, por ter fato gerador inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio de produto de arrecadação dos impostos gerais".

Importante, antes de mais nada, explicar que entendemos pertinente a classificação desta espécie dentre as contribuições especiais na medida em que, como todas as contribuições, é um tributo qualificado por sua destinação, o custeio de uma atividade estatal específica.²⁶⁹

Esta contribuição, contudo, tem sofrido críticas pela doutrina²⁷⁰, baseadas, principalmente, no fato de não existir, nesta contribuição, a característica geral da referibilidade das contribuições, ou seja, um vínculo entre a atividade estatal financiada e o grupo que suporta a tributação.²⁷¹

Ao custear um serviço público geral e indivisível, prestado a toda a coletividade indistintamente, não sendo possível a individualização da utilização, nem sequer sua mensuração, esta contribuição acabaria por ingressar no campo de competência exclusiva das taxas de serviço, de forma que, ao assim fazê-lo, entendemos que o legislador constituinte derivado exorbitou de seu campo possível de atuação.²⁷²

²⁶⁹ “Em face das finalidades específicas da contribuição em exame, que não se identifica com os objetivos das espécies mencionadas no caput do art. 149, pode-se afirmar que constitui uma quarta espécie de contribuição especial, posicionando-se al lado das contribuições sociais, interventivas e corporativas” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 95/108, agosto 2003).

²⁷⁰ ALVES, Anna Emilia Cordelli. *Da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 97, outubro 2003; ANDRADE, Valentino Aparecido de. *A inconstitucionalidade da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 97/113, outubro 2003. Pela constitucionalidade: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 95/108, agosto 2003; MAIA, Luiz Fernando. *Emenda constitucional nº39 – a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública. Atípica porem constitucional*, RET 39/55, outubro 2004. Pela natureza não tributária: BRITO, Edvaldo. *CIP – contribuição de iluminação pública: natureza jurídica*, RTFP 56/156, junho 2004.

²⁷¹ Conforme falamos, esta característica não se aplica as contribuições sociais em virtude do próprio texto constitucional estabelecer que as atividades sociais do Estado devem ser custeadas por toda a sociedade.

²⁷² PAULO AIRES BARRETO entende haver, aqui, violação de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º da CF (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 147).

O legislador constituinte, mais uma vez, não define os fatos geradores possíveis para esta espécie tributária, apesar de, ao prever a possibilidade de inserção na fatura de energia elétrica poderíamos entender, equivocadamente, ser a materialidade do tributo a utilização do serviço público específico e divisível de energia elétrica.

Caso fosse esta a definição legal, acabaríamos por ter uma violação da isonomia, na medida em que apenas uma parte das pessoas beneficiadas com a atividade estatal custeada (o serviço de iluminação pública) seriam responsáveis por seu custeio, ferindo de morte a necessidade da referibilidade das contribuições. Além disso, a materialidade eleita não mediria, de forma alguma, a participação do sujeito passivo na atividade estatal, já que o serviço individualizado de energia elétrica não tem relação alguma com o serviço geral de iluminação pública.

Entendemos não ser esta a definição do texto constitucional. Não há a definição da materialidade possível, assim como para as demais contribuições. Entendemos, como fizemos antes, não existir limitação para tais materialidades, podendo, inclusive, repetir materialidades de impostos de competência federal ou estadual.²⁷³

Como marca de todas as contribuições, as receitas decorrentes de tais contribuições devem ser destinadas, obrigatoriamente, à manutenção do serviço de iluminação pública. Isso não quer dizer, contudo, que nos casos de serviço

²⁷³ Em sentido contrário: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 95/108, agosto 2003. Pela ausência de limitações: PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e CTN a luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Laegra, Editora Livraria do Advogado, 2006, p. 190.

prestado por concessionários do serviço público haja a exigência de necessária delegação da capacidade tributária ativa. Nada impede que o ente diretamente arrecade e direcione, de alguma forma, para a atividade fim determinada pelo texto constitucional.

CAPÍTULO V – A NORMA ORÇAMENTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

5.1. Do orçamento. 5.1.1. Da definição de orçamento.
5.1.1.1. O Plano Plurianual. 5.1.1.2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias. 5.1.1.3. A Lei Orçamentária Anual. 5.1.1.4. A relação entre as leis orçamentárias. 5.2. Princípios orçamentários. 5.2.1. Equilíbrio. 5.2.2. Princípio da universalidade. 5.2.3. Princípio da anualidade. 5.2.4. Princípio da exclusividade. 5.2.5. Princípio da unidade. 5.2.6. Princípio da não afetação. 5.3. Das vedações ou proibições. 5.4. Das contribuições e a lei orçamentária. 5.4.1. Orçamento fiscal e as receitas tributárias das contribuições. 5.4.2. Orçamento de investimentos e as receitas tributárias das contribuições. 5.4.3. Orçamento da seguridade social e as receitas tributárias das contribuições. 5.4.4. Receitas de contribuições não constantes do orçamento. 5.4.5. A destinação das contribuições e orçamento: relação necessária. 5.5. Do controle da destinação das receitas no orçamento.

5.1. Do orçamento

A competência tributária, como vimos, deve ser exercida nos exatos termos da definição constitucional, respeitando os contornos da norma de competência.

Esta norma de competência, conforme analisado, define, de maneira cogente e direta, a destinação dos recursos da tributação, ou, em outras palavras, define as atividades estatais que devem ser, por eles, custeadas.

Ao falarmos em custeio de atividades estatais, acabamos por ingressar no campo das despesas públicas, o que nos leva, conseqüentemente, ao estudo do orçamento público.

Este estudo se mostra extremamente importante, na medida em que tentaremos demonstrar a necessidade de respeito à destinação específica do tributo como um dos elementos necessários da norma orçamentária, o que implica dizer, sua efetiva aplicação no destino previsto constitucionalmente. Em outras palavras, pretendemos demonstrar que a norma de competência tributária também irradia seus efeitos no campo da norma orçamentária.

Discorrendo sobre a necessidade de relação entre a previsão de receitas e gastos, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, assim se manifesta:

O que vale assinalar é não se poder focar as prerrogativas do Poder Público na arrecadação, seja financeira, seja tributária, sem atenuar às garantias do indivíduo ante o poder de arrecadação.(...) A arrecadação está vinculada ao gasto. Este, tem estrita conexão com os objetivos básicos do Estado.²⁷⁴

²⁷⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Regime constitucional do direito financeiro*, in TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 466.

Assim, o Estado, ao ser incumbido, pelo texto constitucional, de uma série de funções e atividades²⁷⁵, precisa, certamente, de fontes de custeio para poder bem desempenhá-las. Contudo, os sujeitos passivos da arrecadação estatal também têm a prerrogativa de não serem onerados de maneira desordenada, sem o respeito às várias previsões de limitações ao poder de tributar, aliadas à destinação específica dos valores por ele entregues ao Estado.

Discorre RICARDO LOBO TORRES acerca da necessária relação entre as receitas e despesas públicas:

A disciplina básica da receita e da despesa estabelece-a a Constituição, que deve estampar os princípios e as normas que tratem simultaneamente de ambas as faces da mesma moeda – as entradas e os gastos públicos. São de natureza verdadeiramente constitucional o prever o equilíbrio orçamentário, o distribuir a competência para autorizar a cobrança de impostos e a realização de gastos, o exigir a periodicidade do controle e o estabelecer as Diretrizes para a redistribuição de rendas.²⁷⁶

Como forma de garantia do cidadão, a Constituição Federal introduz um dispositivo de controle dos gastos públicos, qual seja, o orçamento. Por intermédio desta previsão, o poder legislativo (representantes do povo) define os

²⁷⁵ O Estado deverá, entre outras atribuições, prestar serviços públicos, exercer poderes de polícia, intervir em determinados ramos econômicos, manter organizações administrativas e políticas e manter a estrutura física e material estatal. É importante lembrar que o Estado, eventualmente, se vale da atividade financeira como forma de controle ou indução, como na extrafiscalidade.

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 2.

principais aspectos relacionados à realização de gastos públicos, assim como a existência de fontes de custeio, de receitas.

Obviamente que, ao falarmos em existência de fontes de receitas e gastos específicos, não poderíamos deixar de pensar nas contribuições e sua destinação constitucional, como algo impositivo para este diploma legal orçamentário.

PAULO AIRES BARRETO assim se manifesta a este respeito:

Se, genericamente, tal relação é relevante, nas contribuições assume importância decisiva. A despesa pública é, a um só tempo, causa para a instituição do tributo, limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida. O orçamento público é peça fundamental nesse processo de vinculação entre receitas e despesas.²⁷⁷

Importante, portanto, analisarmos os principais aspectos relacionados ao orçamento. Passemos a ele.

5.1.1. Da definição de orçamento

O orçamento, classicamente, é definido como o diploma legislativo que contém a previsão de receitas e autorização de despesas. Seu grande objetivo é

²⁷⁷ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 217.

a programação²⁷⁸ ou planejamento²⁷⁹ dos gastos estatais. O orçamento, contudo, está inserido em um contexto mais amplo, definido pelo texto constitucional, consistente nos planos e diretrizes orçamentárias.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVARTH definem orçamento como “a lei que contem previsão de receitas e despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, por um certo lapso”.²⁸⁰

A Constituição de um Estado democrático e social de direito deve adotar formas de programação ou de planejamento de sua atividade. A CF de 1988 definiu que este planejamento orçamentário se dará por intermédio de Plano Plurianual, Lei de Diretrizes e Lei Orçamentária Anual.²⁸¹

Importante perceber que apesar de serem três diferentes diplomas, obviamente devem ser coordenados e relacionados entre si, formando um grande sistema²⁸². A Lei Orçamentária Anual deve respeitar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que deve respeitar as diretrizes do Plano Plurianual. E todas devem respeitar as diretrizes e normas constitucionais. Há, portanto, uma relação

²⁷⁸ Orçamento programa nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA (*Orçamento-programa no Brasil*, São Paulo, Editora RT, 1973, p. 104).

²⁷⁹ RICARDO LOBO TORRES verifica no orçamento uma função predominantemente de planejamento, apesar de identificar a existência de uma função política, econômica e reguladora. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 49).

²⁸⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de e HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3ª edição, São Paulo, Editora RT, 2000, p. 70.

²⁸¹ CF, Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o Plano Plurianual; II - as Diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.

²⁸² PAULO DE BARROS CARVALHO nos alerta que “se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação – hierarquia). (*Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 10).

de coordenação e de subordinação.²⁸³ Esta divisão não compromete o princípio orçamentário da universalidade ou da unidade, conforme veremos.

5.1.1.1. O Plano Plurianual

Nos termos do art 165, § 1º da CF, o Plano Plurianual deve compreender os programas e as metas governamentais definidas para longos períodos. Deve estabelecer, precipuamente, as medidas a serem tomadas visando, ao longo do tempo, o desenvolvimento sócio-econômico das diversas regiões, reduzindo as desigualdades entre elas.²⁸⁴ Este plano, nos termos da CF, deve se limitar à previsão de despesas de capital²⁸⁵ e despesas continuadas.

Este diploma nada mais é que uma lei em sentido formal, da espécie ordinária, que preverá as regras a serem seguidas pelo executivo na execução das despesas públicas e pelo legislador na confecção das demais leis orçamentárias.

O Plano Plurianual tem prazo de vigência de quatro anos, compreendido entre o segundo exercício financeiro do mandato presidencial até o primeiro exercício do mandato subsequente. Pela sistemática constitucional, o candidato eleito deve, até o final de primeiro ano de seu mandato, elaborar e

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 10.

²⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 148.

²⁸⁵ Nos termos do art. 12 da Lei 4.320/64, despesas de capital constituem-se nos investimentos, nas inversões financeiras e nas transferências de capital. Os investimentos são as dotações de planejamento e a execução de obras, aquisição de imóveis, instalações e equipamentos. As inversões financeiras destinam-se a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização. A transferência de capital, por sua vez, refere-se a investimentos ou inversões financeiras para outras pessoas de direito público ou privado, constituindo-se em auxílios ou contribuições.

encaminhar ao congresso o seu plano de governo, que estará retratado no Plano Plurianual .

Caso não seja encaminhado o projeto de lei consistente no Plano Plurianual, não poderá ser iniciada nenhuma obra pública ou serviço com duração superior a um exercício.

5.1.1.2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, por sua vez, deve compreender as metas e prioridades da administração pública federal, a orientação para a elaboração da lei orçamentária anual, as disposições sobre as alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Esta lei, anual, deve ser elaborada de acordo com as previsões e limites estabelecidos no Plano Plurianual e estabelecer as regras da lei orçamentária anual.

Para RICARDO LOBO TORRES, a Lei de Diretrizes Orçamentárias é um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para ulterior elaboração de proposta orçamentária. Para o autor, esta lei não cria direitos subjetivos para terceiros, nem vincula fora da relação entre os poderes do Estado²⁸⁶.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 147.

A norma consistente nas diretrizes orçamentárias será introduzida por intermédio de lei ordinária, encaminhada ao Congresso Nacional pelo presidente da república, com o objetivo de demonstrar, apenas, os grandes valores a serem perseguidos pela administração.

5.1.1.3. A Lei Orçamentária Anual

Após a edição da Lei de Diretrizes Orçamentárias, será elaborada a lei orçamentária anual. Esta lei, como não poderia deixar de ser, deve ser elaborada nos termos do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Nas palavras de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA:

...uma lei é conectada a outra. A Lei Orçamentária Anual guarda fina sintonia com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e esta também com o Plano Plurianual . O que foi aprovado na Lei de Diretrizes Orçamentária bloqueia praticamente a disponibilidade política do governante para poder efetuar alterações posteriores. Se na Lei de Diretrizes Orçamentárias ficou estabelecida a construção de cinco creches, por exemplo, não se pode colocar quatro na lei orçamentária anual. Esta tem fina sintonia com aquela, uma amarra a outra, rigorosamente.²⁸⁷

²⁸⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Regime constitucional do direito financeiro*, in TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 477.

Assim, a Lei Orçamentária Anual deve retratar as diretrizes e planos definidos nas outras leis orçamentárias, que lhe definirão, de certo modo, seu possível campo de competência.

A lei orçamentária prevê três espécies de orçamentos: (i) fiscal, (ii) de investimento das empresas e (iii) da seguridade social.²⁸⁸ Esta divisão leva em conta o tipo de receitas e despesas consideradas. Vale ressaltar que, apesar do orçamento estar materialmente fragmentado em três partes distintas, não resta afastado o princípio constitucional da unidade do orçamento.

