

Contribuições, Natureza e Finalidade:

contribuição a uma teoria finalística do Direito Tributário

ÍGOR DANILEVICZ



Editora Fundação Fênix

O presente estudo tem origem em tese de doutorado concluída em 2006 e defendida no ano seguinte. Seu objetivo é identificar através de uma análise crítica a natureza e a finalidade das contribuições como subsídio a uma teoria finalística do Direito Tributário.

O problema revela-se nos limites em que fica evidente o atendimento das condições individualmente necessárias e conjuntamente suficientes presentes no art. 3º do CTN, mas a doutrina, a jurisprudência ou ambas, consideram a contribuição como não tendo a natureza de tributo. Esse é o caso, *v.g.*, da contribuição ao FGTS e a contribuição para a OAB. Não é objetivo deste trabalho tratar de questões que se encontram nas extremidades, porquanto facilmente resolúveis (ou é tributo ou é não tributo) e já tratadas pela doutrina.

Seu ponto de partida é a Constituição da República de 1988, servindo a doutrina e a jurisprudência como instrumentos ancilares no processo interpretativo. E ao problema da natureza das contribuições, pretende-se dar uma resposta essencialista de matiz aristotélica. Para isso, a análise das contribuições perpassa a dimensão hermenêutica, lógica e ontológica.

A estrutura do trabalho consiste, na primeira parte, em questões sobre federalismo e tributação. Na segunda parte, alguns subsídios do direito comparado. E, na terceira parte, serão abordadas a logicidade e a realidade do tributo e das contribuições. Oportunidade em que o aspecto histórico, as ordens hermenêutica, lógica e ontológica do tributo e das contribuições serão tratadas.



Editora Fundação Fênix



**Contribuições, Natureza e Finalidade:
contribuição a uma teoria finalística do Direito Tributário**

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Lucía Carlini – UNIP

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmiento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Hermes Zaneti Jr – UFES

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães – UFRJ

Laura Schertel Mendes – UnB

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,

Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC

Otávio Luiz Rodrigues Jr – USP

Patryck de Araújo Ayala – UFMT

Paulo Ricardo Schier - Unibrasil

Phillip Gil França - UNIVEL – PR

Teresa Arruda Alvim – PUC-SP

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Morais – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

**Contribuições, Natureza e Finalidade:
contribuição a uma teoria finalística do Direito Tributário**

Ígor Danilevicz



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2020

À Rosane, Thiago, Bruna, Camila e Andrei.

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –

[Http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR](http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR)



Série Direito – 11

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Ígor Danilevicz

Contribuições, Natureza e Finalidade: contribuição a uma teoria finalística do Direito Tributário. Porto Alegre, RS: Editora Fundação Fênix, 2020.

240p.

ISBN – 978-65-87424-44-6



<https://doi.org/10.36592/9786587424446>

Disponível em: <https://www.fundarfenix.com.br>

CDD – 340

1. Direito tributário. 2. Teoria. 3. Contribuições. 4. Natureza. 5. Finalidade

Índice para catálogo sistemático – Direito – 340

LISTA DE SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRMM - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
Ag.Reg. – Agravo Regimental
ATA - Adicional de Tarifa Aeroportuária
ATP - Adicional de Tarifa Portuária
BID – Banco Inter-americano de Desenvolvimento
CF - Constituição Federal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT - Consolidação das Leis do Trabalho
COFINS - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
CONDECINE - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica
CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e De Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CR – Constituição da República (1988)
CSL – Contribuição Social sobre o Lucro ou CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN - Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)
DJ – Diário da Justiça
DL - Decreto-lei
DOU - Diário Oficial da União
EC – Emenda Constitucional
FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social
FMM - Fundo da Marinha Mercante
FNT - Fundo Nacional de Telecomunicações
FUNTTEL - Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
FUST - Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
IAA – Instituto do Açúcar e do Alcool
IBC – Instituto Brasileiro do Café

ICMS - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE - Imposto sobre a Exportação

II - Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRPJ – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Pessoas Jurídicas

IRPF – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Pessoas Físicas

IRF ou IRRF – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Retido na Fonte

ISSQN ou ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos

ITIV - Imposto sobre transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

MC – Medida Cautelar

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OEA – Organização dos Estados Americanos

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

SAT - Seguro Acidente do Trabalho

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAC – Serviço Nacional do Comércio

SENAI – Serviço Nacional da Indústria

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF - Tribunal Regional Federal

TRU – Taxa Rodoviária Única

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Sumário

1. Introdução	15
2. Tributo	17
2.1 Federalismo e Tributação	17
2.1.1 <i>Breve Histórico</i>	17
2.1.2 <i>Estado Federal</i>	19
2.2 Repartição de Competências e Discriminação de Rendas	21
3. Tributo e Contribuições no Direito Comparado	35
3.1 Tributo	35
3.1.1 <i>Espanha</i>	35
3.1.2 <i>Itália</i>	36
3.2 Contribuições	39
3.2.1 <i>Espanha</i>	39
3.2.2 <i>Itália</i>	44
3.2.3 <i>Uruguai</i>	49
4. Logicidade e realidade do Tributo e das Contribuições	55
4.1 Justificação	55
4.2 Breve histórico	66
4.2.1 <i>Antes da Constituição de 1988</i>	66
4.2.2 <i>A partir da Constituição de 1988</i>	89
4.3 Ordem Hermenêutica	93
4.4 Ordem Lógica do Tributo e das Contribuições	104

<i>4.4.1 Do Conceito (compreensão e extensão) à Definição</i>	109
<i>4.4.1.1 Do Tributo</i>	109
<i>4.4.1.2 Das Contribuições</i>	138
<i>4.4.2 Dos Predicáveis ou Categoremata: o gênero, a espécie, a diferença, o próprio e o acidente</i>	146
4.5 Ordem Ontológica do Tributo e das Contribuições	166
<i>4.5.1 Questões Relativas ao Ser e aos Predicamentos</i>	166
<i>4.5.2 Da relação</i>	171
<i>4.5.3 Das Causas: Material, Formal, Eficiente e Final</i>	181
5. Conclusões	201
Referências Bibliográficas	219
Entrevistas e reportagens	231
Legislação	237

1. Introdução

O presente trabalho tem origem em tese de doutorado concluída em 2006 e defendida no ano seguinte. Seu objetivo é identificar através de uma análise crítica a natureza e a finalidade das contribuições como subsídio a uma teoria finalística do Direito Tributário.

O problema revela-se nos limites em que fica evidente o atendimento das condições individualmente necessárias e conjuntamente suficientes presentes no art. 3º do CTN, mas a doutrina, a jurisprudência ou ambas, consideram a contribuição como não tendo a natureza de tributo. Esse é o caso, *v.g.*, da contribuição ao FGTS e a contribuição para a OAB. Não é objetivo deste trabalho tratar de questões que se encontram nas extremidades, porquanto facilmente resolúveis (ou é tributo ou é não tributo) e já tratadas pela doutrina.

Seu ponto de partida é a Constituição da República de 1988, servindo a doutrina e a jurisprudência como instrumentos ancilares no processo interpretativo. E ao problema da natureza das contribuições, pretende-se dar uma resposta essencialista de matiz aristotélica. Para isso, a análise das contribuições perpassa a dimensão hermenêutica, lógica e ontológica.

Por essas razões o tema não será abordado segundo os contributos que surgiram no início do século passado e têm sido até hoje desenvolvidos pela filosofia analítica e pela lógica clássica. O uso da expressão ‘condições individualmente necessárias e conjuntamente suficientes’ mencionada acima (dada a natureza do presente trabalho, será usada a denominação ‘essência’), foi apenas para referir mais claramente ao objeto central das reflexões, qual seja, a previsão da codificação tributária quanto ao que deve ser considerado tributo.

A relevância do tema pode ser detectada por diversos ângulos, mas nunca é demais lembrar que historicamente a União tem lançado mão das contribuições como meio de arrecadação, sem a contrapartida da necessidade de partilhar a sua receita com os demais entes da federação.