Por orçamento fiscal devemos entender a previsão de despesas e receitas da União, englobando não apenas as necessárias para a manutenção da estrutura dos poderes (executivo, legislativo e judiciário), assim como as necessárias para os fundos, órgãos ou entidades da administração direta e indireta. Estão aqui definidas as despesas gerais do Estado, ou seja, necessárias para a execução de todas as atividades destinadas a toda a coletividade, tanto no que se refere às obras como aos serviços diversos.

Já o orçamento de investimentos engloba os valores destinados às sociedades nas quais o ente público tem participação societária. Em outras palavras, a previsão de eventuais recursos para as sociedades estatais (empresas públicas ou sociedades de economia mista).

²⁸⁸ CF, Art 165, § 5º - A Lei Orçamentária Anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Por fim, no que tange ao orçamento da seguridade social, que englobará as atividades relacionadas à assistência social, à seguridade e à saúde, serão abrangidas todas as atividades desta área, assim como eventuais fundos e órgãos ligados à seguridade, direta ou indiretamente.

Nesta lei orçamentária, teremos a discriminação detalhada de quais as atividades, investimentos, despesas, obras, programas, entre outras atividades, a serem desenvolvidas e financiadas pelo poder público, definindo a origem e o destino de todos os recursos.

A Lei Orçamentária Anual deve ser a grande baliza das atividades do Estado, vinculando todos os seus órgãos e agentes na aplicação e utilização dos recursos públicos. O art 167, I da CF estabelece a impossibilidade de início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária, assim como a abertura de créditos suplementares ou especial sem autorização legislativa.²⁸⁹ Em outras palavras, inexistindo previsão orçamentária, não há que se falar em gastos públicos.

A lei orçamentária, por previsão constitucional, não poderá versar sobre qualquer outro assunto diferente de fixação de receitas e despesas.

²⁸⁹ Créditos suplementares (art 165, § 8 da CF, destinado ao reforço de dotações orçamentárias, desde que com indicação de recursos correspondentes), créditos especiais (destinados à despesas sem dotação orçamentária, desde que com prévia autorização legislativa) e créditos extraordinários (destinados a despesas urgentes e imprevista).

5.1.1.4. A relação entre as leis orçamentárias

Conforme se verificou na explanação acerca de cada uma das espécies de leis orçamentárias, estamos diante de um sistema de diferentes normas. Todas elas, com fundamento de validade no texto constitucional.

Neste sistema de normas, fundadas nas diretrizes do texto constitucional, teremos um necessário enlace entre os diplomas, de forma a serem respeitadas as grandes regras e princípios norteadores deste segmento jurídico.

As diretrizes constitucionais devem ser explicitadas na lei federal ordinária chamada Plano Plurianual, que conterà os grandes projetos e programas a serem implementados em um período de quatro anos. Estes projetos e programas, por obviedade, serão condizentes com as regras constitucionais.

Com base nos regras definidas na lei do Plano Plurianual, será editada outra lei federal ordinária, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com fundamento de validade no texto constitucional e nas disposições da Lei Plurianual, definindo as diretrizes anuais da administração, detalhando, de certa forma, a previsão da lei anterior.

Por fim, baseado nas previsões gerais do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes, será editada a Lei Orçamentária Anual que definirá, detalhadamente, as formas de utilização dos recursos públicos no exercício financeiro.

Todas estas leis, partindo do Plano Plurianual, norma mais genérica, até a Lei Orçamentária Anual, norma mais específica e detalhada, deverão respeitar uma relação de coerência e harmonia em suas disposições, observadas, sempre, as diretrizes constitucionais sobre o tema. Haverá uma relação de

validação vertical extremamente importante para a validade de suas disposições, balizadas, em grande parte, por uma série de princípios constitucionais orçamentários. Passemos a eles.

5.2. Princípios orçamentários

A CF enumera alguns princípios aplicáveis às normas orçamentárias, que, por sua importância para este trabalho, passaremos a sua análise.

Vale dizer que os autores identificam diferentes princípios. Ficaremos com a lição de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVARTH²⁹⁰, que enumeram os seguintes: (i) equilíbrio, (ii) universalidade, (iii) anualidade, (iv) exclusividade, (v) unidade e (vi) não afetação.²⁹¹

5.2.1. Equilíbrio

O princípio do equilíbrio determina a necessidade do orçamento prever despesas e receitas equivalentes, de forma a impedir a existência de dívidas acumuladas. Este princípio, apesar de não estar expresso no texto

²⁹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de e HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3ª edição, São Paulo, Editora RT, 2000, p. 70.

²⁹¹ O Professor Ricardo Lobo Torres, classifica os princípios orçamentários em fundantes, específicos e gerais. Dentre os fundantes, enumera os as soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, trabalho e livre iniciativa e pluralismo político; dentre os específicos, enumera liberdade, justiça orçamentária, equidade e segurança; dentre os gerais, enumera o equilíbrio orçamentário, separação de poderes, igualdade, devido processo legal, federalismo, subsidiariedade, eficiência, responsabilidade, ponderação e razoabilidade. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 141).

constitucional²⁹², pode ser construído pela exigência, em sucessivas passagens, de criação de fontes de custeio para a criação de novas despesas, concluindo, portanto, pelo equilíbrio.

RICARDO LOBO TORRES dispõe que este princípio, atualmente, é desprovido de eficácia vinculante, devendo o legislador observá-lo se e enquanto o permitir a conjuntura econômica, não sendo passível de controle judicial.²⁹³ Esta afirmação do respeitado autor parece vir ao encontro de uma realidade constante de nosso cotidiano econômico, que é a existência de *déficit* ou *superavit*²⁹⁴ na economia, o que era, inclusive, autorizado expressamente pela CF de 1967.

REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA entende não se tratar de um princípio orçamentário, mas sim seu próprio pressuposto.

Diremos que não se cuida de um princípio. Antes, é pressuposto do orçamento. O equilíbrio deve haver em decorrência lógica da própria existência do orçamento. Se este significa um plano de ação mediante ponderação de gastos e receitas, sob pena de aniquilamento do próprio Estado, ou seu desenvolvimento.²⁹⁵

²⁹² Nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, como a norma jurídica sempre é implícita, não haveria qualquer problema na não previsão expressa do presente princípio: “Não se pode dizer o mesmo, contudo, a respeito das normas jurídicas, *porquanto estarão elas sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados*. As regras do direito positivo, pertencendo ao campo das significações, *serão necessariamente implícitas*, pelo que, de acordo com esse modelo conceptual, não caberia falar em normas implícitas, já que, por suposto, todas elas o são” (*Curso de Direito Tributário*, 17^a ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 10).

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7^a edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 109.

²⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, São Paulo, Editora RT, 1969, p. 55.

²⁹⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de e HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3^a edição, São Paulo, Editora RT, 2000, p. 72.

De qualquer forma, entendemos por bem enumerar tal princípio, por entender que ele representa, ao menos, um princípio valor²⁹⁶, representativo de um grande objetivo da lei orçamentária, que é a não criação de déficits estatais, apesar de sua ocorrência possível.

5.2.2. Princípio da universalidade

A totalidade das receitas e despesas públicas deve estar prevista na lei orçamentária. Eis o princípio da universalidade.

Pela universalidade, o legislador, ao elaborar a lei orçamentária anual, com base nas orientações da Lei de Diretrizes e Plano Plurianual, deverá prever todas as formas de custeio e todas as despesas previstas. Esta exigência é feita até por corolário do princípio do equilíbrio, já que não se pode falar em controle das contas sem o planejamento universal.

Não há, por força deste princípio, a possibilidade de gastos públicos sem a prévia inclusão na lei orçamentária. Sabendo, contudo, que existe sempre a possibilidade de gastos não previstos, a própria CF estabeleceu a possibilidade de inclusão de novas despesas, por intermédio, contudo, de inclusões na lei orçamentária. São as chamadas despesas extraordinárias, especiais ou suplementares, condicionadas à previa autorização legislativa.

²⁹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO faz interessante diferenciação dos princípios em princípios-valores e princípios-limites objetivos. Os primeiros seriam aqueles dotados de grande carga axiológica, devendo ser estudados tendo em vista os preceitos da axiologia, enquanto os segundos, apesar de também representarem um valor, o enunciam de maneira objetiva, impondo um critério objetivo para seu respeito. (*Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 144).

5.2.3. Princípio da anualidade

A lei orçamentária deve se renovar anualmente. Desta forma, aplica-se, ao orçamento, o princípio da anualidade.

Importante notar que não haveria sentido em se falar de orçamento caso não existisse um período de referência. A previsão dos gastos e receitas públicas deve ser feita com base em um planejamento temporal, que, como vimos, pode ser de quatro anos (Plano Plurianual) ou anual (Lei de Diretrizes e Lei Orçamentária Anual).

Este princípio surge mesclado, de certa forma, com o princípio da anualidade tributária. No direito tributário, este princípio exigiria a previa previsão orçamentária da receita tributária para a criação de novo tributo. Assim, o exercício da competência tributária ficava condicionado à prévia previsão, pela legislação orçamentária, da criação da nova fonte de receitas.

Este princípio constava, expressamente, do texto da CF de 1967, sendo aceito, sem maiores críticas, por quase totalidade da doutrina.²⁹⁷ Posteriormente, com a edição da Emenda nº 1, de 1969, esta anualidade foi substituída pela anterioridade.²⁹⁸

Atualmente, a anualidade tributária foi substituída apenas pela anterioridade tributária, com redação dada pelo art 150, III, b e c da CF²⁹⁹, que

²⁹⁷ Por todos, BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1981, p. 416.

²⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1970, p. 81. “Desapareceu a exigência histórica da prévia autorização orçamentária. Agora, exige-se, apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado”.

²⁹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício

condiciona a cobrança do tributo ao respeito do exercício financeiro e um lapso mínimo de 90 dias.

Alguns autores ainda entendem pela manutenção da aplicação do princípio da anualidade também para a criação de tributos³⁰⁰, contudo, a maioria entende pela substituição simples pela anterioridade.³⁰¹

Desta forma, pela anualidade orçamentária, temos a exigência da renovação da lei orçamentária para cada exercício financeiro, de forma que se renovem as previsões de gastos e receitas, conforme os planejamentos definidos.

5.2.4. Princípio da exclusividade

A lei orçamentária, por previsão do art 165, § 8º da CF, não poderá versar sobre qualquer outro assunto que não a previsão de receitas e despesas.

Esta previsão, como nos alerta RICARDO LOBO TORRES, decorre da prática rotineira do legislador nacional de introduzir dispositivos outros, camuflados no texto orçamentário, com objetivos diversos.³⁰²

financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

³⁰⁰ BASTOS, Celso e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, V. 6, tomo II, São Paulo, Editora Saraiva, 1990, p. 202. NOVELLI, Flavio Bauer. *Anualidade e anterioridade na CF de 1988*, São Paulo, RDA 179-180, 1990, p. 22.

³⁰¹ "Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem do rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 159).

³⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p.106.

Não se aplica tal princípio, como vimos, à previsão de créditos suplementares e abertura de créditos, podendo ser incluída por intermédio de autorização legislativa específica.

5.2.5. Princípio da unidade

O orçamento deve ser uno, ou seja, formar um único sistema, de forma até a permitir a facilidade de seu controle e fiscalização.

Vale lembrar, acompanhado de RICARDO LOBO TORRES³⁰³, que falar em princípio da unidade não quer significar que o orçamento não possa ser especializado, sendo dividida, a lei orçamentária, como vimos, em orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social.

Por este princípio, a totalidade das despesas e receitas deve constar de um mesmo conjunto, agrupado de acordo com as regras já definidas nas Leis de Diretrizes e Planos Plurianuais.

Nas palavras de GIULIANO FOUNROUGE, citado por REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³⁰⁴, temos que “el principio de unidad consiste em la reunion o agrupacion de todos los gastos y recursos del Estado em um documento único”³⁰⁵.

³⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p.150. PAULO AIRES BARRETO cita o mesmo autor, fazendo referência a esta divisão (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 220).

³⁰⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de e HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3ª edição, São Paulo, Editora RT, 2000, p. 74.

³⁰⁵ FOUNROUGE, Giuliano. *Derecho financiero*, 2 Edição, Buenos Aires, Editora De Palma.

Voltamos a insistir: a unidade orçamentária não significa a impossibilidade de especializações, seja na previsão de receitas, seja na previsão de despesas específicas para tais receitas, mas apenas seu agrupamento.

5.2.6. Princípio da não afetação

A CF estabelece a proibição de vinculação de certas receitas à finalidades específicas, devendo existir uma previsão geral de receitas, posteriormente distribuídas pela lei orçamentária. O legislador pretende, com isso, não afastar a discricionariedade e a liberdade do administrador ao elaborar seu projeto de administração.

Contudo, esta não afetação, ou não vinculação, aplica-se apenas e tão somente aos tributos da espécie imposto, com base no enunciado do art 167, IV da CF³⁰⁶. Isto nos leva a concluir, *contrario sensu*, que as demais receitas tributárias devem ou podem, ao menos, ter vinculação ou afetação.

RICARDO LOBO TORRES concorda que a não afetação restringe-se a espécie tributária imposto, se manifestando no sentido de que “O princípio da não afetação se restringe aos impostos, ao contrário do que ocorria com o regime de 1967/69, quando abrangia todos os tributos.”³⁰⁷

³⁰⁶ Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

³⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000, p. 275.

Nas palavras sempre pertinentes de REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, temos:

O salutar princípio significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, minguando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir.³⁰⁸

A adoção deste princípio, da forma como enunciado pelo texto constitucional, dá a possibilidade de certas receitas públicas, dentre elas as decorrentes de alguns tributos, como as contribuições, terem um destino (afetação ou vinculação) previamente determinado, devendo, a lei orçamentária, respeitá-lo.

5.3. Das vedações ou proibições

Aliados aos princípios aplicáveis às leis orçamentárias, que, vale dizer, formam um conjunto harmônico e sistematizado, existe uma série de vedações ou proibições, enunciadas no art 167 da CF.

³⁰⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3ª edição, São Paulo, Editora RT, 2000, p. 75.

Estas vedações, muitas vezes, se limitam a repetir ou confirmar alguns princípios orçamentários, de forma que apenas abordaremos o que entendemos por mais relevante.