A resposta essencialista ao problema exige a identificação prévia dos critérios adotados por aqueles que abordam o tema para uma adequada comparação. Igualmente é preciso clarificar o conceito de tributo que é nuclear para as teses e os argumentos *pro et contra* ao enquadramento das contribuições. É o caso da contribuição ao FGTS, da contribuição para a OAB ou qualquer outra exação que se

encontre em igual situação. Essa clarificação do conceito de tributo através de uma definição precisa, fará o delineamento da teoria enquanto resposta ao problema da natureza das contribuições. Assumindo que teorias são compostas de teses, argumentos, conceitos e pretendem responder a um problema, é necessária a análise comparativa e avaliação crítica dos pontos fortes e fracos das mesmas.

Cumprir destacar, ainda, que o tema aqui tratado envolve padrões, tais como, serem ou não as contribuições tributos e algumas contribuições terem ou não natureza tributária. Com isso foi dada ênfase a uma análise qualitativa e não ao aspecto quantitativo da literatura produzida sobre a matéria.

Por fim, a estrutura do trabalho consiste, na primeira parte, em questões sobre federalismo e tributação. Na segunda parte, alguns subsídios do direito comparado. E, na terceira parte, serão abordadas a logicidade e a realidade do tributo e das contribuições. Oportunidade em que o aspecto histórico, as ordens hermenêutica, lógica e ontológica do tributo e das contribuições serão tratadas.

Igor Danilevicz

Mestre em Direito e Filosofia – Doutor em Direito

Professor de Direito Tributário - UFRGS e PUCRS

Advogado.

2. Tributo

2.1 Federalismo e Tributação

O pacto federativo materializado na Constituição da República estabelece a moldura normativa não somente do federalismo brasileiro, mas também do sistema tributário nacional. Por esse motivo, a compreensão do federalismo e do estado federal brasileiros têm como ponto de partida as disposições constitucionais. Embora para o presente estudo a distribuição e a discriminação da competência tributária para cada um dos entes públicos autônomos é a base, o destaque ficará para uma das espécies tributárias: as contribuições. Contudo, antes de chegar lá, serão apresentadas algumas questões propedêuticas a começar por um breve histórico e uma sucinta noção de estado federal e de constitucionalismo.

2.1.1 Breve Histórico

O Constitucionalismo como “movimento político e jurídico” origina-se com o iluminismo como “ideologia revolucionária do século XVIII”. Esse movimento é caracterizado pelas “noções de indivíduo, razão, natureza, felicidade e progresso”. E seu ideal será a “fonte do liberalismo político e econômico que triunfa com as revoluções dos séculos XVIII e XIX”. Por tais razões, o conceito de “constituição escrita” surge não como uma carta que ordena os fundamentos, mas que outorga ao estado os elementos caros ao liberalismo, garantindo, assim, os “direitos do homem” e a “separação dos poderes”. Concebe-se assim o regime constitucional como garantia de “governos moderados, limitados em seus poderes, submetidos a constituições escritas”.¹

Essa concepção de governos moderados e poderes limitados propiciados por uma constituição, quer em “sentido espiritual, material” (não escrita) ou em “sentido formal” (escrita), como diz Karl Loewenstein, é a melhor maneira de proteger os direitos individuais dos destinatários do poder, o que ocorre a partir da imposição de

¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 6-7.

limites aos “detentadores del poder en el ejercicio de su poder”, permitindo o controle “del proceso del poder” político destes.²

Alcança-se, então, a constituição escrita. No geral, “constituição *total* ou *integral*” passa a representar “a organização fundamental total, quer social, quer política, quer jurídica, quer econômica” do estado. No particular, constituição como “organização jurídica fundamental” é um “conjunto de regras concernentes à forma do estado, à forma do governo, ao modo de aquisição e exercício do poder, ao estabelecimento de seus órgãos, aos limites de sua ação”, tidos como elementos materiais do fundamento do edifício constitucional.³

Dessa linha de pensamento, se compreende por federalismo a “teoria do estado federal” ou “doutrina social de caráter global”.⁴ E, o estado ao exigir tributos como fonte de receita atua perante os particulares. Essa atuação é o que se denomina genericamente de tributação, *i.e.*, a ação de tributar com fundamento na moldura constitucional ou exercício de competência constitucionalmente outorgada no que tange à instituição, lançamento e cobrança de tributos.

² LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. 2. ed. Traducción y estudio sobre la obra: Alfredo Gallego Anabitante. Barcelona: Ariel, 1970, p. 149 e p. 151. Ao mencionar os sentidos plurívocos da palavra ‘Constituição’, intuitivo que diversos poderão ser os autores e diversas suas ideias sobre o tema. Cite-se, ilustrativamente, Carl Schmitt que apresenta as seguintes noções de ‘Constituição’: “Concepto Absoluto (*La constitución como un todo unitario*)”, “Concepto Relativo (*La Constitución como una pluralidad de leyes particulares*)”, “Concepto Positivo (*La Constitución como decisión de conjunto sobre modo y forma de la unidad política*)”, “Concepto Ideal (*‘Constitución’, llamada así en un sentido distintivo y a causa de un cierto contenido*)”. (Ibid, p. 3-47). Contemporaneamente, José Joaquim Gomes Canotilho, ao abordar a “plurisignificatividade do conceito de constituição” e a “constituição como constituição escrita: sentido formal, material e normativo da constituição”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. rev. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 1995, p. 57-72).

³ FERREIRA FILHO, Curso..., p. 11 (os itálicos estão no original). O conceito de Constituição não permaneceu estático, mas é possível identificar, segundo Hans Kelsen, “um núcleo permanente: a ideia de um princípio supremo determinando a ordem estatal inteira e a essência da comunidade constituída por essa ordem [...] em suma, o fundamento da ordem estatal”. (KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 130-131). Decorrente do conceito de Constituição, adverte Carl Schmitt, será o conceito de litígio constitucional, que irá circunscrever e delimitar a jurisdição constitucional. Pois, diferente do que se pode pensar, “los tribunales sentenciadores de la jurisdicción civil, procesal o contencioso-administrativa no son, en sentido estricto, protectores de la Constitución. El error de señalarlos como tales es muy comprensible porque ejercen el denominado derecho material de control judicial que consiste en comprobar si las leyes simples están de acuerdo, en su contenido, con los preceptos constitucionales, llegando en caso de colisión a negar vigencia a las leyes que no cumplan esse requisito”. (SCHMITT, Carl. *La defensa de la constitución*. 2. ed. Prólogo Pedro de Vegga. Traducción Manuel Sanchez Sarto. Madrid: Tecnos, 1998, p. 100).

⁴ BOBBIO, Norberto. MATTEUCCI, Nicola. PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução Carmen C. Varriable. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, v. 1, p. 475. Ou, federalismo como “una organización federal”, no dizer de SCHMITT, *La defensa ...*, p. 161.

2.1.2 Estado Federal

A tributação em um estado federal estará marcada ou influenciada pela “descentralização do todo”. Na realidade brasileira, o “estado total” que é soberano está descentralizado em estados-membros que são autônomos, e estes estão “descentralizados em Municípios”, igualmente dotados de autonomia. Assim, ocorre a descentralização do todo (a federação) e a descentralização das partes (estados-membros), resultando na observação de Manoel Gonçalves Ferreira Filho na existência de “três ordens”: “ordem total (União)”, “ordens regionais (estados)” e “ordens locais (municípios)”.⁵

Essa realidade está materializada no preâmbulo e nos artigos 1º, 3º, 4º e, com particular destaque, o artigo 18 da CR.⁶ Tal descentralização do todo é acompanhada pelo fracionamento de normas jurídicas que passam a integrar ordenamentos distintos ou parciais: a Constituição da Federação, a Constituição dos Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios por suas respectivas leis orgânicas promulgadas,

⁵ FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 58. “Descentralização legislativa, administrativa e política”, aut. e op. cit., p. 55. Ou como diz Hans Kelsen, “pelo grau de descentralização”, que permitirá estabelecer a diferença entre Estado unitário descentralizado e Estado Federal. (KELSEN, *Teoria...*, p. 309). Observa Paulo Bonavides: “Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga no tocante à defesa e sustentação daquela garantia”. (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. rev. atual. e ampl. (apêndice CF de 1988 até EC 22, de 19/03/1999). São Paulo: Malheiros, 1999, p. 314).