Para verificarmos tal situação, basta analisarmos a previsão do texto constitucional que estabelece a vedação de início de programa ou projetos sem a previsão na lei orçamentária.³⁰⁹ Esta previsão nada mais faz do que reafirmar o princípio do equilíbrio, ao exigir a existência de fonte de custeio da atividade, da universalidade e unidade, ao exigir a previsão na lei orçamentária, da exclusividade, por tratar-se de investimento ou despesa. Idêntica conclusão nós podemos chegar ao analisarmos os incisos II (despesas que excedam os créditos previstos), III (operações de crédito de capital), V (créditos suplementares ou especiais), VII (créditos ilimitados), IX (transferência voluntária).

Interessa-nos as previsões dos demais incisos.

Inicialmente, o inciso IV prevê a não afetação. Conforme já falamos, esta impossibilidade de afetação ou destinação específica somente se aplica à modalidade de tributo imposto. Assim, não haveria limitação para as demais espécies. Importante perceber que o texto constitucional, seja pelo poder originário, seja pelo poder derivado, acabou por estabelecer algumas exceções, compostas pela partilha das receitas, ou por previsões relativas à algumas atividades. Contudo, o dado de relevo é a possibilidade de vinculação prevista na Constituição Federal.

³⁰⁹ Art. 167. São vedados: I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

No inciso VI do artigo 167, a CF determina a impossibilidade de transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa. Parece que este enunciado apenas reforça a tese da força vinculante da lei orçamentária, devendo ser atendida nos exatos termos previstos, salvo previsão diversa do próprio legislador.

Prossegue o legislador constituinte, vedando a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos do orçamento fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos. Entendemos, aqui, mais uma manifestação direta do legislador, no sentido da imposição dos preceitos da lei orçamentária, de forma a vincular a atividade do administrador e o legislador. Os recursos, tanto do orçamento fiscal, quanto do orçamento da seguridade, devem ter o destino originariamente estabelecido cumprido.

Determina-se, ainda, a impossibilidade de criação de fundos de quaisquer espécies, sem previsão legislativa. Parece concorrer com tal previsão a necessidade de prévio estabelecimento, em lei, da fonte de custeio de qualquer atividade (projeto ou programa). Com isso, o fundo, relacionado ao investimento específico, deverá, também, estar disciplinado em lei.

Por fim, o legislador constituinte ainda determina a vedação de utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais incidentes sobre remuneração paga pelo empregador e sobre rendimentos auferidos pelo trabalhador ou segurado, para fins diversos do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social. Em outras palavras, estabelece a

impossibilidade de não verificação de uma afetação determinada constitucionalmente.

Estas vedações devem ser analisadas conjuntamente com os demais princípios constitucionais, a fim de se permitir a construção da norma orçamentária, relevante para o estudo das contribuições.

5.4. Das contribuições e a lei orçamentária

Conforme discorreremos anteriormente, as contribuições têm um regime jurídico definido pelo texto constitucional, no qual a destinação das receitas é determinante.

As contribuições especiais são definidas como tributos qualificados por sua finalidade. Cada uma delas representa a fonte de receita específica para o custeio das atividades estatais relacionadas ao campo de atuação determinado pela CF.

Nos termos do art 149 da CF, as contribuições especiais foram divididas em sociais, interventivas, corporativas e custeadoras do serviço de iluminação pública. Cada uma delas, devendo custear as atividades relacionadas, ou seja, as atividades no campo social, na intervenção indireta na economia, na manutenção dos órgãos de classe e na manutenção do serviço geral de iluminação, respectivamente.

A natureza jurídica das contribuições depende de sua finalidade específica. Conforme discorreremos anteriormente, a norma de competência

tributária relacionada à esta espécie tributária contém, em seu critério delimitador da competência, a sua destinação específica.

Não podemos deixar de relacionar as afirmações tão categóricas por nós feitas, e por toda a doutrina, que defende a destinação das contribuições, com a norma orçamentária e a previsão de despesas e receitas estatais. Não nos parece razoável supor que um enunciado constitucional expresse determinasse a importância da destinação, para ser completamente ignorado em sua materialização na lei orçamentária.

Vimos que a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve prever a totalidade dos gastos e das receitas. Nela estarão definidas as entradas, com sua origem, e os destinos de todas as receitas, as despesas públicas. Estas previsões devem ser elaboradas, como vimos, com base nas Diretrizes definidas na lei de diretrizes, editada também anualmente. Esta, por sua vez, respeitando o planejamento macroeconômico realizado na lei do Plano Plurianual .

Obviamente que este percurso, da lei plurianual até a lei orçamentária anual, deverá respeitar os demais enunciados constitucionais relacionados às fontes de receitas ou as despesas autorizadas e obrigatórias. Certamente que o poder executivo, ao propor os projetos das leis orçamentárias, e legislativo, ao aprovar e editar a lei, não são irrestritos para a definição do seu conteúdo. O legislador constituinte, em uma série de enunciados, definiu algumas receitas e despesas obrigatoriamente relacionadas. Eis o campo das contribuições especiais.

Nem se diga que estaríamos confundindo o campo do direito tributário, relacionada ao tributo, com o direito financeiro, relacionado ao estudo das receitas

e despesas. O tributo é receita pública. Mais que isso, o direito sempre é uno e indivisível, admitindo subsecção meramente didática para fins de delimitação de objetos de estudos. Não aceitamos, ao revés, refutamos, a não interferência dos enunciados supostamente de direito financeiro no campo dos enunciados supostamente do direito tributário. Estão relacionados, na medida em que ambos tratam de uma forma de receita estatal, o tributo.

Entendemos, portanto, que o legislador, ao editar a lei orçamentária, necessariamente deverá respeitar a seguinte regra: toda receita originada pelas contribuições especiais deverão ser direcionadas às despesas relacionadas com o campo da contribuição especial referida. Toda a receita auferida com contribuições sociais devem ser reservadas à aplicação em atividades, fundos, programas, investimentos, relacionadas às atividades sociais do Estado; toda a receita auferida com as contribuições interventivas devem estar relacionadas à aplicação em fundos, programas, projetos, incentivos direcionadas ao ramo econômica objeto da intervenção estatal legitimadora do tributo; e assim sucessivamente.

Não poderá uma receita originada por intermédio de uma contribuição especial ser direcionada a nenhuma atividade não relacionada com sua específica hipótese. A norma de competência tributária assim impõe ao legislador da norma orçamentária.

Podemos, ainda, buscar fundamento para a destinação obrigatória das contribuições na análise dos direitos e garantias individuais. O sujeito passivo, o

cidadão, tem direito à proteção de sua propriedade privada³¹⁰. Certamente que isso não implica dizer que nossa propriedade seja absoluta, sob pena de não permitir-se, sequer, a cobrança de tributos (que é, sem dúvida, uma afronta à propriedade). Contudo, os administrados têm o direito de somente ser afrontados em sua propriedade nos exatos limites e hipóteses expressamente permitidos pela CF, de forma a estabelecer um equilíbrio aparente entre a necessidade estatal e a propriedade individual.

Ao estabelecermos a necessidade de somente ser afrontado em sua propriedade nos termos e limites da CF, configurar-se-ia um desapossamento ilegítimo o tributo cobrado e não destinado ao motivo legitimador da competência, qual seja, sua destinação. Somos obrigados a sofrer a incidência tributária de uma contribuição especial para financiar uma atividade estatal específica. Ora, se a atividade estatal não será por tais valores suportados, não há razão para a tributação. Estaríamos sendo onerados para custear uma atividade estatal específica, mas os recursos não seriam nela aplicados, o que significa dizer que não estaríamos, a rigor, custeando aquela atividade. Perdida, por completo, a legitimação para a instituição de tal tributo.

Resta a questão da vinculação de tais receitas.

Conforme vimos, o orçamento será composto de um orçamento fiscal, de investimentos e de seguridade social. As receitas, portanto, deverão ser distribuídas segundo este modelo, seguindo a finalidade constitucional das contribuições. Passemos à análise da distribuição e alocação de tais receitas.

³¹⁰ CF, art 5, inciso XXII: é garantido o direito de propriedade;

5.4.1. Orçamento fiscal e as receitas tributárias das contribuições

O orçamento fiscal compreenderá a totalidade dos valores necessários à União para a manutenção de suas atividades, suas obras, sua estrutura pessoal e material, assim como eventuais fundos e órgãos. Este orçamento, a rigor, receberá e compreenderá as receitas decorrentes das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Estas receitas, decorrentes das contribuições interventivas, poderão estar representadas nesse orçamento pela previsão de gastos específicos, relacionados ao ramo econômico relacionado à intervenção, seja por intermédio de obras, programas, infraestrutura ou mesmo um fundo específico.

Importante lembrarmos que a intervenção estatal custeada por esta espécie de contribuição, conforme discutimos anteriormente, somente pode se dar por intermédio de atividades de atuação indireta do Estado, representada por incentivos. Estes incentivos, materializados em atividades como obras, serviços, entre outros, serão sempre, é claro, vinculados ao ramo de atividade objeto da intervenção.³¹¹

³¹¹ Apenas para ilustrar, no caso da instituição das contribuições interventivas sobre operações com combustíveis, previstas constitucionalmente no art 177 da CF, deverão ter seus recursos destinados a subsídios ao transporte do produto, financiamento de projetos ambientais relacionados à exploração do combustível e infraestrutura de transportes. Todos os objetivos, portanto, relacionados ao ramo de intervenção, o comércio de combustíveis. Art 177; § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (...) II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Esses valores, com base no princípio da universalidade, deverão constar da Lei Orçamentária Anual, discriminada em um fundo específico ou despesa, no orçamento fiscal. Em havendo a criação do tributo já no curso do exercício, após a aprovação da lei orçamentária, a despesa ou fundo específico será criada pela própria lei instituidora da contribuição, atendendo, com isso, a exigência do art 167, IX da CF. Com isso, permanecerá o equilíbrio necessário entre a receita tributária específica das contribuições e a previsão, na lei orçamentária, de sua destinação específica.

Concluindo, a contribuição interventiva criada deverá ser destinada somente para o custeio da atividade estatal relacionada à intervenção. Na lei orçamentária, esta vinculação estará representada pela criação de um fundo específico, ou previsão de uma obra de infraestrutura e serviços, no orçamento fiscal da União.

Neste orçamento também vislumbramos a possibilidade da criação de fundos, obras ou serviços relacionados com a instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, aquelas destinadas a financiar a atividade estatal no campo social, não englobadas no conceito de seguridade social. Dizemos isso baseado na existência, na lei orçamentária, de um orçamento para a seguridade social apenas.

Como discutimos no capítulo específico, as contribuições sociais são destinadas a custear qualquer das atividades estatais relacionadas ao campo social, que são mais amplas que apenas a seguridade. Com isso, as outras medidas tendentes a atividade social do Estado devem constar, a princípio, das previsões do orçamento fiscal.

5.4.2. Orçamento de investimentos e as receitas tributárias das contribuições

O orçamento de investimentos compreenderá a totalidade de investimentos nas sociedades nas quais a União possua participação societária, seja para sua expansão, seja para aumento patrimonial.

Neste orçamento, por sua característica específica, entendemos não ser cabível a aplicação das receitas decorrentes da arrecadação de contribuições especiais. Este entendimento se baseia no fato da atuação estatal neste setor, por intermédio de empresas públicas e sociedades de economia mista, configurar intervenção direta do Estado na economia, com objetivo de obtenção de resultados positivos, concorrendo com o setor privado, não havendo, no texto constitucional, previsão de contribuições especiais com tal destinação. A falta de previsão, na CF, de contribuições especiais destinadas a custear esta específica atividade de intervenção direta do Estado na economia implicará na impossibilidade de alocação das receitas de outras contribuições especiais neste orçamento, pois acabaria configurando o desvio de finalidade da receita tributária.

5.4.3. Orçamento da seguridade social e as receitas tributárias das contribuições

Por fim, o orçamento da seguridade social compreende a totalidade das despesas da União relacionadas à seguridade social, representadas pelas atividades de saúde, de assistência social e de previdência.

Neste orçamento, como não poderia deixar de ser, estarão relacionadas à totalidade de receitas auferidas com as contribuições sociais para a seguridade social, sejam as ordinárias, previstas no art 195, caput da CF, sejam as residuais, autorizadas pelo art. 195, § 4º da CF.

Nos termos do mandamento constitucional constante do art 167, XI, as receitas específicas das contribuições sociais para a seguridade incidentes sobre remunerações pagas pelo empregador e sobre a aferição de rendimentos, por trabalhadores e demais segurados, devem ser destinadas especificamente para o custeio do sistema de previdência social. Para estas contribuições, o campo de destinação é ainda mais específico, na medida em que a seguridade social engloba, também, as atividades ligadas à saúde e à assistência social, destinos autorizados para tais contribuições. Em outras palavras, se as demais contribuições sociais para a seguridade podem ter suas receitas utilizadas para o financiamento de qualquer atividade social relacionada à seguridade social, as citadas somente podem ser destinadas ao montante previdenciário.

Não vislumbramos, contudo, qualquer possibilidade de destinação diferenciada destes recursos, não relacionadas à seguridade social. Não seria possível, com isso, alocar os recursos provenientes destas contribuições nos orçamentos fiscal ou de investimento. O art 167, VIII da CF parecer indicar a impossibilidade de transpor tais créditos apenas para o orçamento de investimentos, não vedando, desde que haja autorização legislativa, o manejo dos valores entre os orçamentos fiscais e da seguridade. Entendemos que, apesar de não enunciado de maneira expressa, a norma de competência das contribuições assim impõe. Com isso, entendemos que os valores decorrentes das contribuições

sociais para a seguridade social devem, todos, constar do orçamento da seguridade.

5.4.4. Receitas de contribuições não constantes do orçamento

Na análise procedida acerca das receitas das contribuições e sua alocação na lei orçamentária, ainda não definimos a posição das receitas decorrentes das contribuições corporativas, assim como das contribuições de custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições corporativas, diante da imposição de sua parafiscalidade obrigatória pelo texto constitucional, nem sequer entram no orçamento da União. Serão arrecadadas e administradas pelas pessoas detentoras da capacidade tributária ativa, delegada pela União Federal.

Para aqueles que entendem pela possibilidade de não confusão da parafiscalidade com a obrigatória delegação da capacidade tributária ativa, ou seja, podendo a própria União proceder à arrecadação de tais valores, para posterior repasse às entidades fiscalizadoras e regulamentadoras da atividade econômica ou profissional, os valores decorrentes destas contribuições deverão constar do orçamento fiscal. Neste orçamento, contudo, estas receitas serão destinadas obrigatoriamente à estas entidades.

Por fim, as contribuições para custeio do serviço de iluminação pública, por serem de competência municipal e distrital, não constam do orçamento da União Federal. Contudo, no orçamento dos entes competentes, tais

receitas devem ser obrigatoriamente destinadas à manutenção de tal atividade, permanecendo a regra atinente a todas as contribuições especiais.

5.4.5. A destinação das contribuições e orçamento: relação necessária

Diante do exposto, podemos resumir a vinculação das espécies de contribuições especiais, tributo obrigatoriamente destinado, por mandamento constitucional, com a norma orçamentária constante do orçamento anual, dividido em fiscal, de investimento e da seguridade.

As contribuições sociais ocupam várias possíveis posições. As contribuições sociais para a seguridade social, sejam as ordinárias (art. 195, caput, CF), sejam as residuais (art 195, § 4º CF), estarão, obrigatoriamente, no orçamento da seguridade social. As sociais gerais, por sua vez, poderão estar no orçamento da seguridade, se destinadas à seguridade, ou no orçamento fiscal, desde que relacionadas à programas, projetos ou fundos estritamente relacionados com a manutenção da atividade estatal no campo social.

As contribuições corporativas, se não observada a delegação da capacidade tributária ativa, estarão relacionadas no orçamento fiscal, vinculadas ao órgão estatal específico, destinado à regulamentação da atividade profissional ou econômica.

As contribuições interventivas, por seu caráter de atividade de participação indireta na economia, mediante incentivo, constarão do orçamento fiscal, vinculadas à atividade, obra, serviço, programa ou fundo destinado ao custeio da atividade estatal direcionada ao ramo objeto da intervenção. As

despesas devem estar relacionadas, obrigatoriamente, com atividades de incentivo àqueles que pertencem ao ramo onerado com a tributação.

As contribuições de custeio do serviço de iluminação, por fim, constarão do orçamento municipal e distrital, relacionadas ao serviço geral e indivisível, devendo ser destinadas ao custeio de obras de expansão ou manutenção do serviço existente.

CAPÍTULO VI – CONTROLE DA DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

6.1. A destinação e seu caráter impositivo. 6.2. Do processo de positivação no direito. 6.2.1. A norma definidora de competência tributária. 6.2.2. A norma instituidora do tributo. 6.2.3. A norma orçamentária. 6.2.4. A norma do lançamento. 6.2.5. A norma administrativa. 6.3. Do controle da destinação das receitas das contribuições. 6.3.1. Controle da destinação do produto na esfera legal. 6.3.2. Controle da destinação do produto na esfera fática. 6.4. A destinação das contribuições e o STF

6.1. A destinação e seu caráter impositivo

Defendemos, de maneira enfática, até o presente momento, a necessária e obrigatória destinação dos recursos auferidos pela instituição de contribuições especiais. A verificação do respeito à tal regra representa, ainda, requisito para o exercício da competência tributária, sendo elemento determinante de seu regime jurídico específico.

Valiosa a lição de HELENO TAVEIRA TORRES, no seguinte sentido.

A competência do legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazo e modos 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.³¹²

Na medida em que a destinação específica do tributo constar da definição constitucional de competência, entendemos ser absolutamente cogente a verificação do respeito a tal destinação, seja na norma instituidora do tributo, seja na norma que regula a aplicação dos recursos públicos. O simples fato do tributo já ter sido tomado como receita, ou seja, já ter ingressado aos cofres públicos, não afasta, em nosso sentir, os efeitos vinculantes da norma constitucional definidora da competência tributária.

Entendimento diverso, acompanhando os ensinamentos de PAULO AIRES BARRETO, seria simplesmente ignorar os dispositivos constitucionais relacionados às contribuições. Seria, em última instância, entender que a Constituição Federal faz esta previsão sem nenhuma pretensão, mas apenas como elemento acidental³¹³. Estaríamos simplesmente aceitando a não vinculação

³¹² 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, Editora Dialética, 2004, p. 117, citado por BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005.

³¹³ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 196. Em suas palavras, estaríamos diante de “uma

dos enunciados constitucionais, ou ainda, que a norma de competência, construída a partir do texto constitucional, desconsidera a destinação como elemento integrante, o que acabaria por se chocar com o ensinamento da quase totalidade da doutrina pátria.

A conclusão, portanto, não poderia ser outra a não ser dizer que a destinação, relevante para o regime jurídico das contribuições pode, e deve, ser controlada. Não há sentido, nos parece, em aceitar a destinação como relevante mas, concomitantemente, em aceitar sua impossibilidade de controle ou irrelevância pragmática.

Entendemos pela necessidade de controle da destinação das receitas das contribuições como fator primordial para o respeito aos ditames constitucionais relacionados a esta espécie tributária. Este controle, a nosso sentir, pode se dar na esfera legal e na esfera fática, incidindo, cada um, em um momento diferente do processo de positivação do direito.

6.2. Do processo de positivação no direito

Para que possamos entender ou aplicar as regras de controle da legalidade nas contribuições, visando sua correta destinação, faz-se necessária a análise, inicialmente, do processo de positivação das contribuições.³¹⁴

condicionante que nada condicionaria, de um pretendo limite jurídico que não serviria a nenhum propósito, de um controle de legalidade que nada controlaria.”

³¹⁴ Explicando o processo de positivação do direito, PAULO DE BARROS CARVALHO assim se manifesta: “Na hierarquia do direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais. Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço

Por processo de positivação entendemos o percurso necessário para a construção da linguagem do direito, partindo das normas mais genéricas, até as mais específicas e individualizadas. A partir da edição da Constituição Federal, poderão ser construídas e vertidas em linguagem diferentes normas, cada qual com conteúdo próprio, modificando o sistema e prescrevendo condutas.

No campo do direito tributário, vislumbramos este caminho com início na CF, procedendo à definição da norma de competência, passando pela norma instituidora do tributo, pela norma orçamentária, pela norma individual e concreta do lançamento, até chegarmos às normas administrativas determinantes da aplicação dos recursos públicos específicos³¹⁵. Neste caminho, sempre estaremos

em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E nessa sucessão de normas, baixando incisivamente para o plano das condutas das condutas efetivas, que chamamos 'processo de positivação do direito', entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa. Vale repetir, que é o homem que movimenta as estruturas do direito, sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, para disciplinas juridicamente os comportamentos intersubjetivos." (*Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 34). LOURIVAL VILANOVA salienta que "A concretização importa no substituir o sujeito genérico, objeto indeterminado, o fato jurídico típico, os poderes e os deveres inespecificados, de um ato ou negócio jurídico típico, por sujeitos individualizados, prestações especificadas, fato jurídico concreto". (*Causalidade e relação no direito*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 86). TAREK MOYSÉS MOUSSALEN também se manifesta acerca do mesmo fenômeno, da seguinte forma: "O processo de positivação como "a passagem da abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas. O processo de positivação se efetiva por meio da chamada aplicação do direito. Já afirmamos que aplicar o direito é um ato lingüístico de fazer-ser o direito positivo. Aplicar o direito positivo é produzir normas jurídicas." (*Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 104).

³¹⁵ "O processo de positivação do direito ocorre mediante ato de aplicação de normas gerais e abstratas, que realiza a incidência destas sobre os eventos ocorridos no mundo, relatando-os em linguagem competente e vertendo-os em fatos jurídicos, possibilitando o surgimento de relações jurídicas nas quais os sujeitos estão devidamente individualizados. Concretiza-se o antecedente e individualiza-se o conseqüente, reduzindo uma norma geral e abstrata a uma norma individual e concreta. No âmbito tributário, este fenômeno tem início como exercício da competência, a partir da instituição de normas que prescrevam o evento de uma dada relação jurídica decorrente da verificação de um evento hipoteticamente previsto, o qual é constituído, como fato jurídico tributário, por meio do ato-norma de lançamento, cujo conseqüente substancia uma relação jurídica tributária com sujeitos e objetos concretamente determinados" (DALLAPRIA, Rodrigo. *O processo*

tratando de elementos do direito tributário, de tal forma que os preceitos constitucionais deverão ser, obrigatoriamente, respeitados. Mais uma vez afirmamos que as prescrições relacionadas à destinação da norma de competência tributária não se exaure com o mero ingresso do recurso tributário, mas sim se irradia até a efetiva aplicação dos valores no destino constitucionalmente previsto.

6.2.1. A norma definidora de competência tributária

Conforme discutimos no capítulo específico acerca da definição da norma de competência, a Constituição Federal, ao atribuir às pessoas políticas de direito interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a aptidão para a criação de veículos introdutores de normas instituidoras de tributos, estabelecerá, de forma detalhada, os critérios a serem observados por cada ente.

A norma de competência para cada espécie tributária deverá conter a descrição do fato de possível ocorrência que poderá ser tomado pela lei do ente competente, assim como a previsão da destinação específica e da necessária restituição dos valores arrecadados. Aliado a isso, estabelecerá, ainda, o procedimento a ser tomado pelos agentes competentes habilitados pelo sistema.³¹⁶

de posituação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre o contribuinte e fisco, in *Processo tributário analítico*, São Paulo, Editora Dialética, 2003, p. 53).

³¹⁶ Lembramos aqui, a descrição da norma de competência procedida em capítulo anterior, que reconhece a necessidade de definição de um agente competente, mediante um procedimento definido, respeitando as materialidades, destinação e restituição prevista no ordenamento.

Esta norma, por tratar de norma definidora de competência (aptidão legislativa) não implicará em prescrição de condutas, mas sim uma norma de permissão, por intermédio da previsão de uma faculdade ao ente (a edição da norma tributária).³¹⁷ Esta norma, definidora da competência tributária, servirá de grande baliza para verificarmos se o exercício efetivo da competência, assim com a criação das demais normas da cadeia de positivação respeitam os preceitos constitucionais específicos de cada espécie tributária.

6.2.2. A norma instituidora do tributo

De acordo com a definição contida na norma definidora da competência tributária, os entes tributantes poderão exercer tal faculdade, por intermédio da edição de veículos introdutores de normas que tragam os enunciados necessários para a construção da norma tributária, ou seja, para a construção da regra matriz de incidência completa³¹⁸.

³¹⁷ Esta classificação tem seu embrião na doutrina de NORBERTO BOBBIO, que reconhece a existência de normas de estrutura e normas de comportamento. A primeira, define o modo de produção de normas no sistema jurídico, uma norma sobre produção de normas, enquanto a segunda, regula a conduta e o comportamento das pessoas. (*Teoria do ordenamento jurídico*, 10ª edição, Brasília, Editora da UnB, 1997). TAREK MOYSÉS MOUSSALEN, a fim de estudar o sistema de fontes do direito, dá um passo a mais nesta classificação, dividindo as normas (i) de produção normativa, (ii) de comportamento e (iii) de revisão sistêmica. Em suas palavras, temos: “Para classificarmos as unidades do direito positivo em normas de conduta, normas de produção normativa e norma de revisão sistêmica, tenhamos em mente o efeito da aplicação de uma norma: (1) quando a aplicação da norma N1 tiver como efeito imediato e mediato regular uma conduta C, chamaremos N1 de norma de conduta; e (2) quando a aplicação da norma N1 tiver como objetivo imediato regular uma conduta C para mediatamente produzir uma norma N2, chamaremos N1 de norma de produção normativa; (3) quando a aplicação de uma norma N1 tiver por escopo principal, não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma N2, estaremos diante de uma revisão do sistema do direito positivo e passaremos a designá-la de norma de revisão sistêmica.” (*Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 93).

³¹⁸ LOURIVAL VILANOVA (*Causalidade e relação no direito*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 190) referia-se a norma jurídica completa como a estrutura composta de um norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, penais, tributárias, etc) e uma norma

Esta norma, por obviedade, por veicular os enunciados relacionados ao exercício da competência tributária delimitada na norma de competência, deverá respeitar e obedecer aos limites e contornos por ela, norma de competência, definidos.

Em outras palavras, a norma introdutora do tributo deverá respeitar e prever a materialidade autorizada, a destinação determinada e a restituição exigida. A norma de instituição do tributo não poderá se limitar à previsão da materialidade, ao menos nas espécies que exijam destinação ou restituição.

Em aspectos práticos, a norma instituidora de uma contribuição social, por exemplo, deverá prever, fruto de um enunciado expresso, a destinação de seus recursos para alguma atividade estatal específica relacionada ao campo social de atuação do Estado. Esta norma, contudo, não precisará prever a ausência da restituição, na medida em que, como ela não é exigida pela norma de competência, não será necessária sua menção na norma instituidora do tributo.

Nesta mesma linha, percebemos que a norma instituidora das taxas também deverá definir a destinação específica, a norma dos empréstimos compulsórios a previsão de restituição, e assim por diante. Com base na mesma argumentação, a norma instituidora dos impostos não faria menção à destinação ou restituição por sua irrelevância para tal espécie.

Importante salientar que entendemos necessária a expressa previsão dos enunciados específicos no veículo introdutor editado pelo ente (a lei instituidora do tributo), apesar de sabermos que, por se tratar de norma,

secundária (oriunda de normas de direito processual). Utilizamos o termo “completa” não neste sentido, mas apenas como referência aos aspectos da RMIT (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) aliados à destinação e restituição obrigatória.

construída pelo intérprete, nada impediria de nos socorrermos do enunciado constitucional, diretamente, para construirmos a norma do tributo com os requisitos da destinação e da restituição.³¹⁹

Este detalhamento não precisa prescrever a forma específica da despesa pública, missão a ser desempenhada pela lei orçamentária, mas, ao menos, a previsão da criação do fundo específico ou da vinculação da receita à despesa a ser instituída pela lei orçamentária.

Nos ensinamentos sempre precisos de MISABEU DERZI, temos:

... se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de normas sem validade.³²⁰

Isso nos leva, então, ao estudo da norma orçamentária.

³¹⁹ Conforme as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma jurídica sempre será implícita: “Não se pode dizer o mesmo, contudo, a respeito das normas jurídicas, porquanto estarão elas sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados. As regras do direito positivo, pertencendo ao campo das significações, serão necessariamente implícitas, pelo que, de acordo com esse modelo conceptual, não caberia falar em normas implícitas, já que, por suposto, todas elas o são” (*Curso de Direito Tributário*. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 10). Conforme vimos, a construção da norma jurídica, percorrerá todos os enunciados previstos no sistema do direito positivo (conforme premissas fixadas no capítulo inicial do trabalho). J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira nos ensinam que deve existir “distinção rigorosa entre *preceito* (disposição, formulação, texto, forma lingüística) e a *norma* (regra ou regras jurídicas nele contidas). Designar-se-á por ‘disposição’ ou ‘preceito’ o simples enunciado de um texto ou documento normativo; e por ‘norma’ o significado jurídico-normativo do enunciado lingüístico. A disposição, preceito ou enunciado lingüístico é objeto de interpretação; a norma é o produto da interpretação” (*Fundamentos da Constituição*, Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 47).