⁶ Constituição Federal: “Preâmbulo. Nós, representantes do povo brasileiro, [...], promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil. [...] Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]. Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]. Art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...]. Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Sacha Calmon Navarro Coelho escreve: “O Distrito Federal, como se sabe, possui configuração ímpar no interior da Federação. A sua natureza jurídica – será mera autarquia territorial? – tem gerado sérias disceptações doutrinárias, aqui desimportantes. Fato é que, equiparado tributariamente a Estado pela CF, compete-lhe ainda cobrar os impostos municipais, como se fora ente municipal”. in *Comentários à Constituição ...*, p. 110. Apesar de não explicitado pelo tributarista mineiro, parece que sua fonte de inspiração para a formulação da indagação anterior origina-se das lições de seu conterrâneo, Raul Machado Horta. A par de tratar das áreas das “regiões administrativas federais”, em uma análise histórica, este constitucionalista observa que, desde a Constituição de 1934, os territórios federais foram introduzidos na estrutura Federal. O problema reside em que “os Territórios são desdobramentos da atividade administrativa da União, configurando a autarquia territorial, por descentralização de objetivos da União, na qual eles se integram em relação de dependência e subordinação”. Ainda, segundo Raul Machado Horta, corretamente a Constituição de 1988 integrou os Territórios na União, estes não mais participando da organização da República. (HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 323 e p. 463).

conforme dispõem os artigos 29 e 32 da CR. Sem olvidar a legislação infraconstitucional.

Essa descentralização do todo é característica do Estado Federal. Na lição de Karl Loewenstein, é a maneira adequada para estados de dimensões continentais como o Brasil. Mas essa previsão deve estar em uma constituição escrita juntamente com “la forma ‘republicana’ de gobierno”.⁷

Agora em relação à questão da ordem jurídica total do estado federal, ela é dividida em normas gerais centrais e normas gerais locais. Segundo Hans Kelsen, as primeiras estão representadas pelas leis federais que alcançam todo o território, enquanto as segundas alcançam somente a parte do território que corresponde ao estado federado e, na realidade brasileira, ainda, o Distrito Federal e os Municípios. A par dessa idealização, Raul Machado Horta observa para o fato de a realidade brasileira ter esquecido da “União Federal na composição federativa”, ao menos em um dado momento, pois o texto supremo não identifica “a União Federal como ordenamento central do Estado Federal ou da República Federativa”.⁸

Em uma visão de conjunto, o estado federal apresenta-se como uma “comunidade jurídica total”. Perseguindo as partes que compõem o todo, o estado federal é dividido em federação (“comunidade jurídica central”, mas que é parcial) e estados federados (“várias comunidades jurídicas locais”, também parciais). A palavra ‘constituição’ compreende a dos Estados Federados (Constituição Estadual), a Federal (Constituição Federal ou Constituição da Federação) e a do Estado Federal como um todo, ressalvando-se que a Constituição Federal é simultaneamente a Constituição da Federação e a do Estado Federal total.⁹

⁷ LOEWENSTEIN, *Teoría ...*, p. 354. Ainda quanto aos Municípios, o §1º (introduzido pela EC nº 3, de 17 de março de 1993) do artigo 102 da CR reforça a autonomia dos Municípios. A arguição de descumprimento de preceito fundamental, regulada pela Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, em seu inciso I do artigo 1º admite sua propositura quando de controvérsia envolvendo lei ou ato normativo municipal.

⁸ HORTA, *op. cit.*, p. 323.

⁹ KELSEN, Hans. *Teoría geral do direito e do estado*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 1990, p. 309-310. Kelsen adverte que “a teoria tradicional identifica, erroneamente, a federação com o Estado federal total.” (Ibid, p. 310). Seria o caso de Carl Schmitt quando afirma, “la *Federación* es una unión permanente, basada en libre convenio, y al servicio del fin común de la autoconservación de todos los miembros, mediante la cual se cambia el total *status* político de cada uno de los miembros en atención al fin común. [...] La *Federación* comprende a todo Estado-miembro en su existencia total como unidad política, y le acopla como un todo en una asociación políticamente existente”. (Ibid., p. 421-422). Na última parte, mais claramente se depreende que, ao compreender na Federação o Estado-membro, enquadra-se na advertência de Kelsen, que alguns confundem “federação com o Estado federal total”, anteriormente citada. Por outro lado, prosseguindo com Kelsen de que não é demais lembrar que a União e os Estados-membros correspondem a “entidades jurídicas parciais” que integram a “entidade jurídica total”. (KELSEN, *Jurisdição...*, p. 54). De maneira semelhante, porém com detalhes diferentes, na obra *Jurisdição Constitucional*, Kelsen apresenta o “Estado federativo [...] como ordenamento

Vinculada à concepção de estado federal, está a questão do tipo de federalismo do qual a doutrina apresenta basicamente dois: o federalismo dualista em que se opera uma dicotomia perfeitamente caracterizada entre a União e os Estados-membros, e o federalismo cooperativo. No federalismo dualista, como observado, há uma separação clara entre União e Estados federados, decorrendo “daí a repartição horizontal de competências, a previsão de tributos exclusivos”. Enquanto no tipo cooperativo, o federalismo preocupa-se em “coordenar as duas esferas”, União e estados federados, sob o comando daquela. Neste modelo, apresenta-se “a repartição vertical, os tributos partilhados, reflexo de uma repartição vertical de competências”. Na atual Constituição, estaria contemplado o federalismo por cooperação. Contudo, na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, estão contempladas na Constituição de 1988, tanto a “repartição horizontal”, quanto a “repartição vertical de competências”.¹⁰

2.2 Repartição de Competências e Discriminação de Rendas

Caracterizado pela descentralização do todo, o estado federal necessita da repartição de competências e da repartição de rendas¹¹ para a sua efetividade. Todavia, adiante, será examinado o pensamento de um daqueles que produziram a Constituição americana, e, então, ver-se-á que a distribuição de competências em geral e da competência tributária em particular é o que efetivamente é relevante, podendo a constituição optar pela indiscriminação de rendas.¹²

jurídico descentralizado; de modo que, com base numa *Constituição total* [...] que distribui as competências, ou seja, o âmbito de validade *objetivo*, e em virtude desta, vigoram *duas espécies de ordenamentos parciais*: um ordenamento parcial com validade para todo o território (‘parcial’ porque competente apenas para um âmbito parcial objetivo); e vários ordenamentos parciais com validade apenas para partes do território”. A União e os Estados Federados, respectivamente. Entre estes “não há subordinação ou superioridade, pois não se trata de uma relação de delegação, mas, ao contrário, de *uma relação de coordenação*”, p. 53. Secundando Kelsen, Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma “a ordem parcial do Estado-Membro se subordina à ordem total do Estado federal”. (FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 55).

¹⁰ Ibid., p. 54-55, p. 58-59. Reserva-se para esta nota de rodapé a observação do Professor da Universidade de São Paulo, realizada na mesma obra, quanto ao “federalismo de integração”, que alguns teriam identificado na Constituição Federal anterior, em que estariam presentes os “traços do cooperativo”, mas tendendo a uma sujeição do Estado-Membro à União”, em razão de uma acentuada centralização em favor desta. (FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 55 e p. 57).

¹¹ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. O sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva: 1982, p. 1: “*Partilha da competência tributária* que, combinada com a distribuição das receitas tributárias, oferece a discriminação constitucional de rendas que continua sendo rígida” (os itálicos estão no original).

¹² Ao comentar a Constituição de 1967, alterada pela EC nº 1, de 1969, Pontes de Miranda identifica semelhança com a Constituição de 1946: “permite que a União dê normas gerais para a administração da fazenda nacional, estatal, territorial, distrital e municipal, ainda relativas à receita e despesa, arrecadação, fiscalização e distribuição, desempenho das atribuições dos que guardam ou aplicam dinheiros públicos, tomada de contas, responsabilidade, direito orçamentário, pensões, etc. Obra para

Conforme o caso, a constituição poderá contemplar a repartição de competência pelas aludidas técnicas horizontal ou vertical. Na primeira, a repartição “separa competências como se separasse setores no horizonte governamental”. A técnica de repartição de competência vertical “separa em níveis diferentes o poder de dispor sobre determinada matéria”. Nos dois casos, as matérias são dispostas segundo a distribuição das competências. Na técnica horizontal, a discriminação será de “competências reservadas ou exclusivas”, *v.g.*, o artigo 21 da CR (“Art. 21. Compete à União:”). A “repartição vertical”, na realidade brasileira, revela-se na “competência concorrente” (*v.g.*, artigo 24 da CR¹³), hipótese que um ou outro ente político será o destinatário da competência sobre matérias específicas. A “competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais” (Art. 24, §1º da CR), não sendo excluída a “competência suplementar dos Estados” (Art. 24, §2º da CR), e, “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena” (Art. 24, §3º da CR), apenas sendo suspensa a eficácia da lei do Estado-Membro, em caso de “superveniência de lei federal sobre normas gerais”, mas, ainda assim, somente no que contrariá-la (Art. 24, §4º da CR). Este desenho constitucional demonstra um típico estado federal, cuja característica é a descentralização do todo, com a outorga de autonomia aos entes políticos. Neste caso se está perante um estado do tipo federal, cuja autonomia vincula-se à repartição de competências entre “a União (Poder Central) e os Estados (o poder regional)”, e, “excepcionalmente com poderes locais - Municípios”.¹⁴

Além das sobreditas técnicas horizontal e vertical de repartição, é relevante ter presente a dicotomia entre competência legislativa e competência administrativa. Segundo o Texto constitucional, a competência legislativa é distribuída entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.¹⁵

político de gênio, que busque a linha adequada entre o interesse *nacional* e o interesse *regional, local, das finanças*” (os itálicos estão no original). (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. v. 2: arts. 8º - 31, p. 78).

¹³ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;”.

¹⁴ FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 53.

¹⁵ Para Paulo Bonavides, “sempre que duas ordens governativas coexistem em planos distintos, animadas e vitalizadas por princípios de estreita coordenação, com independência na promoção de fins específicos, aí temos o princípio federal em toda sua latitude e veracidade. A dualidade vertical de ordenamentos e sua coordenação sob a égide da Constituição – preservando cada esfera a natureza própria que lhe pertence – assinala a essência das entidades federativas”. Porém, destaca o autor: “A esse respeito, estamos de acordo com Wheare, por entendermos que aqui não se põe a ênfase na estrita e obsessiva discriminação de competências, como querem alguns federalistas ultrapassados”. (BONAVIDES, Paulo. *Teoria do estado*. 4. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 130).

Esta repartição é feita adotando a técnica horizontal quando a Constituição atribui competência legislativa exclusiva à União (*v.g.*, “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:”), aos Estados-membros (*v.g.*, “Art. 25. (...) §1º. São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”), ao Distrito Federal (*v.g.*, “Art. 32. [...] §1º. Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.”) e aos Municípios (*v.g.*, “Art. 30. Compete aos Municípios: I – legislar sobre assuntos de interesse local;”).

Ao ser utilizada a técnica vertical para repartir a competência legislativa, a Constituição se utiliza, segundo já mencionado (“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...]”), da outorga de competência concorrente à União, aos estados federados e ao Distrito Federal, com as ressalvas dos parágrafos contidos no artigo 24. Cumpre destacar que, no *caput* deste dispositivo, não estão incluídos os municípios, todavia, no inciso II do artigo 30 do Texto supremo está contemplada a competência “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”, cuja linguagem mais adequada seria nominar essa competência de “complementar”.¹⁶

Presente a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, de que a competência administrativa está vinculada à competência legislativa¹⁷, a repartição daquela resultará conseqüentemente na adoção das técnicas horizontal, vertical ou ambas. Quer dizer, na repartição da competência legislativa pela técnica horizontal e vertical, a exemplo dos casos apontados, a competência exclusiva estará vinculada àquela (horizontal) ao passo que a competência concorrente, à vertical. Excetua-se o disposto no artigo 23 da Constituição que outorga a competência comum à União, aos Estados Federados, ao Distrito Federal e aos Municípios, (*v.g.*, “I – zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;”).

A repartição das competências decorre da autonomia constitucionalmente outorgada, fruto do estado federal, cuja diferença específica é a descentralização do todo, constitucionalmente garantida. Existe uma relação de necessidade entre a

¹⁶ FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 60.

¹⁷ *Ibid.*, p. 60.

“Constituição total” e a “atribuição de competências entre União e Estados-membros”.¹⁸

Autonomia “significa etimologicamente autogoverno [...] governo de si próprio, de acordo com as regras por si próprio estabelecidas [...] poder de autodeterminação”.¹⁹ Ela tem mais de uma dimensão, apresenta-se em mais de um modo de ser. Ora, se a autonomia pode ser traduzida como o “poder de autodeterminação”, dela derivam as competências fixadas e distribuídas. Se dela decorre a discriminação e a outorga de parcelas de competência aos entes, um segmento dessa autonomia é a financeira. Parece não ser difícil perceber que a autonomia financeira é indissociável da autonomia que implica na partilha de competências quando se trata de um estado federal.

Relacionada à questão da autonomia está à questão da finalidade ou finalidades do estado. Para Darcy Azambuja, o “fim do Estado é o objetivo que ele visa atingir quando exerce o poder”, isto é, o “bem público”, variando apenas a competência “conforme a época e o lugar”. Assim, por esta perspectiva do fim do estado, a natureza elástica da competência não implica em variação dele, que sempre será o bem comum.²⁰ Contudo, o importante é destacar que, financeiramente, o estado elenca as

¹⁸ KELSEN, *Jurisdição...*, p. 56. Kelsen complementa: “[...] a primeira Constituição do Estado federativo – enquanto Constituição total – [...]. Quando a primeira Constituição do Estado federativo regular não apenas a atribuição de competências, mas também toda a Constituição dos estados-membros – e esse é o caso tanto do *Reich* alemão quanto da Áustria -, os três âmbitos normativos característicos da estrutura do Estado federativo se comportam da seguinte maneira: 1) a Constituição total, que contém ao mesmo tempo a Constituição Federal e os traços fundamentais das Constituições dos estados-membros; 2) o ordenamento da União, constituído por normas de direito material (leis, normas de execução) no âmbito da competência federal objetiva, baseado diretamente sobre a Constituição total (que abrange a Constituição Federal); e 3) o ordenamento de cada estado-membro isoladamente, formado pela Constituição que – no âmbito da Constituição total – é instituída por ele autonomamente, bem como pelas normas de direito material adotadas no âmbito de sua competência de estado-membro.” (Ibid., p. 58-59).

¹⁹ FERREIRA FILHO, op. cit., p. 66 e p. 70).

²⁰ AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 4. ed. Porto Alegre: Globo, 1963, p. 139. “Quando alguns pensadores afirmam que o fim do Estado é realizar para o indivíduo uma *vida melhor*, ou o seu *aperfeiçoamento físico, moral e intelectual*, ou ainda a *civilização*, é lícito entender que todos eles, afinal de contas, assinalam como fim do Estado o *bem público*”. Que não é “o bem de cada um”, tampouco “a simples soma de todos os bens”, pois nestes incluem-se “interesses ilegítimos dos indivíduos” ou mesmo os lícitos que não estão no “poder do Estado realizá-los” (os *itálicos* estão no original). (Ibid., p. 140). A par da adoção das lições de Darcy Azambuja, não pode deixar de ser registrado que o problema da ‘teleologia estatal’ é amplamente focado por Paulo Bonavides que analisa profundamente diversas teorias existentes sobre a matéria, não abordadas no presente trabalho, para não fugir do objetivo deste. (BONAVIDES, *Teoria...*, p. 58-125, em particular, p. 58-67). Pode ser acrescentado, ainda, que em geral “os representantes eleitos representam essencialmente seus partidos e a ideologia de seus partidos, o que se identifica com o ‘interesse público’. Só nos Estados Unidos é que se tem como ponto pacífico que eles representam, antes de tudo, os interesses econômicos de *todos* os seus eleitores”, (KRISTOL, Irving et al. O espírito de 87. In: A ORDEM constitucional americana (1787-1987). Tradução José Lívio Dantas. Rio de Janeiro: Forense-Universitária, 1988, p. 12). Mas isso não seria um outro modo de ser do interesse público? Entende-se que o fenômeno tem de ser analisado pela ótica histórica e cultural da comunidade da qual emana.

despesas necessárias para realizar o seu fim, para, então, definir a receita necessária àqueles encargos, resultando na predominância do fim sobre o meio.²¹

O tema relativo à autonomia, qualquer que seja a sua angulação, deverá contemplar a solução à formulação do problema relativo aos recursos necessários para que o estado torne factível o alcance de sua finalidade. Como disse Alexander Hamilton

Uma nação não pode existir muito tempo sem dinheiro. Carecendo deste apoio essencial, deveria renunciar à sua independência, reduzindo-se à triste condição de uma província.