³²⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7 edição, atualizada, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1999, p. 614.

6.2.3. A norma orçamentária

Continuando no processo de positivação do direito tributário, entendemos relevante a inclusão da previsão da norma orçamentária. Conforme discutimos, a norma orçamentária, apesar de tratar de institutos relacionados ao orçamento, tem fundamental relevância no direito tributário.

A norma orçamentária³²¹, mais especificamente a Lei Orçamentária Anual, deve prever a destinação específica para cada receita estatal, de forma a balizar as receitas e as despesas públicas. Esta previsão de despesa específica, obviamente, tem relação com a destinação específica da receita tributária das contribuições (e demais tributos que exigem, em seu regime jurídico específico, a destinação do produto).

Conforme falamos no item anterior, a lei instituidora do tributo deve prever a destinação específica das receitas tributárias, o que não significa a necessidade de previsão da atividade específica a ser utilizado o recurso, mas ao menos, a previsão de um fundo específico no orçamento público.

Entendemos que a norma orçamentária e a norma tributária estão relacionadas de maneira profunda. Este vínculo entre elas decorre da influência da norma de competência tributária. Expliquemos: a norma de competência tributária define os tributos possíveis de serem criados, relacionando-os a certas atividades estatais (sua destinação). Ora, ao falarmos na criação do tributo, estamos tratando

³²¹ Por norma orçamentária poderíamos entender a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Ao falarmos na destinação tributária, vislumbramos apenas a lei orçamentária anual.

da norma instituidora; ao falarmos da aplicação do recurso a uma finalidade específica, estamos tratando da norma orçamentária. Assim, percebemos que a norma orçamentária, ao dispor sobre as receitas tributárias auferidas com contribuições deverá respeitar a destinação definida na norma de competência tributária, ou seja, deverá destinar tais recursos apenas e tão somente para os destinos relacionados à atividade estatal prevista no texto constitucional como passível de ser custeada (as receitas decorrentes da contribuição social instituída somente pode ser aplicada em atividades, programas ou projetos relacionados ao campo social da atuação estatal). Ao mesmo tempo, contudo, a norma instituidora do tributo, produzida pelo exercício da faculdade atribuída pela norma de competência, somente poderá gerar seus efeitos, sendo aplicada para a constituição do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária se houver, na Lei Orçamentária Anual a previsão da destinação para tais recursos, obedecidas, obviamente, a previsão da norma constitucional de competência (que determina o destino da receita tributária de algumas espécies).

Neste sentido, as palavras de FERNANDO FACURY SCAFF:

... a liberdade de conformação do legislador, que era amplíssima no âmbito da CF anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88. Para a composição do orçamento anual, o Poder Executivo e o Poder legislativo somente podem dispor da receita tributária decorrente dos impostos, não da receita tributária decorrente das demais espécies tributárias, especialmente

das contribuições, que estarão vinculadas à causa de sua criação e, portanto, à sua afetação.³²²

Assim, a norma definidora de competência tributária somente pode ser exercida pelo ente se houver a concomitante adequação da norma orçamentária, de forma a se alcançar e se respeitar à previsão constitucional para a arrecadação tributária.

Este entendimento parece nos levar ao princípio da anualidade tributária, não mais previsto, de maneira expressa, em nosso ordenamento. Pela regra da anualidade, vigente entre nós até a Constituição de 1967³²³, a instituição de tributos dependia de prévia previsão na lei orçamentária, ou seja, da previsão, em lei orçamentária, da nova fonte de recursos. A instituição do tributo dependia, modo geral, de duas leis: a orçamentária, que fazia sua previsão, e a ordinária, instituidora do tributo.

Com a inclusão, em nosso sistema, do princípio da anterioridade, a exigência legal limitou-se à publicação da lei (veículo introdutor da norma tributária instituidora do tributo) em exercício anterior, independentemente da previsão em lei orçamentária ou mesmo sua aprovação. Esta nova regra acaba por tornar irrelevante e desnecessária a previsão em lei orçamentária da receita tributária como requisito para o exercício da competência tributária.

As contribuições especiais, conforme discutido, exigem uma efetiva e determinada destinação de suas receitas. Ora, ao falarmos em destinação de

³²² SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação, in Revista Dialética de Direito tributário, nº 98, p. 51, citado por BARRETO, Paulo Aires. As contribuições e a destinação do produto da arrecadação, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005. p. 204.

³²³ CF 1967, art...

receitas somente podemos pensar na norma orçamentária. Isso quer dizer que a instituição das contribuições especiais somente respeitará os ditames constitucionais se, ao mesmo tempo, a norma orçamentária, disciplinadora da utilização dos recursos públicos, também destinar seus recursos para as atividades permitidas. De certa forma, nas contribuições especiais há uma nítida aproximação com o princípio da anualidade, na medida em que se exige a correspondência entre a lei tributária, instituidora do tributo, e a orçamentária, definidora da aplicação dos recursos.

A aproximação desta previsão ao princípio da anualidade, contudo, não significa sua adoção. Isto porque, na anualidade, a previsão na lei orçamentária deveria ser prévia, ou seja, a lei orçamentária deveria ser aprovada e fazer a previsão da receita anteriormente à edição da lei tributária. Nas contribuições, no sistema atual, a lei instituidora do tributo pode ser anterior, e normalmente, vale dizer, o será. Após a edição da lei instituidora do tributo, a lei orçamentária poderá, e deverá ser adequada.

Esta adequação da norma orçamentária deverá se dar por intermédio da previsão de despesas relacionadas à atividade justificadora do exercício da competência, ou, ao menos, a formação de um fundo específico para custeio de atividades específicas a serem definidas. Importante dizer que esta previsão de criação de fundo específico ou de despesa, na lei orçamentária, após sua aprovação, dar-se-á pela inclusão de despesas especiais, extraordinárias ou suplementares, decorrentes de previsão legislativa específica.³²⁴ Esta previsão

³²⁴ Conforme previsão da Constituição Federal: Art 167: São vedados: V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos

legislativa, por sua vez, poderá ser introduzida pela própria lei instituidora do tributo ou por outro veículo introdutor independente.

Mais uma vez insistimos: isso poderia ser interpretado como um retorno à anualidade tributária? Entendemos que não, por suas diferenças. Contudo, não negamos sua relação umbilical. Esta suposta e pretensa anualidade não decorre de previsão expressa da CF³²⁵, mas sim de uma interpretação sistemática do ordenamento. Mais que isso, esta anualidade seria apenas parcial na medida em que somente seria aplicável às espécies tributárias que exigem específico destino, o que não ocorre com os impostos ou contribuições de melhoria, por exemplo. Assim, não poderíamos falar, efetivamente, em anualidade, mas apenas em uma limitação ao exercício da competência para os tributos com receitas destinadas constitucionalmente.

Restaria, por fim, discutir como abrigar esta suposta anualidade, aplicável apenas aos tributos destinados constitucionalmente, com a anterioridade, aplicável a todos os tributos. Entendemos que a exigência da anterioridade impõe a adequação da lei orçamentária, com a inclusão da despesa específica ou do fundo, antes do decurso do prazo da anterioridade definido para a espécie tributária (seja o exercício financeiro, seja a noventena).³²⁶

correspondentes; IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

³²⁵ Conforme premissas por nós adotadas, a falta de previsão expressa de um enunciado não é impeditivo para a criação de uma norma jurídica, pois, juntamente com PAULO DE BARROS CARVALHO, entendemos que todas as normas são implícitas, de forma que a falta de enunciado expresso em nada prejudica a conclusão.

³²⁶ Para as contribuições para a seguridade social, os 90 dias do Art. 195, § 6º da CF. Para as demais contribuições, o exercício financeiro e os 90 dias previstos no art 150, III, alíneas 'b' e 'c' da CF. Explicando, uma lei instituidora de uma contribuição interventiva publicada em 10 de março de 2006, somente poderia ter sua cobrança iniciada em 1 de janeiro de 2007 se, até 31 de dezembro de 2006, houvesse a publicação de lei alterando a norma orçamentária, criando o fundo ou a despesa específica.

Por esta relação necessária, incluímos a norma orçamentária no processo de positivação do direito tributário.

6.2.4. A norma do lançamento

Seguindo o processo de positivação, que, até o presente momento está no campo das normas gerais e abstratas³²⁷, temos a necessidade de desencadear a incidência tributária.³²⁸

Ocorrido o evento previsto no antecedente da norma instituidora do tributo, devidamente vertido em linguagem competente, teremos o nascimento da relação jurídica tributária, entre o sujeito detentor da capacidade tributária ativa (o ente tributante, regra geral) e o sujeito responsável pelo cumprimento da obrigação, o sujeito passivo.³²⁹

³²⁷ Normas gerais e abstratas como aquelas que trazem em seu antecedente um fato de possível ocorrência e em seu conseqüente uma relação jurídica a ser instaurada. Não temos ainda a ocorrência do fato, nem sequer a definição dos contornos da relação jurídica.

³²⁸ Incidência tributária nada mais é que aplicação da norma ao fato. Atividade humana por excelência, teremos, neste momento a criação de linguagem competente para o direito a fim de materializar a ocorrência do fato e o nascimento da relação jurídica tributária. A aplicação do direito nada mais é que “o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim a norma individual.(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 68). Em sentido similar, “aplicação á o ato de produção de veículos normativos introdutores de normas. (...) O ato que constituiu o fato jurídico suficiente juridicizado por normas de estrutura, fonte material de normas, ato de criação do direito, é o que denominamos como aplicação.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996, p. 78).

³²⁹ Sujeição passiva deve ser tomada aqui no sentido de sujeição passiva em sentido estrito, ou seja, a situação em que se encontra o contribuinte ou responsável no pólo passivo da relação jurídica tributária, determinada e individualizada, que decorre da realização do fato jurídico tributário. Para LUIS CEZAR SOUZA DE QUEIROZ, o estudo da sujeição passiva deve compreender três planos, a saber: o normativo, o fático e o relacional. Partindo do plano normativo, passando pelo fático, chegando ao relacional, nós teremos uma continuada determinação da sujeição, ou seja, em cada plano a determinação e individualização da pessoa que ocupa a posição no pólo passivo aumenta. (*Sujeição passiva tributária*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2002, p. 163).

Esta norma, individual e concreta³³⁰, estará representada pelo ato de lançamento tributário, privativo do fisco, nas modalidades ofício e declaração, ou pelo ato do particular, constitutivo do crédito, na modalidade lançamento por homologação.³³¹ A partir deste momento, a relação jurídica se instaura entre os sujeitos de direito, devendo, portanto, ser controlada.

Esta norma, na positivação do direito tributário, alcança valor destacado, na medida em que significará a determinação da obrigação tributária, tendo por consequência, como regra, o ingresso dos valores nos cofres públicos, por intermédio do pagamento.³³²

³³⁰ Os atributos da generalidade e individualidade, assim como da abstração e concretude constituem importante referência no estudo da norma tributária. “Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de dados realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 33). Para ROBSON MAIA LINS, a generalidade ou individualidade da norma está em seus destinatários imediatos, ou seja, na definição dos critérios de identificação dos sujeitos passivo da relação jurídica tributária. Assim, será geral a norma quando seus destinatários são uma coletividade, em princípio, indeterminada (conotação), e individual quando em seu consequente temos elementos definidos (denotação), identificando os sujeitos da relação. Sua generalidade e individualidade, portanto, se auferem no consequente, em seu conteúdo prescritivo. Já a concretude ou abstração é revelada pela análise do antecedente da norma, na medida em que a norma será concreta quando descrever uma ação realizada, ocorrida efetivamente, e abstrata se no antecedente contiver uma ação de possível ocorrência, não esgotando sua força normativa, estando apta a incidir quantas vezes forem necessárias, definindo uma ação tipo. (*Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005, p. 65).

³³¹ A norma que constitui o crédito tributário, no sistema nacional, tanto pode ser uma norma introduzida por um ato do fisco (ato administrativo) como por um ato do particular (apresentação da declaração, no lançamento por homologação). Sobre modalidades de lançamento na doutrina, vide: SOUTO MAIOR BORGES, *Lançamento tributário*, p. 311-408. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Lançamento tributário*, p. 214. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *Curso de direito tributário*, p. 205. LUCIANO DA SILVA AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 336. ESTEVÃO HORVATH, *Lançamento tributário e “autolançamento”*, p. 46. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, “as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimento e não de lançamento”. (*Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 284).

³³² Constituída a norma individual e concreta do lançamento ou apresentada a declaração pelo sujeito passivo, o caminho natural do processo de positivação seria a criação de nova norma individual e concreta de extinção do crédito tributário, decorrente do fato jurídico pagamento. Contudo, sabemos que outras possibilidades podem ocorrer, como a extinção pela ocorrência do

Para a maioria da doutrina, aqui termina o processo de positivação do direito tributário, salvo se ocorrido um pagamento indevido, oportunidade em que nascerá ao sujeito passivo o direito de constituir tal linguagem, a fim de repetir os valores indevidamente auferidos pelo sujeito ativo.

Entendemos, contudo, que com a ocorrência do fato jurídico pagamento (ou ingresso do recurso aos cofres públicos), dar-se-á início à incidência de uma nova norma jurídica, agora a orçamentária. Contudo, por se referir aos créditos tributários, a norma de competência definirá os contornos desta possível nova norma de utilização destes recursos.

6.2.5. A norma administrativa

Por fim, em nosso percurso de positivação do direito tributário, resta a incidência de normas também individuais e concretas, que têm por fato jurídico a realização da receita pública tributária e por conseqüente a realização da despesa correspondente, prevista na lei orçamentária.

Estas normas serão construídas por intermédio da prática de atos administrativos específicos relacionados à gerência e aplicação dos recursos públicos, na medida em que, ocorrida a receita, o administrador público deverá utilizá-la, agora, para a realização da obra, do programa, da atividade previamente determinada pelo lei orçamentária anual. Aqui estaremos apenas no campo da

fato jurídico compensação, decadência, prescrição, ou mesmo inadimplemento puro e simples do sujeito passivo.

aplicação dos atos vinculados do administrador, agente público, no cumprimento do orçamento.

Entendemos que a previsão de destinação da norma de competência tributária gera efeitos em relação à esta norma administrativa de aplicação dos recursos não de maneira direta, mas sim de maneira indireta, pois a lei orçamentária, grande baliza para a realização dos gastos públicos, foi fortemente influenciada pela norma de competência (conforme vimos no item anterior).