[...]

Disto se deduz que é necessário inserir no plano do governo, na forma que se queira, o poder geral de recolher impostos.

O dinheiro está considerado, com razão, como o princípio vital do corpo político, e como tal sustém sua vida e movimentos e o capacita para cumprir suas funções essenciais.²²

A afirmação de Hamilton, perfeitamente adequada à realidade, não era desconhecida daqueles que muito antes estudavam e refletiam sobre o estado e as suas necessidades, ainda que submetidos às peculiares de seu tempo. É o caso de Aristóteles que ao discorrer sobre a relevância do conhecimento sobre os meios de obter os recursos necessários para as despesas públicas, destaca que esta preocupação, para “alguns estadistas”, passa a ser exclusiva, “em vez de a política”.²³

A perspectiva dos recursos necessários à manutenção do estado e a possibilidade de realização efetiva de sua finalidade é indissociável da preocupação relativa à repartição de rendas. Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma que “a existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições”. Assim, mesmo que a repartição de competência decorra a repartição de rendas, a esta deverá ser dada efetividade e não ser meramente nominal. Daí a inclinação pela técnica da “divisão horizontal de competências”, em que determinados fatos econômicos passam a ser matéria tributável deste ou daquele ente político, de modo a financiar os serviços públicos atribuídos constitucionalmente. É o caso do serviço público de saúde previsto no *caput* do artigo 198 da CR, cujos recursos têm por fonte de custeio o estabelecido

²¹ TELLES JÚNIOR, Goffredo. Discriminação constitucional de fontes de receita tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 1, n. 4, p. 125-144, abr./jun. 1968, p. 132.

²² HAMILTON, Alexander. JAY, John MADISON, James. *O federalista: um comentário à Constituição americana*. Tradução Reggy Zacconi de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959, p. 52 e p. 117.

²³ ARISTÓTELES. *Política*. 3. ed. Tradução, introdução e notas Mário da Gama Kury. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, 1259a et seq., p. 30.

nos parágrafos desse dispositivo, tais como: as contribuições do artigo 195, os impostos estaduais constantes no artigo 155, os impostos distritais dos artigos 155 e 156, e os impostos municipais do artigo 156, todos da CR.²⁴

O Texto constitucional, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, divide as competências como consequência da atribuição da autonomia constitucionalmente outorgada. A partilha em geral se dá entre o “poder central” e “poder regional”. No Brasil, acrescenta-se o “poder local”, pois tem os Municípios, além do Estado Federal (União) e dos Estados federados. Como já mencionado, a repartição dessas competências ocorre pelas técnicas horizontal e vertical. A repartição de competência pela técnica horizontal reserva a competência da União e a dos estados, de maneira tal que um não possa invadir a esfera do outro. Competente é a pessoa que constitucionalmente a recebeu, e *a contrario sensu*, impedida estará de exercer essa competência outra pessoa jurídica de direito público interno. “Daí competências reservadas ou exclusivas” de determinadas matérias, como ocorre, por exemplo, com os impostos de competência da União, previstos nos artigos 153 e 154, ou dos impostos de competência dos estados e do Distrito Federal elencados no artigo 155, ou, ainda, dos impostos cuja competência é atribuída aos municípios como disposto no artigo 156, todos da CR. Todavia a repartição de competência pela técnica vertical acontece quando a mesma é atribuída a um ou a outro ente. É o caso da denominada “competência concorrente”, mencionada linhas atrás.²⁵

Mas como a repartição de rendas do modelo anterior pode ser insuficiente, o Texto constitucional prevê a existência de fundos. É o caso do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (artigo 159, inciso I, alínea *a*) e o Fundo de

²⁴ FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 53.

²⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso ...*, p. 53.

Participação dos Municípios (artigo 159, inciso I, alínea *b*).²⁶ Esta sistemática, na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, é análoga “à divisão vertical”.²⁷

Os dispositivos constitucionais anteriormente citados, que versam sobre matéria tributária, concretizam a repartição, a discriminação das rendas. Podem ser identificadas neste contexto a competência político-administrativa, a competência impositivo-financeira e a discriminação de rendas tributárias, com suas peculiaridades.²⁸

²⁶ Ressalvadas as modificações temporais constantes no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tais como: “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União, de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição.

(...)

“Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

“I - no caso da União:

“a) no ano 2000, o montante empenhado em ações e serviços públicos de saúde no exercício financeiro de 1999 acrescido de, no mínimo, cinco por cento;

“b) do ano 2001 ao ano 2004, o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto - PIB;

“II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e

“III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

(...)

“Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

(...)

“§ 1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.”

²⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso ...*, p. 54.

²⁸ Conforme Pontes de Miranda: “É assaz relevante distinguir-se das regras jurídicas sobre tributação qualquer regra jurídica de tributação. Ali, diz-se qual a entidade estatal, como quando e até que ponto pode tributar. Aqui, a entidade estatal tributa. As regras jurídicas contidas nos arts. 18-26 da Constituição de 1967 apenas cogitam daquelas, isto é, do sistema tributário”. E, ao tratar de lei complementar tributária: “Há regras jurídicas sobre tributos e sobre conflitos de competência entre as entidades estatais, bem como sobre limites constitucionais do poder tributário. Não se trata de lei de tributação, mas sim de lei sobre leis de tributação”. (PONTES DE MIRANDA, *Comentários à...*, p. 361 e p. 383). No mesmo sentido Oliveira, Y. D. O sistema..., p. 13-14: O sistema tributário nacional comporta uma visão estrutural e funcional. Sob o ponto de vista estrutural, e partindo da concepção kelseniana (Constituição e leis ordinárias), a autora apresenta o “escalamento do sistema” brasileiro iniciando pela Constituição, passando pelas leis complementares e culminando nas “leis ordinárias e outras equiparadas”. As segundas com a vocação de “completar a organização constitucional do sistema”, e as últimas, ao instituírem ou alterarem tributos, contêm normas de conduta (proibindo, permitindo ou obrigando) destinadas às partes da relação jurídica. Destaca a autora que a lei complementar tendente a ser uma “norma sobre a produção de normas”, serve à aferição da validade de lei ordinária. Mais especificamente, definições contidas, por exemplo, no CTN não poderão ser modificadas por lei ordinária. Por outro lado, a função do sistema é através de leis complementares “organizar e limitar o poder estatal, traçando as diretrizes da produção normativa tributária, de modo a ensejar certeza e

O conjunto da repartição de competência legislativa e administrativa, bem como a partilha das rendas tributárias, de acordo com os artigos constitucionais elencados exemplificativamente, contemplam a parcela de competência atribuída pelo poder constituinte originário. Na linguagem kelseniana, as comunidades parciais: Federação, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. A competência outorgada vincula-se à autonomia constitucional caracterizadora do estado federal, relativamente às ordens jurídicas das comunidades parciais.

Entretanto analisar o problema apenas por esta perspectiva é ver uma parte do todo. O fato é que há atribuição constitucional de competência impositiva, entretanto, também há a sua limitação. Não apenas as limitações ao exercício do poder de tributar, *v.g.*, artigos 150 e 151 da CR²⁹, mas de maneira mais ampla como diz Thomas Cooley, a “ordem jurídica impõe restrições ao exercício da competência tributária, com o fito de proteger os direitos fundamentais das pessoas, abrigando-as das arbitrariedades do poder”.³⁰

Voltando ao ponto do Texto constitucional, ele vai além dos citados dispositivos que reconhecem o estado federal e a autonomia dos entes. Na tessitura do Texto político normativo ele efetivamente distribui as competências a cada um dos entes, mas também, como diz Hans Kelsen, a “função política da Constituição é estabelecer limites jurídicos ao exercício do Poder”.³¹ Está na Constituição a outorga das competências correspondentes, de modo a dar fundamento à estrutura do Estado Federal brasileiro. Este desenho converge com as lições de Hans Kelsen em que

a ordem jurídica no Estado Federal compõe-se de normas centrais válidas para o seu território inteiro e de normas locais válidas apenas para porções desse território, para os territórios dos ‘Estados componentes (ou membros)’. As normas gerais centrais, as ‘leis federais’, são criadas por um órgão legislativo central, a legislatura da ‘federação’, enquanto as normas gerais locais são criadas por órgãos legislativos locais, as legislaturas dos Estados componentes. Isso pressupõe que, no Estado Federal, a esfera material de validade da ordem jurídica ou, em outras palavras, a competência legislativa do Estado, está dividida entre uma autoridade central e várias autoridades locais.³²

Correspondem as “normas centrais” a uma “ordem jurídica central” alcançando

segurança aos entes de governo e aos governados”, prevenindo ou solucionando litígios que se apresentem. (Ibid., p. 13-14).