Realizado a despesa pública, decorrente da previsão da norma orçamentária, chegaremos à efetivação dos preceitos constitucionais relacionados ao custeio das atividades estatais, tendo sido iniciados na Constituição Federal. Ao montarmos o trajeto de positivação do direito tributário veremos que a norma de competência irradiou seus efeitos na norma instituidora dos tributos e na norma orçamentária, gerais e abstratas, descritoras de fatos de possível ocorrência, impondo a previsão dos destinos do tributo e da aplicação de sua receita. Após a edição da norma individual e concreta constitutiva do crédito, seguida de seu cumprimento, como elemento necessário para a incidência e individualização da norma administrativa de utilização dos recursos, previamente moldada pela norma orçamentária, influenciada, anteriormente, pela definidora da competência tributária. Percebemos, com esse raciocínio, a vinculação e relação das normas, sejam tributárias, sejam orçamentárias, com a Constituição Federal, que, era, desde o primeiro momento de nosso estudo, nosso paradigma e elemento de validação.

6.3. Do controle da destinação das receitas das contribuições

As receitas das contribuições especiais devem ser efetiva e obrigatoriamente destinadas à atividade estatal previamente definida no texto constitucional. Vimos que esta afirmação é corroborada e torna-se cogente por intermédio da construção de uma norma de competência tributária que irradia seus efeitos sobre a norma instituidora do tributo e sobre a norma orçamentária. Mais que isso, ainda acaba por regular, por via indireta, as normas construídas a partir destas, no momento de sua incidência.

Este processo todo, analisado no item anterior como processo de positivação do direito tributário, certamente, poderá ser controlado. Este controle, parece-nos, poderá recair sobre a observância ou não dos princípios constitucionais tributários, de regras de imunidades, de regras definidoras do fato gerador e, por evidente, sobre a efetiva destinação dos recursos.

Este raciocínio nada tem de excepcional ou extravagante: se existe uma norma definidora de competência, o exercício da competência poderá ser controlado tendo em vista os parâmetros da norma de competência. Se há critérios, impositivo seu respeito e sua observância.

Certamente não existe voz na doutrina que negaria a possibilidade de impugnação de uma exigência tributária baseada em uma lei violadora de um princípio, como a isonomia, a anterioridade, entre outros. Assim como não encontraríamos doutrinadores que defendessem a impossibilidade de impugnação da exigência feita em desacordo com os critérios materiais de um determinado tributo. Ora, então porque haveríamos de achar estranha a possibilidade de

impugnação da exigência tributária pelo desrespeito à destinação constitucionalmente prevista? Por qual razão a materialidade vincularia o legislador infraconstitucional e a destinação da receita tributária não o faria? Eis nosso problema.

PAULO AIRES BARRETO, assim se manifesta:

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.³³³

Entendemos pela necessidade de controle da destinação das receitas das contribuições como fator primordial para o respeito dos ditames constitucionais relacionadas à esta espécie tributária. Este controle, a nosso sentir, pode se dar na esfera legal, ou abstrata, e na esfera fática, ou concreta.

³³³ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 206.

6.3.1. Controle da destinação do produto na esfera legal

A esfera legal das contribuições e da destinação de seu produto se dá por intermédio da análise da legislação relativa ao tributo. Esta legislação, ao contrário do que a análise mais apressada poderia sugerir, não se limita aos veículos introdutores relacionados aos elementos da regra matriz de incidência, mas sim, a todos os veículos que disponham sobre a instituição do tributo, a formalização do crédito, a aplicação do recurso, enfim, a todos os enunciados ligados, direta ou indiretamente, a estas contribuições. Esta análise percorrerá parte do caminho descrito no estudo do processo de positivação do direito, conforme discutido anteriormente.

Chamamos este controle de legal ou abstrato, pois ele se dará em relação às normas abstratas, quais sejam, a instituidora do tributo e a orçamentária anual.

Este controle tem por paradigma a norma definidora da competência tributária, que, no caso das contribuições, conforme discutimos no capítulo específico, deve conter, de maneira obrigatória, a destinação das receitas.

Após a definição da norma de competência, o controle legal recairá sobre a norma produzida pelo exercício da competência atribuída ao ente, ou seja, sobre a norma produzida que veicula a regra matriz de incidência de determinada contribuição. Esta norma deverá, obrigatoriamente, determinar a destinação compatível com a norma de competência.

A seguir, o controle de legalidade das contribuições recairá sobre as normas orçamentárias, na medida em que elas procederão à previsão de

aplicação dos recursos auferidos com a instituição das contribuições em tela. Esta norma orçamentária, obviamente, não poderá prever a utilização dos recursos tributários das contribuições senão para a expressa destinação garantida na norma atribuidora de competência, assim como na norma instituidora do tributo, a regra matriz.

Nestas esferas relacionadas (norma definidora de competência, norma instituidora do tributo e norma orçamentária), faremos o controle da destinação da contribuição, apenas e tão somente, pela previsão legal constante dos veículos introdutórios comentados. As normas relacionadas não poderão conter enunciados que veiculem a aplicação ou destinação diferente da definida pelo texto constitucional.

Importante perceber que a norma orçamentária, de certa forma, complementa a norma instituidora do tributo, ao menos para fins de controle de sua legalidade. Isso porque é a norma orçamentária que irá determinar o efetivo respeito ao destino específico da receita das contribuições.

Mais uma vez, com PAULO AIRES BARRETO, temos que:

A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra matriz de incidência.³³⁴

Entendemos que nesta esfera, o controle de legalidade destas normas poderá ser feito tanto por parte do poder legislativo, por intermédio de suas

³³⁴ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 209.

comissões de constituição e justiça, como por intermédio do poder executivo, pelo próprio encaminhamento do projeto obedecendo às previsões de destinação.

Contudo, este controle, procedido pelo legislativo e pelo executivo, se dá na modalidade preventiva, ou seja, somente gera efeitos antes da edição do veículo introdutor de normas. Após publicada a lei, o controle caberá ao poder judiciário.

Este controle do judiciário, contudo, deverá ser motivado ou instigado pelo sujeito passivo, ou pelas pessoas habilitadas pelo sistema jurídico, em casos especiais.

Assim entendemos ser cabível, neste momento do controle de legalidade destas normas por intermédio do manejo das ações constitucionais de controle concentrado (Ação declaratória de inconstitucionalidade – ADIN, ou ação declaratória de constitucionalidade – ADECON), ou por intermédio de ações de impugnação individuais, como o mandado de segurança preventivo ou a ação declaratória.

Nestas ações, a causa de pedir³³⁵ de eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade estará materializada pela não previsão de destinação específica das receitas tributárias das contribuições, verificada pela previsão expressa na lei

³³⁵ “De fato, não obstante a propagada autonomia existente entre as relações jurídica processual e substancial, sempre haverá um liame que conectará uma a outra, a começar pelos elementos do processo: causa de pedir (relação jurídica de direito material conflituosa) e pedido (tutela jurídica processual e pretensão material); passando pelas condições da ação: partes legítimas (ordinariamente, serão os sujeitos da relação jurídica de direito material) e interesse de agir (necessidade e adequação da tutela pretendida no que diz respeito à composição da relação jurídica material conflituosa). O elemento processual causa de pedir, remotamente considerado, identifica-se com a relação jurídica material cuja patologia (causa de pedir próxima) faz nascer o direito de acessar o Estado-juiz par dele cobrar a solução do litígio mediante a prestação de uma tutela jurisdicional (norma individual e concreta). É, portanto, o fato jurídico responsável pelo surgimento do direito de ação.” (DALLAPRIA, Rodrigo. *O processo de posituação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre o contribuinte e fisco*, in *Processo tributário analítico*, São Paulo, Editora Dialética, 2003, p. 55).

instituidora, na destinação não vinculada na lei orçamentária ou pela não previsão, na lei orçamentária, de despesa ou fundo específico para as receitas tributárias.

Este controle, portanto, visa a declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo (lembrando que esta norma deverá ser construída não apenas por intermédio dos enunciados veiculados no texto legal específico do tributo, mas também na própria norma orçamentária). Os argumentos e as provas para a ausência de respeito à destinação específica será construído a partir da análise da legislação específica já comentada.

6.3.2. Controle da destinação do produto na esfera fática

A esfera legal de análise da destinação das contribuições, conforme discutido, levará em conta a previsão legal do destino da receita. Este controle, como se percebe, independe da efetiva verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, na medida em que incidirá sobre os enunciados legais e a norma construída.

Na esfera fática englobaremos o controle que deve ser realizado a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, ou, para ser mais técnico, da ocorrência do evento, que após vertido em linguagem, dará ensejo ao fato jurídico tributário³³⁶.

³³⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO define fato jurídico tributário como um “enunciado protocolar; denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”. (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 105). Sobre o tema, salienta SOUTO MAIOR BORGES: “Fato jurídico, portanto, e por definição não é o fato bruto, ou seja, o fato encarado na sua faticidade, mas o fato considerado sob incidência da norma tributária”. O autor não trabalha com as categorias “fato e evento”; entretanto,

Este controle, certamente, incidirá sobre normas, sob pena de, em não sendo assim, nem sequer poder pertencer ao direito. Neste momento, como teremos a versão em linguagem de uma norma individual e concreta, determinando o nascimento de uma relação jurídica³³⁷, chamamos este controle de fático ou concreto, apenas como referência à ocorrência do fato.

Em outras palavras, esta norma que sofrerá o controle nada mais é que a norma individual e concreta do lançamento tributário. Esta norma, constitutiva do crédito tributário, fará a conexão entre a norma instituidora do tributo e a norma orçamentária, pois, apesar de não ser necessária a existência expressa de enunciados definidores da destinação deste crédito, a norma orçamentária assim o fará. A norma individual e concreta constitutiva do crédito também terá seu elemento destinação e restituição, assim como todas as demais relacionadas ao tributo.

Com a incidência da norma instituidora do tributo, haveremos de ter o nascimento do crédito tributário (inserida na relação jurídica tributária). Este crédito, naturalmente, deve ser extinto pelo pagamento³³⁸, implicando no ingresso de recursos aos cofres públicos ou dos entes com capacidade tributária ativa definidos em lei. Com esse ingresso, dar-se-á a incidência da outra norma, a

sustenta com muita propriedade que devido à norma geral e abstrata tributária possuir uma “previsão normativa ‘hipotética’, e não ‘realizada’, dir-se-á que o fato jurídico nela contido é ‘tributável’ e não, por exemplo, ‘tributário’ ou ‘tributado’”. (*Lançamento tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 138).

³³⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO considera a relação jurídica tributária também como um fato (enunciado factual): “Quando se diz que, ocorrido o fato, nasce a relação jurídica, estamos lidando com o acontecimento de dois fatos: do fato-causa (fato jurídico) e do fato-efeito (relação jurídica)”. (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999, p. 129).

³³⁸ Apesar de sabermos da possibilidade de outras causas de extinção do crédito tributário (art 156 do CTN), entendemos o pagamento como a causa natural de extinção.

orçamentária, que prevê, em seu antecedente, a ocorrência da receita, e em seu conseqüente, a realização da despesa específica. Esta norma, agora, incidirá a fim de permitir a realização da despesa pública.

Os recursos efetivamente auferidos e ingressados na contabilidade pública, serão destinados aos projetos, programas, despesas previstas na lei orçamentária. A partir de agora, o controle também será fático, na medida em que verificaremos apenas se o administrador público está cumprindo os ditames legais impostos pela lei orçamentária³³⁹. A partir de agora, a fonte das regras e balizas a serem respeitadas é a norma orçamentária.

Este controle, que usa como paradigma a norma orçamentária, não deixa de relacionar-se ao direito tributário, pois lembro que algumas das disposições da norma orçamentária foram impostas pela norma definidora de competência tributária (o destino das contribuições, por exemplo, limitando o campo da aplicação dos valores).

A partir disso, o controle somente pode ser feito sobre a efetiva utilização correta dos recursos, ou seja, a verificação da inexistência de desvios ilegais de recursos públicos, decorrentes de fraudes e atos ilícitos que, infelizmente, fazem parte de nossa realidade. Este controle, assim, incidirá sobre a atuação humana dos responsáveis pelo manejo do crédito público.

³³⁹ PAULO AIRES BARRETO, ao se referir ao controle sobre a desvinculação no plano infralegal, se manifesta no seguinte sentido: "A previsão de que o montante cobrado a título de contribuição possa ter outro destino que não o legalmente previsto pode constar em veículo introdutor de normas secundário. Vale dizer, conquanto o tributo esteja legalmente afetado a órgão, fundo ou despesa, disposição infralegal determina a desvinculação ou desvio do produto da arrecadação. Comparativamente, seria o mesmo que uma instrução normativa ou portaria viesse a alterar a alíquota ou a base de cálculo de um tributo." (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 121).

Nesta oportunidade, seriam cabíveis as medidas de impugnação administrativa, na medida em que haverá a constituição do crédito tributário e notificação para pagamento, assim como eventual manejo de mandado de segurança repressivo ou de ação anulatória de crédito tributário. Todas estas ações têm por causa de pedir a indevida destinação determinada pela norma instituidora do tributo ou pela norma orçamentária, contudo, já vertidas em normas concretas pela ocorrência de seu antecedente.

Entendemos, ainda, no plano fático, a existência de eventual desvio dos recursos pelo administrador, fruto de atos ilícitos e não amparados em lei. Nestes casos, se o agente da administração procede à esta utilização em desacordo com a lei, com as disposições das normas de competência, orçamentária, administrativa, enfim, se procede desviando os recursos am ato de apropriação indébita, não entendemos existir reflexos jurídicos relevantes no direito tributário, mas apenas no campo da responsabilidade penal e administrativa do agente público.

Deixemos claro que considero, nesta discussão, a existência apenas de ato ilícito, de desvio ilegal e dissimulado. Neste caso, temos atos criminosos não vinculados ao direito tributário.

6.4. A destinação das contribuições e o STF

A destinação das receitas tributárias é matéria que ainda não recebeu o tratamento adequado por nossa jurisprudência. Contudo, há motivos para vislumbrarmos a possibilidade da mudança de tal perspectiva.

Conforme discorreremos nos itens anteriores, entendemos que a norma definidora de competência tributária, construída a partir dos enunciados constitucionais, acaba por gerar efeitos na seara orçamentária, na medida em que, ao prever destinação específica para uma receita tributária, está, por obviedade, impondo uma aplicação específica para estes recursos.

PAULO AIRES BARRETO, ao dispor sobre a norma de competência tributária das contribuições, se manifesta em sentido similar:

A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; e (ii) o dever jurídico de o ente tributante aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, temo contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação.³⁴⁰

Em sentido similar, ainda transcrevemos o entendimento de MISABEL

DERZI:

³⁴⁰ BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 209.

...o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos: igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento das contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.³⁴¹

Como vemos, existe forte movimento doutrinário no sentido da manifestação da relevância da destinação das contribuições e sua efetiva aplicação. Ainda com PAULO AIRES BARRETO, percebemos que o STF tem se manifestado, em algumas oportunidades, acerca da relevância da destinação dos tributos, especialmente as contribuições.³⁴²

O autor apresenta diferentes facetas da destinação tributária, analisada pelo tribunal constitucional. Elenca algumas manifestações acerca da possibilidade ou não de arrecadação de tributos por ente diferente, quando da existência da parafiscalidade³⁴³, sem, contudo, tomar tal ponto como central.

³⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7 edição, atualizada, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1999, p. 598.

³⁴² BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005, p. 231.

³⁴³ RE nº 150.764/PE, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, publicado no DJ de 02.04.1993. "De qualquer sorte, ainda com relação aos recursos voltados às entidades da

A maior relevância das manifestações do STF acerca da destinação das contribuições é, sem dúvida, encontrada nos autos da ADIN nº 2925-8/DF.³⁴⁴

Nesta ação direta de inconstitucionalidade, discutia-se a possibilidade de lei orçamentária prever o contingenciamento de parte das receitas da CIDE-Combustíveis para a utilização de despesas não elencadas no texto constitucional, definidor da destinação de suas receitas. Segue parte da ementa de tal decisão, para ilustrar nossa discussão.

LEI ORCAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS DE ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, § 4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da lei orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado, a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b”, e “c” do inciso II do citado parágrafo.

Diante de tal decisão, podemos perceber que o STF considerou relevante, para fins de verificação do regime jurídico das contribuições, a efetiva destinação da receita tributária. Mais que isso, o STF entendeu que a lei orçamentária deve respeitar as regras contidas na CF acerca da destinação da

administração indireta, a centralização na Receita Federal de sua arrecadação e fiscalização não lhes descaracteriza a destinação específica que lhes haja emprestado o orçamento da seguridade social.”

³⁴⁴ ADIN 2925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado no DJ de 04.03.2005.

contribuição, o que significa, de certo modo, a confirmação do ponto de vista defendido sobre os efeitos da norma de competência na norma orçamentária.

Reafirme-se: O STF manifestou-se no sentido de que a receita tributária não perde sua marca de destinação específica após a realização da receita, ou seja, após a extinção do crédito pelo pagamento. Ainda assim, o valor arrecadado deve ser destinado à programa, fundo ou despesa relacionado com sua finalidade constitucional.

Com o objetivo de explicitar, de maneira veemente, o entendimento defendido pela maior parte dos ministros do STF, passarei a transcrever parte das colocações de cada ministro, procedidas nos debates ou em seus votos.

Vale dizer, inicialmente, que a discussão em tela versava sobre a previsão, na Lei Orçamentária Anual (Lei 10.640/2003) de abertura de créditos suplementares com a receita decorrentes de CIDE – Combustíveis, não necessariamente vinculadas aos destinos previstos no art 177, § 4º da CF.

Em sua manifestação, o eminente Ministro Marco Aurélio defende a possibilidade de controle sobre a norma orçamentária, a fim de garantir que não exista previsão de despesa, custeada por receitas tributárias de contribuições, não vinculadas à sua destinação constitucional.

Busca-se, justamente, a guarda da Constituição pelo Supremo Tribunal Federal, no que a lei orçamentária estaria a conflitar, de modo frontal, com texto nela contido, mais precisamente com o disposto no art. 177, § 4º. Se entendermos caber a generalização, afastando a possibilidade de controle concentrado, desde que o ato impugnado seja lei orçamentária,

terminaremos por colocar a lei orçamentária acima da Carta da República. Por isso, a meu ver, há que distinguir caso a caso.³⁴⁵

Mais adiante, ainda defende, de maneira enfática, a necessidade de que qualquer crédito suplementar, envolvendo as receitas decorrentes de CIDE (contribuições especiais), devem, necessariamente, obedecer às rubricas relacionadas a sua destinação constitucional.

Agora, torno a dizer que a União e a requerente, a Confederação, pensam de uma única forma: que não pode haver desvio de valores arrecadados a partir da norma do § 4º do artigo 177 da Constituição Federal.

A eminente relatora do processo, Ministra Ellen Gracie, manifestou-se, também, no sentido da necessária observância da destinação de tais receitas, discordando, apenas, acerca da possibilidade de controle concentrado de tal norma.

Além disso, se, como visto, o contingenciamento realizado não traduz, efetivamente, a ocorrência de desvio de finalidade na aplicação dos recursos da contribuição em debate, busca a requerente provimento preventivo ou cautelar *para afastar inconstitucionalidade ou ilegalidade hipoteticamente considerada, que somente virá ocorrer se os recursos da CIDE/Combustíveis*

³⁴⁵ Trecho extraído do voto proferido nos autos da ADIN 2925-8/DF.

forem, de fato, utilizados nas movimentações intra-orçamentárias em outras finalidades que não as previstas do art. 177, § 4º da Constituição. ³⁴⁶

Importante perceber, no voto da eminente ministra, a indicação que o desvio de finalidade, na lei orçamentária, ensejará a inconstitucionalidade da exigência, o que demonstra o caráter impositivo da destinação tributária na norma orçamentária.

Em sentido similar, o Ministro Sepulveda Pertence afirma, mais de uma vez, pela necessária observância dos destinos constitucionais das receitas decorrentes das contribuições especiais.

Ninguém duvida, a meu ver, os dez ministros aqui presentes, que o artigo 177, § 4º, inciso II, da Constituição, criou uma vinculação de receita iniludível, que alcança todo o montante arrecadado a título de CIDE. Como de resto é da essência das contribuições, qual mostrou o professor Carlos Velloso. Ninguém duvida também de que, em função das regras básicas do processo orçamentário constitucional, essa vinculação não obriga a despender em cada exercício, toda a arrecadação desta contribuição ou de outras receitas vinculadas. O dispêndio depende de dotação orçamentária. ³⁴⁷

Para terminar, apenas parte do voto do Ministro Carlos Ayres Brito, no sentido, ainda, da necessária vinculação das receitas.

³⁴⁶ Trecho extraído do voto proferido nos autos da ADIN 2925-8/DF.

³⁴⁷ Trecho extraído do voto proferido nos autos da ADIN 2925-8/DF.

... impedindo o risco de os recursos ficarem alocados em reserva de contingência, que é uma dotação inespecífica, afastando este risco de uma aplicabilidade “tredestinada”, ou seja, mesmo que no exercício futuro, os recursos, ainda que sob reserva de contingência, ficarão presos a essas três finalidades (art 177, § 4º, II da CF).³⁴⁸

Percebe-se, pois, a intensidade das manifestações dos Eminentíssimos ministros. Essa transcrição demonstra, ao menos, a tendência de nosso tribunal supremo encampar uma conclusão que nos parece óbvia: a necessária observância dos destinos determinados pela Constituição Federal para determinadas receitas tributárias.

Resta-nos, agora, esperar pela materialização do efetivo controle das receitas tributárias destinadas constitucionalmente, desde a edição da norma instituidora do tributo, até sua efetiva utilização em despesas públicas previstas nas leis orçamentárias, buscando, com isso, um sistema mais equilibrado e rigoroso, tudo dentro das reais expectativas da concretização do princípio da segurança jurídica.

³⁴⁸ Trecho extraído do voto proferido nos autos da ADIN 2925-8/DF.

CONCLUSÕES

CAPITULO I : O DIREITO E A LINGUAGEM

1. O estudo científico requer precisão terminológica e utilização constante do processo de elucidação dos signos.

2. A Ciência do Direito e o direito positivo são realidades distintas. A primeira descreve o seu objeto, o direito positivo. Este, por sua vez, é o conjunto de normas jurídicas válidas, dadas certos referenciais de tempo e espaço.

3. A Ciência do Direito e o direito positivo são, ambos, construídos em linguagem.

4. O direito positivo é construído a partir de uma série de enunciados, introduzidos no sistema por intermédio de veículos introdutores habilitados pelo próprio sistema. A partir destes enunciados, o interprete busca construir juízos com conteúdo, as normas jurídicas.

5. O direito positivo é composto por normas. Estas normas, reunidas, em determinado momento e local, formam o sistema jurídico. Este sistema, contudo, está sujeito a infinitas alterações, dando ensejo a nova normas jurídicas. Com isso, teremos outro sistema jurídico. Essa sucessão de sistemas jurídicos no tempo dá ensejo ao ordenamento jurídico.

6. A norma jurídica tributária detalhada pode ser representada por um juízo hipotético condicional, que traz a previsão de um fato de possível ocorrência

em seu antecedente e uma relação jurídica em seu conseqüente, conhecida por regra matriz de incidência tributária.

CAPÍTULO II – CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1. Os entes da federação são detentores de várias competências, dentre as quais a tributária. Estas competências são distribuídas diretamente pelo texto constitucional.

2. O conceito de tributo é, para nosso trabalho, um conceito fundamental.

3. A classificação é um ato humano, representado por uma atribuição relacional (denotação e conotação).

4. A classificação do direito positivo somente pode tomar por critério classificatório o próprio direito. A classificação jurídica deve partir da norma jurídica.

5. Analisando às normas jurídicas constitucionais definidoras das espécies tributárias, percebemos a repetição de três critérios: (i) materialidade do fato, (ii) destinação das receitas tributárias e (iii) repetição dos valores arrecadados. Estes são, portanto, os critérios classificatórios impostos pelo texto constitucional.

6. Os autores clássicos adotam uma classificação das espécies tributárias a partir da análise do fato gerador do tributo. Para esses autores, identificam-se tributos com materialidade não vinculada à atividade estatal

(impostos), tributos com materialidade vinculada de maneira direta (taxas) e tributos com materialidade vinculada de maneira indireta (contribuições de melhoria). Os empréstimos compulsórios e contribuições especiais, dependendo de sua materialidade, serão enquadrados em uma das três anteriores. Esta classificação é chamada de intranormativa.

7. Utilizando-se dos critérios definidos anteriormente, construímos uma proposta classificatória que identifica oito possibilidades. Combinando os elementos, temos tributos desvinculados, não destinados e não restituíveis (impostos), tributos desvinculados, não destinados e restituíveis (não previsto no ordenamento), tributos vinculados, destinados e restituíveis (não previsto no ordenamento), tributos vinculados, destinados e não restituíveis (taxas), tributos vinculados, não destinados e restituíveis (não previsto no ordenamento), tributos vinculados, não destinados e não restituíveis (contribuição de melhoria), tributos não vinculados, destinados e restituíveis (empréstimos compulsórios) e tributos não vinculados, destinados e não restituíveis (contribuições especiais).

8. A norma definidora das competências tributárias dos entes deverá representar os critérios eleitos para a definição das espécies tributárias. Significa dizer que a norma definidora de competência deverá retratar a materialidade, a destinação e a provisão de restituição dos valores.

CAPÍTULO III - DA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1. O termo *competência tributária* pode ser tomado em várias acepções. O estudo científico pressupõe a utilização do processo de elucidação dos termos, a fim de permitir maior rigor.

2. Poder de tributar e competência tributária são conceitos que não se confundem. O poder de tributar, cujo titular é o povo, é exercido por intermédio de definição de diferentes competências tributárias, atribuídas aos entes tributantes. Os entes não exercem poder de tributar, mas apenas, a competência à eles auferida.

3. A competência tributária, para pertencer ao sistema do direito positivo, tem que ser uma norma. Competência tributária é tomada como sendo uma norma jurídica que introduz a autorização para a criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos.

4. Aos que adotam a divisão clássica entre normas de conduta e de estrutura, a norma de competência deve ser tomada como uma norma de estrutura, na medida em que disciplina a criação das normas instituidoras de tributos.

5. A norma definidora da competência tributária dos entes pode ser demonstrada da seguinte forma: NCT: Ht (Cpa (Sa).Ce.Ct) → Cst {Cpc(Sa.Sp).CDA[Vm(Cm.Cd.Cr).Vf]}. Nesta estrutura, temos uma hipótese, no antecedente, e uma relação, no conseqüente. Na hipótese, temos a definição de um critério pessoal, um critério espacial e um critério temporal. No conseqüente, a definição de um critério pessoal e um critério delimitador da autorização. Este

critério delimitador da autorização, por sua vez, apresenta um critério de validação material (materialidade, destinação e restituição) e um critério de validação formal.

6. Os aspectos do antecedente referem-se a definição do fato jurídico competência. O aspecto pessoal trata de definição da pessoa jurídica de direito público eleita pela Constituição Federal, o aspecto espacial, a definição do local da enunciação da norma e pelo aspecto temporal, o momento da aplicação da norma de competência.

7. Os aspectos do conseqüente, por sua vez, referem-se à definição da relação jurídica de competência, ou, em outras palavras, a definição da autorização para a edição de normas jurídicas tributárias. O aspecto pessoal refere-se aos pólos da relação jurídica de competência. O aspecto delimitador da autorização, por sua vez, define os elementos de validação material e formal.

8. O critério de validação material refere-se aos elementos identificadores das espécies tributárias, i.é, aos elementos materialidade, destinação e restituição.

9. O critério de validação formal, por sua vez, refere-se aos aspectos a serem observados na enunciação da norma, ou seja, a definição do processo legislativo a ser seguido.

10. A norma de competência disponibiliza critérios para a verificação da validade das normas produzidas pelo exercício da competência tributária exercida. Assim, as normas produzidas e introduzidas no sistema por intermédio do exercício da competência tributária deverão respeitar os critérios de validação material e formal, definidos na norma de competência.

11. Diante disso, mostra-se útil a utilização da Regra matriz de incidência tributária complementada dos critérios de destinação e restituição, apenas como forma de permitir a melhor verificação do respeito ao critério de validação material, definido na norma de competência.

CAPÍTULO IV – DAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES EM NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1. Nosso sistema jurídico tributário admite a existência de diferentes espécies tributárias. A doutrina, contudo, não é homogênea em sua definição.

2. A natureza jurídica específica do tributo (espécie) define seu regime jurídico e não o contrário.

3. As contribuições especiais têm natureza jurídica específica de tributos, de forma que a elas se aplica o regime jurídico tributário. Isso não significa dizer, contudo, que todos os enunciados do regime constitucional tributário serão necessariamente aplicáveis.