²⁹ Mesmo integrando o tema do Estado Federal, não será tratada neste trabalho, por fugir da linha central, a questão da intervenção (artigos 34 a 36 da CR).

³⁰ COOLEY, Thomas. apud CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a EC 42/2003. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 380.

³¹ KELSEN, *Jurisdição...*, p. 240.

³² Id., *Teoria...*, p. 309.

os indivíduos que residem no estado federal, formando, assim, uma “comunidade jurídica central parcial” denominada “federação”. A par deste esquema, estão as “normas locais” cuja reunião forma as “ordens jurídicas locais” integradas por “comunidades jurídicas parciais” estabelecidas nos “territórios parciais”.³³

O conjunto da federação e dos estados-membros é que formam o estado federal, ou no dizer de Hans Kelsen, o “Estado federal total”.³⁴ Por conseguinte “a ordem jurídica central é parte da ordem jurídica total do Estado federal”, significando que um mesmo indivíduo estará submetido simultaneamente às “normas gerais centrais” e às “normas gerais locais”, ou nas palavras de Kelsen, ele pertencerá concomitantemente “a um Estado componente e à federação”.³⁵

Resulta desta estrutura que o “Estado federal, a comunidade jurídica total, consiste, assim, na federação, uma comunidade jurídica central, e nos estados componentes várias comunidades jurídicas locais”.³⁶ Tanto a federação quanto os estados federados são comunidades parciais pertencentes ao estado federal total. Os Estados-membros têm a sua própria Constituição, e a Federação possui a sua, isto é, a Constituição Federal. A Constituição Federal ou Constituição da Federação, também é “a constituição do Estado federal inteiro”.³⁷

Linhas atrás, ao ser citada a Constituição brasileira, os dispositivos elencados, exemplificativamente contemplam a parcela de competência atribuída pelo poder constituinte originário às comunidades parciais: Federação, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios. À competência outorgada vincula-se a autonomia constitucionalmente caracterizadora do estado federal relativamente às ordens jurídicas das comunidades parciais. Essa competência está associada à discriminação de rendas.

É que a concretude da autonomia financeira está ligada à competência tributária. E a “divisão de rendas” está vinculada à “repartição de competência tributária”, que deverá consistir no “primeiro aspecto a considerar” sobre o caso.³⁸ Pode, porém, existir a distribuição da competência impositiva e a indiscriminação das receitas sem que fique descaracterizado o Estado Federal. Inexoravelmente a

³³ Ibid., p. 310.

³⁴ Ibid., p. 309-310.

³⁵ KELSEN, *Teoria...*, p. 310.

³⁶ Ibid., p. 310.

³⁷ Ibid., p. 310.

³⁸ FERREIRA FILHO, *Curso...*, p. 61.

descentralização do todo no estado federal, deverá estar garantida de maneira efetiva, sob o risco de existir apenas textualmente.

A garantia primeira é a previsão constitucional da distribuição das competências tributárias entre as diversas pessoas políticas. Se a opção for pela discriminação de rendas, ela estará conexa a uma repartição de matéria tributável, “atribuindo a criação, o lançamento e a cobrança dos tributos” distribuídos entre as pessoas políticas (impostos de competência: da União, artigos 153 e 154; dos Estados-membros e Distrito Federal, artigo 155; e dos Municípios, artigo 156, todos da CR).³⁹ Essa “repartição de competência tributária”, “assegura renda tributária” não condicionada, mas também está assegurada, na Constituição, renda pelos mecanismos de fundos (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal: artigo 159, inciso I, alínea *a*) e o Fundo de Participação dos Municípios: artigo 159, inciso I, alínea *b*), todos da CR), onde o produto da arrecadação de determinados tributos é partilhado.⁴⁰

Segundo o constituinte de 1946 Goffredo Telles Júnior, a repartição de rendas tributárias entre as diversas pessoas políticas, ao observar o “princípio da proporcionalidade entre rendas e encargos”, estará realizando a “discriminação de rendas”. Desde logo se observa que não existe fórmula única para todos os estados. A “realidade nacional” determinará o modelo a ser adotado. Isoladamente, apresentam-se três modelos passíveis de convivência: “sistema de divisão das bases econômicas de tributação”, “sistema de divisão da receita tributária” e “sistema de divisão das espécies tributárias”. O primeiro diz respeito à divisão das matérias (“circulação, renda, capital, trabalho”), o segundo, à pessoa política que arrecadou partilha o produto com outra, e, por último, repartem-se as espécies tributárias entre as diferentes pessoas políticas (*v.g.*, IR para a União, aos Estados-membros e Distrito Federal o IPVA, e aos Municípios o IPTU).⁴¹

³⁹ *Ibid.*, p. 61.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 63.

⁴¹ TELLES JÚNIOR, *Discriminação...*, p. 127-129. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 12, p. 14, p. 35 e p. 38. Na oportunidade em que Geraldo Ataliba escreveu *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, estava em vigor a Constituição de 1967. Com base naquele texto, o estabelecimento da relação entre dimensão jurídica do tributo e fatos econômicos, levaram-no às seguintes conclusões: “Deve-se entender que a rigidez referida é tão-somente jurídica. [...] Sob a perspectiva econômica, entretanto, a mais ampla liberdade é conferida ao legislador ordinário, para atualizar-se com as conquistas da ciência econômica e acompanhar o progresso das especulações financeiras, adaptando-se às exigências fluídas e mutáveis das realidades condicionais do comércio privado”, p. 38.

A problemática da distribuição de competência no estado federal, efetivamente não é tema recente. Karl Loewenstein já apontava o estado federal como um “sistema de pluralismo territorial”. Seu ápice seria alcançado quando o “estado central” e o “estado-membro” se deparassem em uma situação de competência concorrente. Esta situação seria evitada somente nas hipóteses constitucionalmente expressas pelo primado da competência do estado central sobre a competência do estado-membro. O que “falta em Estados Unidos”, porquanto, “los tribunales han tenido que salir del paso con una precaria demarcación de competencias de caso en caso – la llamada teoría de la ‘anticipación’ (*preemption*) o de la ‘superposición’ (*supersession*) que ejerce la competencia federal sobre los Estados miembros”.⁴²

A realidade da Constituição americana citada por Loewenstein fica estampada com a proposta de Alexander Hamilton ao afirmar que “os Estados individuais possuam uma autoridade absoluta e não sujeita à restrição alheia para arrecadar suas próprias receitas e satisfazer suas necessidades peculiares”, salvo as hipóteses relativas às exportações e importações (conforme Artigo I, Seção 10, penúltimo parágrafo da Constituição americana ⁴³), restando às demais hipóteses uma competência concorrente entre a União e os Estados Federados.⁴⁴

Sucede então que, em face da Constituição americana (penúltimo parágrafo da Seção 10 do Artigo I), a inexistência de discriminação de rendas outorga a todos os integrantes do estado federal o exercício da competência tributária sobre os mesmos fatos econômicos.

Em razão da indiscriminação de rendas do sistema americano, opera-se uma superposição sobre os mesmos fatos econômicos, diferentemente do Brasil, em que a

⁴² LOEWENSTEIN, *Teoría ...*, p. 357-358.

⁴³ Constituição dos Estados Unidos da América: “Artigo I, Seção 10. [...] Sem o consentimento do Congresso, nenhum Estado poderá impor direitos sobre os artigos importados ou exportados, salvo os que sejam absolutamente necessários com o fim de fazer cumprir suas leis de inspeção, e o produto líquido de todos os direitos e impostos que estabeleçam os Estados sobre as importações e exportações será aplicado em proveito do tesouro dos Estados Unidos; e todas as leis de que se trata estarão sujeitas à revisão e vigilância do Congresso”.