4. As contribuições especiais são dotadas da característica da parafiscalidade, entendida como a destinação específica dos valores arrecadados. Essa parafiscalidade pode ou não implicar na delegação da capacidade tributária ativa.

5. As contribuições especiais podem ser divididas em (i) sociais, (ii) corporativas, (iii) interventivas e (iv) custeadoras do serviço de iluminação pública. O critério diferenciador destas contribuições é sua finalidade específica.]

6. A referibilidade, atributo que visa buscar a relação entre o sujeito passivo possível das contribuições e a atividade estatal custeada, não se aplica às contribuições sociais, fruto da previsão, pelo texto constitucional, do princípio da solidariedade para as contribuições sociais.

7. As contribuições sociais são contribuições que visam custear às atividades do Estado no campo social, entendidas como todas àquelas pertinentes à ordem social (art. 193 a 232 da CF).

8. As contribuições sociais podem ser classificadas em (i) sociais para a seguridade social e (ii) sociais gerais. As primeiras, por sua vez, em (I) sociais para a seguridade ordinárias e (ii) sociais para a seguridade residuais.

9. As contribuições sociais para a seguridade social ordinárias são aquelas previstas no art. 195 da CF, a CPMF e a contribuição ao PIS. Há, para elas, definição expressa de suas materialidades no próprio texto constitucional.

10. As contribuições sociais para a seguridade social residuais podem ser instituídas, desde que respeitados os critérios definidos no art. 195, § 4º da CF. Essas contribuições podem ter qualquer materialidade e base de cálculo, diferentes dos já previstos para as contribuições para a seguridade ordinárias, não se aplicando a divisão de materialidades dos art. 153, 155 e 156 da CF (exclusiva para impostos).

11. As contribuições sociais gerais são todas àquelas destinadas à custear outras atividades do Estado no campo da ordem social. Estas contribuições não possuem seu fato gerador previamente definido no texto constitucional, de forma que existe liberdade ao legislador federal.

12. As contribuições corporativas visam custear os órgãos representativos de classes econômicas e profissionais responsáveis por fiscalização e regulamentação do exercício profissional. Esta contribuição também é representada pelo chamado “imposto sindical”.

13. As contribuições interventivas são as contribuições especiais que visam custear as atividades estatais relacionadas à intervenção na economia. Estas atividades devem estar relacionadas às regras definidas no capítulo constitucional destinado à ordem econômica.

14. A intervenção estatal pode se dar de forma direta (exploração de atividades econômicas ou prestação de serviços públicos) ou de forma indireta (planejamento, fiscalização e incentivo).

15. As atividades interventivas do estado podem ter formas de remuneração específicas. (i) exploração de atividades econômicas: preço do bem ou serviço; (ii) prestação de serviços públicos: taxas ou tarifas; (iii) fiscalização: taxa de polícia; (iv) planejamento: inexistência de contraprestação direta; (v) incentivo: contribuições de intervenção no domínio econômico.

16. As contribuições interventivas não devem ser instituídas como mero instrumento arrecadador, mas sim como instrumentos de garantia dos princípios da ordem econômica (por intermédio de fomento ou incentivos).

17. As contribuições interventivas podem ter por materialidade qualquer fato, definido pelo legislador infraconstitucional, desde que o critério eleito seja pertinente ao grupo incentivado (referibilidade).

18. As materialidades distribuídas pelos art. 153, 155 e 156 da CF não vinculam a materialidades das contribuições interventivas, pois aplicáveis apenas aos impostos.

19. As contribuições para custeio do serviço de iluminação pública são contribuições especiais, pois destinam-se a custear atividade estatal específica. Sua materialidade, como regra geral das contribuições, não tem definição prévia no texto constitucional.

CAPÍTULO V: DA NORMA ORÇAMENTÁRIA

1. O estudo da destinação das contribuições está necessariamente relacionado ao estudo das despesas públicas, o que implica falar no estudo do orçamento.

2. O orçamento é uma peça importante, pois representa a garantia do controle dos gastos estatais. Sua definição busca enunciados na CF, na Lei do Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

3. Todas as leis orçamentárias devem respeitar uma harmonia e coerência, fruto da validade vertical a qual se submetem. Assim, a Lei Orçamentária Anual deve respeitar as regras definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, que deve respeitar as regras previstas na Lei do Plano Plurianual, que devem respeitar, todas, as regras previstas na CF (sejam enunciados expressos, sejam vedações, sejam princípios orçamentários).

4. A Lei Orçamentária Anual deve prever, para as receitas decorrentes das contribuições especiais, aplicação restrita relacionada ao seu campo de

destinação. Não há liberdade na aplicação de tais recursos públicos, nem mesmo para o legislador.

5. As receitas das contribuições especiais somente podem ser dispostas no chamado orçamento fiscal (contribuições interventivas e sociais gerais) ou no orçamento para a seguridade (contribuições sociais para a seguridade). As chamadas corporativas não serão discriminadas no orçamento (pois arrecadadas pelos órgãos custeados). As custeadoras do serviço de iluminação pública serão dispostas no orçamento municipal e do DF apenas para custear manutenção ou implantação do serviço específico.

CAPITULO VI: CONTROLE DA DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUICOES

1. Na medida em que a destinação específica do tributo consta da definição constitucional de competência, entendemos ser absolutamente cogente a verificação do respeito a tal destinação, seja na norma instituidora do tributo, seja na norma que regula a aplicação dos recursos públicos. O simples fato do tributo já ter sido tomado como receita, ou seja, já ter ingressado aos cofres públicos, não afasta, em nosso sentir, os efeitos vinculantes da norma constitucional definidora da competência tributária.

2. Entendemos pela necessidade de controle da destinação das receitas das contribuições como fator primordial para o respeito aos ditames constitucionais relacionadas à esta espécie tributária. Este controle, a nosso sentir, pode se dar na esfera legal e na esfera fática, incidindo, cada um, em um momento diferente do processo de positivação do direito.

3. O respeito à destinação pode (e deve) ser controlado no decorrer de todo o processo de positivação da norma tributária. Por processo de positivação entendemos o percurso necessário na construção da linguagem do direito, partindo das normas mais genéricas, até as mais específicas e individualizadas. A partir da edição da Constituição Federal, poderão ser construídas e vertidas em linguagem diferentes normas, cada qual com conteúdo próprio, modificando o sistema e prescrevendo condutas.

4. O processo de positivação das contribuições especiais deverá ser analisado com base nas seguintes normas: (i) definidora da competência tributária, (ii) instituidora do tributo, (iii) Lei Orçamentária Anual, (iv) norma do lançamento tributário e (v) norma administrativa da despesa pública.

5. A destinação pode ser controlada durante o processo de positivação. Chamamos este processo de controle na esfera legal (incidente sobre a norma definidora de competência, norma instituidora do tributo e lei orçamentária) e controle na esfera fática (norma do lançamento e norma administrativa da despesa pública).

6. O STF, em sede de decisão em ADIN, manifestou-se acerca da necessidade do respeito, pela lei orçamentária, da destinação constitucional das receitas tributárias das contribuições especiais. Este é um importante marco na construção da possibilidade de controle efetivo desta destinação, assim como de eventual repetição tributária.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, Anna Emilia Cordelli. *Da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 97, outubro 2003.

AMARAL, Gustavo Valverde. *Coisa julgada em matéria tributária*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2004.

AMARO, Luciano da Silva. *Conceito e classificação dos tributos*, São Paulo, RDT 55.

_____. *Direito tributário Brasileiro*, 10ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2004.

ANDRADE, Valentino Aparecido de. *A inconstitucionalidade da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 97/113, outubro 2003. Pela constitucionalidade:

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, São Paulo, Editora RT, 1969.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 6ª tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Lei complementar em matéria tributária*, Revista de Direito Tributário, n. 48, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989

_____. *República e Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, Rio de Janeiro, Ed Forense, 1981.

BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades tributárias: Limitações ao poder de tributar*, 2ª edição, São Paulo, Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Aires. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado em direito, PUC SP, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. *Crise econômica e direito constitucional*, *Revista Trimestral de direito público*, São Paulo, Editora RT, v. 6, 1997

BASTOS, Celso e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, V. 6, tomo II, São Paulo, Editora Saraiva, 1990.

BECKER, Augusto Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1998.

BIANCO, João Francisco, "Limites da integração no direito tributário", in COSTA, Alcides Jorge, SHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso B. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética/IBDT, 2003, vol. 17.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, 10ª edição, Brasília, Editora da UnB, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*, São Paulo, Editora Revista dos tribunais, 1975.

BRITO, Edvaldo. *CIP – contribuição de iluminação pública:natureza jurídica*, RTFP 56/156, junho 2004.

_____. *Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico*, São Paulo, Editora Saraiva, 1982.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Fundamentos da Constituição*, Coimbra, Coimbra Editora, 1991

CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 18º Edição, São Paulo, Ed Malheiros, 2003.

_____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*, São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1977

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de Filosofia do Direito I. Lógica Jurídica*, São Paulo, PUC, 1999.

_____. *Curso de Direito tributário*, 17º Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2006.

_____. *Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB)*, Revista Dialética de Direito tributário nº 12.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 7ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2004.

CONTIZANO, Dagoberto Liberato in *O processo legislativo nas constituições brasileiras e no direito comparado*, Forense, 1985.

COSTA, Ramon Valdes. *Curso de Derecho tributário*, 2 Ed, Santa Fé de Bogotá, Ed Temis, 1996.

DALLAPRIA, Rodrigo. *O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre o contribuinte e fisco*, in *Processo tributário analítico*, São Paulo, Editora Dialética, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª edição, atualizada, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999.

FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Editora Progresso, 1955.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*, Tese de Doutorado, São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2004.

FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2001.

_____. *Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito*, in *Solidariedade social e tributação*, São Paulo, Editora Dialética, 2005

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Reflexões sobre a intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas*, in *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 81.

FOUNROUGE, Giuliano. *Derecho financiero*, 2 Edição, Buenos Aires, Editora De Palma.

GAMA, Tacio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*, 2º Edição, São Paulo, Malheiros, 1998.

_____. *A ordem econômica na constituição federal de 1988*, São Paulo, Editora Malheiros, 2001

GONÇALVES, José Artur Lima. *Contribuições de intervenção*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo, Editora Dialética, vol 7.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*, São Paulo, Editora Dialética, 2000.

_____. (Organizador). *Solidariedade e tributação*, São Paulo, Editora Dialética, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A e outros. *Lógica, proposición e norma*, Bueno Aires, Astrea, 1995.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas, Copolla, 1996.

_____. *Teoria da prova no direito tributário*, Campinas, Copolla, 1999.

KELSEN, Hans. Tradução de MACHADO, João Baptista, *Teoria pura do direito*, 2ª Edição, Editora Martins Fontes, São Paulo, 1985.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições sociais*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição*, São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*, Rio de Janeiro, Editora Tempo Brasileiro, 1985

MAIA, Luiz Fernando. *Emenda constitucional nº39 – a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública. Atípica porém constitucional*, RET 39/55, outubro 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal*, in *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 6, São Paulo, editora Dialética, 2004.

_____. *As contribuições especiais no sistema tributário brasileiro*, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Resenha Tributária, n.2 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Editora Malheiros, 2004.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. atual. São Paulo: Malheiros Ed., 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Dialética, 2005.

_____. *Contribuições sociais no sistema tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 2003.

_____. *PIS. Exclusão do ICMS de sua base de cálculo*. *Revista de direito tributário*, São Paulo, Editora RT, nº 35, 1986.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2005.

MIGUEZ DE MELLO, Gustavo. *Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A contribuição ao Finsocial*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Lei Complementar Tributária*, vol. 15.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 15ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo e PRADO, Ney. *Uma análise sistêmica do conceito de ordem econômica e social*, in *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, n. 96/121.

MOUSALLEN, Tarek Moyses. *Fontes do direito tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em matéria tributária*, São Paulo, Noesses, 2005.

NOVELLI, Flavio Bauer. *Anualidade e anterioridade na CF de 1988*, São Paulo, RDA 179-180, 1990.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Regime constitucional do direito financeiro*, in TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo, Editora Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de e HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3ª edição, São Paulo, Editora RT, 2000.

PAUSEN, Leandro. *Direito da seguridade social*, Porto Alegre, Editora do Advogado, 2005.

_____. *Direito Tributário: Constituição e CTN a luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Dialética, 2002.

_____. *Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública*, RDDT 95/108, agosto 2003.

_____. *Perfil constitucional das contribuições interventivas*, in GRECO, Marco Aurélio (Coordenador). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, São Paulo, Editora Dialética, 2001.

PINTO, Fabiana Lopes *et al.* *Leis complementares em matéria tributária*, Barueri, Editora Manole, 2003.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*, Rio de Janeiro, Forense, 1998.

ROBLES, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*, Tradução de ALVES, Roberto Barbosa, Barueri, Monole, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais*, in *Cadernos de pesquisas tributárias. Contribuições sociais*, Vol. 17

_____. *Contribuições de seguridade social sobre o faturamento – Incidência e não incidência*, Repertório IOB, 23/93

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*, in *Justiça tributária – I Congresso Internacional de Direito tributário*, São Paulo, Editora Malheiros, 1998.

_____. *Decadência e prescrição no Direito tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 2001.

_____. *Lançamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Max Limonad, 1996.

SCAFF, Fernando Facury. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*, in *Revista Dialética de Direito tributário*, nº 98.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 22ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2003.

_____. *Orçamento-programa no Brasil*, São Paulo, Editora RT, 1973.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A*

contribuição ao programa universidade escola, in *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Coordenador MARCO AURELIO GRECO, São Paulo, Editora Dialética, 2001.

_____. *Contribuição ao estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico*, Tese apresentada como parte dos requisitos para a inscrição em concurso de professor titular do departamento de direito econômico e financeiro, área de legislação tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

SOUZA, Hamilton Dias de. In MARTINS, Ives Granda da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol I, Editora Saraiva, 1998.

_____. in MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2006.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico*, in GRECO, Marco Aurélio (Coordenação). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, São Paulo, Editora Dialética, 2001.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Natureza tributária da contribuição para o FGTS*, Revista de Direito Público, São Paulo, v. 17, Jul/Set 1971.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. *Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE Tecnologia.* in ROCHA. Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais do direito tributário*, VOL 7, São Paulo, Editora Dialética, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000

_____. *Tratado de direito financeiro e tributário*, Vol V, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*, 4ª Edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Lógica Jurídica*, São Paulo, Editora José Bushatsky, 1976.