⁴⁴ HAMILTON, JAY, MADISON, *O federalista*, p. 124-125. Em outra passagem, Hamilton confirma seu entendimento: “Faço-me a lisonja de haver demonstrado em meu último artigo que, ao dependerem da Constituição proposta, os distintos Estados teriam uma autoridade igual à da União em matéria de ingressos, exceto no tocante aos direitos sobre importações”, p. 130. A única competência privativa prevista na Constituição americana é relativa a tributos que incidem nas operações de comércio exterior (importação e exportação), nos termos do Artigo I, Seção 10, penúltimo parágrafo. Não é privativa a outorga à União realizada pela 16ª Emenda, de 1913, quanto ao imposto sobre a renda, contrariamente o que alguns pensam. Sua gênese foi a remoção dos obstáculos constitucionais previstos no Artigo I, Seções 2 e 9. Neste sentido, (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 25-26).

opção do constituinte foi uma rígida partilha de rendas derivadas da repartição das competências tributárias.⁴⁵

Com sua análise percuciente Antônio Roberto Sampaio Dória, decompõe a questão da discriminação de rendas pela “fonte (originária)” e pelo “produto (derivada)”. Na discriminação de rendas pela fonte, ela também é denominada originária “porque toda a legislação tributária material (portanto, o esquema qualitativo e quantitativo da obrigação fiscal) provém do órgão que efetua a arrecadação e se apropria de seu resultado”. Ao passo que na discriminação de rendas pelo produto, ou derivada, “a entidade beneficiada não recebe poder tributário direto, mas sim, o produto de seu exercício atribuído à competência alheia”. Na primeira, a autonomia financeira prepondera sobre a segunda.⁴⁶

Dos diversos modelos que poderiam ser confrontados, na parte final, tomaram-se o americano e o brasileiro. Ambos se apresentam como pares de opostos quanto à discriminação e indiscriminação de rendas dentro de um estado federal, cada um com sua gênese e características próprias.

⁴⁵ Aliás, antes da EC nº 18, de 1965, a “discriminação constitucional de rendas tributárias era feita através de denominações jurídicas (ex.: *imposto de indústrias e profissões, imposto de licença, etc.*). Com a referida Emenda, o sentido jurídico do imposto ficou em segundo plano, dando-se relevância aos fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação (ex.: *imposto sobre circulação de mercadorias, imposto sobre serviços, etc.*). Os impostos passaram a ser discriminados por via de referência às suas bases econômicas. Todos os impostos eram agrupados em quatro categorias econômicas especiais (impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais), neles enquadrado toda matéria suscetível de tributação. A Constituição da República aceitou essa classificação ao fazer a discriminação de rendas tributárias com denominações econômicas dos impostos”. Porém, antes da “discriminação constitucional de rendas tributárias”, era necessária “a escolha do rol das diversas espécies tributárias que deveriam integrar o sistema tributário”. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, v. 1, p. 242, nota 272 e corpo do texto (Os itálicos estão no original).

⁴⁶ DÓRIA, *Discriminação de...*, p. 18-22. Na discriminação de renda pela “fonte”, o autor apresenta “três planos sucessivos: (a) *competência privativa* [...] distribuição vertical da *matéria* tributável entre União, Estados e Municípios, e pela atribuição horizontal de poder tributário a apenas uma de duas ou mais entidades de mesmo nível, ligadas *territorialmente* a idêntica matéria imponible (conflitos de competência de Estados entre si ou de Municípios entre si). (b) *competência residual* – não esgotada a capacidade contributiva diferenciável do país pelo catálogo dos impostos privativos, outros poderão ser criados sobre tal campo residual”, podendo sê-lo de forma concorrente ou exclusiva. “(c) *competência comum* – não é matéria estritamente pertinente à discriminação de rendas, pois abrange tributos que, por sua natureza, são incidíveis em espécies economicamente diferenciadas, ligados como estão a uma atividade estatal diretamente referível a um indivíduo (taxas e contribuições); não provocam problemas de bitributação, pois são a conta-partida daquela atividade desempenhada pelo poder público. Quanto à discriminação de rendas pelo “produto”, poderá ser “vinculada e obrigatória”, apresentando-se de duas maneiras, “(a) *pela participação na arrecadação*” (percentual ou adicional de tributo da competência tributária de outra pessoa política) ou “(b) *pela participação em fundos*”, ou, “não-vinculada e facultativa”, é “motivada por considerações de solidariedade federativa”, hipótese em que poderá se apresentar na forma de “auxílios e subvenções” ou “transferência de impostos” (Os itálicos estão no original).

A confrontação entre a realidade brasileira e a realidade americana demonstra a existência de rígida discriminação privativa constitucional de rendas no Brasil, pela fonte (*v.g.*, artigos 153 a 156) e pelo produto da arrecadação (*v.g.*, artigos 157 a 159), e uma ausência de previsão de “discriminação de rendas pelo produto da arrecadação”, na Constituição americana.⁴⁷

No Brasil, a pessoa política, ao exercer a competência constitucionalmente outorgada, institui tributo através de lei. A lei instituidora do tributo, ao conter os critérios da regra-matriz de incidência, prescinde da mediação de decreto regulamentar. Contudo a obrigação tributária contida na lei instituidora está *in abstracto*; *in concreto* somente quando se realizarse a hipótese normativa.⁴⁸

A análise da estrutura e função do estado federal, e mais precisamente da relação entre federalismo e tributação, demonstra que os modelos resultam de diversas realidades históricas, e o modo de pensar o estado federal, como pretensão de realização de suas finalidades.

Assim, não obstante a heterogeneidade de modelos há um substrato homogêneo. Ele permeia os modelos e se apresenta como fundamento último: a descentralização do todo e o decorrente fracionamento de normas jurídicas (*rectius*: fracionamento de competências, ou, agrupamento de competências, temas, etc.) que passam a constituir as ordens jurídicas parciais que participam da ordem jurídica total. Ademais da conseqüente repartição de competências, se acrescenta à realidade brasileira a discriminação rígida de rendas.

Em qualquer circunstância, a previsão constitucional das autonomias somadas ao sobredito, outorga o desenho do estado federal em seu esboço básico. Quando é retomado o tema da reforma constitucional tributária, especialistas desta área, naturalmente dependendo da proposta, dividem-se em dois grandes grupos. De um lado, os que sustentam a quebra do denominado pacto federativo, de outro, os que refutam a sua ocorrência.

Antes de predicar que um projeto ou modelo de reforma tributária ocasionará ou não a quebra do pacto federativo, impõe-se explicitar os pressupostos à existência deste. E, contrariando as vozes que ecoam de ambos os lados, os fundamentos de existência de um “pacto federativo na Constituição, como acordo e ajuste entre partes

⁴⁷ *Ibid.*, p. 35.

⁴⁸ A “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. (CARRAZZA, *Curso...*, 19., ed. p. 437).

interessadas explicitamente enunciado, ainda não se formulou com o rigor jurídico de documento formal dessa natureza”. O que existe, segundo Raul Machado Horta, é um “compromisso federativo, na edificação constitucional do Estado Federal”.⁴⁹

Nessa linha, o preâmbulo da Constituição “não se vincula ao Estado Federal”, mas ao “Estado Democrático”, o que resultaria na inexistência do pacto federativo. Todavia, investigando o texto constitucional em busca dos fundamentos do “Compromisso Federativo”, Raul Machado Horta identifica diversos dispositivos que representam a “substância da Constituição materialmente federal”, a tal ponto que qualquer inclusão de matéria de natureza diversa converterá a “Constituição Federal” em “Constituição Nacional”. As previsões são as seguintes:

*a união indissolúvel da República Federativa (Constituição, art. 1º), a pluralidade dos entes constitutivos da República Federativa – União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Constituição, art. 18), a repartição de competências (Constituição, arts. 22, 23,24), a autonomia constitucional e os poderes reservados aos Estados (Constituição, art. 25, §1º), a autonomia e o poder de auto-organização dos Municípios (art. 29), a intervenção federal (art. 34, I até V, letras a, b, VI, VII, letras, a, b, c, d, e), a organização bicameral do Poder Legislativo – Câmara dos Deputados, composta de representantes do Povo e o Senado Federal, constituído de representantes dos Estados e Distrito Federal (Constituição, arts. 44, 45,46), a permanência da Federação, insucessível de proposta de emenda abolitória (Constituição, art. 60, §4º, I), a existência de um Supremo Tribunal Federal, para exercer a guarda da Constituição (Constituição, art. 102), a repartição da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Constituição, arts. 145, 153, 155, 156), a dualidade do Poder Judiciário, repartido em Poder Judiciário da União e Poder Judiciário dos Estados, com órgãos e Juízes próprios a cada Poder.*⁵⁰

Após esta análise da estrutura e função do estado federal e, mais precisamente, da relação entre federalismo e tributação, será enfocado o tema da definição do tributo e das contribuições, não ao modo de um direito comparado, mas de informações úteis sobre alguns sistemas jurídicos estrangeiros fornecidas por seus nacionais.

⁴⁹ HORTA, *Direito...*, p. 509. Aliás, na mesma obra, este autor, interpretando os fatos históricos, constatou que: “No desenvolvimento da relação entre Pacto Federativo e Constituições Federais, (...) desde suas origens no federalismo clássico, quando o Pacto Federativo obteve formulação constitucional, até os modelos do federalismo contemporâneo” o “Pacto desvaneceu e foi substituído pelo Compromisso Federativo”, p. 515.

⁵⁰ HORTA, *Direito...*, p. 513 (os itálicos estão no original). Com isso, pertenceriam à Constituição Nacional, dentre outros: os “Direitos e Garantias Fundamentais, a Forma de Governo, a Organização dos Poderes, a Ordem Econômica e Financeira, a Ordem Social, a Defesa das Instituições Democráticas”, p. 514.

3. Tributo e Contribuições no Direito Comparado

3.1 Tributo

3.1.1 Espanha

O início do estudo do tributo, no âmbito do direito espanhol, requer a análise do sistema de direito positivo daquele país.

Aquele sistema contempla expressamente questões que podem auxiliar no aspecto comparativo. Na Espanha, o direito positivo define tributo, atribuindo-lhe a finalidade de fazer frente às despesas públicas e servir de instrumento à política econômica.

Isso significa que a amplitude da exação tributária transcende a mera arrecadação, para alcançar as necessidades de ajuste de controle da política econômica.

É o que diz a Ley 58/2003, de 17 de diciembre, cognominada Ley General Tributaria:

Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Esse texto de direito positivo demonstra a duplicidade de funções do tributo no cenário espanhol: função arrecadatória e regulatória.

Porém, como parece ser uma tônica global, a dupla função aparece em épocas mais recentes. É que, de início, a preponderância ou exclusividade com a função arrecadatória ocupava lugar de destaque. Nesse sentido as lições de Fernando Sainz de Bujanda

El Derecho constitucional clásico exigía que las contribuciones públicas fueran establecidas mediante ley, y los comentaristas dieron a la palabra contribución un sentido restrictivo, entendiendo que había de referirse a prestaciones pecuniarias coactivamente impuestas a los ciudadanos por el Estado o por entes públicos con soberanía tributaria derivada, previstas en el Presupuesto y destinadas a financiar los gastos que el propio Presupuesto autorizara.¹

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho. introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1975. v. 1, p. 429-430.

Essas considerações apenas corroboram o que se tem observado no cenário atual: a distância da exclusiva preocupação arrecadatória para a contemporânea utilização dos tributos com dupla função (arrecadatória e regulatória).

3.1.2 Itália

A investigação do sistema jurídico italiano também principia pela análise do sistema de direito positivo. Como ponto de partida, toma-se a Constituição promulgada em 27 de dezembro de 1947, em vigor desde 1º de janeiro de 1948 (Costituzione della Repubblica italiana, G.U. 27 dicembre 1947, n. 298, ed. straord.), sucedendo o “Statuto Albertino” de 1848.

De todos os dispositivos constitucionais, são reduzidos os que se vinculam ao objeto do presente estudo. O de espectro mais amplo é o disposto no artigo 23 que contempla: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

A própria doutrina italiana, ao buscar uma definição de tributo, utiliza-se do mesmo procedimento, elegendo como ponto de partida o texto supremo. Depreende-se isso da obra de Gian Antonio Micheli, na qual o estudo empreendido a partir da Constituição italiana parte do mais geral em direção ao particular, mesmo quando se demora na análise do texto constitucional.

O artigo 23 da Constituição italiana, ao se referir à “prestazioni imposte”, opera uma dicotomia entre “prestazioni personali imposte” e “prestazioni patrimoniali imposte”.

Observa Gian Antonio Micheli que um exemplo de “prestazioni personali imposte” é o serviço militar, tal qual dispõe a Constituição italiana:²

Art. 52. La difesa della Patria è sacro dovere del cittadino. Il servizio militare è obbligatorio nei limiti e modi stabiliti dalla legge. Il suo adempimento non pregiudica la posizione di lavoro del cittadino, né l'esercizio dei diritti politici. L'ordinamento delle Forze armate si informa allo spirito democratico della Repubblica.

É intuitivo que a separação constitucional realizada entre “prestazioni personali imposte” e “prestazioni patrimoniali imposte”, exclui da primeira a inserção do tributo da maneira como a exação pecuniária é tradicionalmente conhecida. Mas, se intuitivo,

² MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8. ed. aggiorn. e corr. Torino: UTET, 1994, p. 8.

não dispensa a necessidade de demonstração, pois, no mundo jurídico, é conhecido o entendimento de alguns que reconhecem natureza tributária nas prestações de serviço militar, participação em conselho de sentença no tribunal do júri ou mesário em eleições, visto que, se de um lado, representam prestações de determinados serviços, possível é a conversão dos mesmos em uma quantia em dinheiro.

A demonstração é extraída do próprio dispositivo constitucional transcrito, pois é ele que opera a dicotomia. Ele estabelece como pares de opostos as “prestazioni personali imposte” e as “prestazioni patrimoniali imposte”.

Todavia, as “prestazioni patrimoniali imposte” alcançam não só os tributos, mas figuras exacionais com certa similaridade. Nas palavras de Gian Antonio Micheli: “comprendono ogni forma di prestazione patrimoniale coatta, anche se essa non si attua negli schemi formali dei tributti [...], i quali discendono da tradizionali figure elaborate dalla scienza finanziaria”. Diante da previsão genérica do artigo 23 da Constituição italiana, o autor afirma que os tributos “costituiscono una categoria” das “prestazioni patrimoniali imposte”. Ao assim afirmar, enquadra neste gênero, as situações de fruição de determinados serviços públicos prestados diretamente pelos entes públicos ou concessão “spesso in regime di monopolio”, que representam situações de conteúdo patrimonial.³

Destaca o autor que ao ser estudada a natureza do tributo, em primeiro lugar deve ser analisada a relação entre “spese e contribuzioni pecuniarie”, em relação a todos aqueles que estão sujeitos à soberania estatal. A compulsoriedade do tributo aparece em seguida, porquanto somente nas sanções por atos ilícitos é que primeiramente se fala em coação, como decorrência do descumprimento de alguma determinação legal, visando reestabelecer a ordem jurídica.⁴

Quanto à relação despesa pública e recursos necessários para financiá-la, a serem buscados daqueles que estão sujeitos à soberania do estado, o que destaca a finalidade do tributo, já disse Antonio Berliri, é “o fato de que a pressão tributária, pelos menos em parte, não sirva para cobrir o custo dos serviços públicos, mas para alcançar finalidades políticas e sociais”, o que demonstra a função extrafiscal dos tributos.⁵

³ Ibid., p. 8-9 e p. 11.

⁴ MICHELI, *Corso...*, p. 13. Na mesma obra, à página 17: “vantaggio che il singolo ne ricava in relazione alla spesa sopportata, ma costituisce il contributo del singolo alle spese necessarie per la vita di una collettività organizzata”.

⁵ BERLIRI, Antonio. *Os impostos, vida social e fiscalização*: entrevista com Antonio Berliri. Tradução Sonia Ramos. Rio de Janeiro: Salvat, 1979, p. 13.

Retornando ao texto constitucional, apenas extrair conclusões de um dispositivo isolado como o artigo 23, não representa uma melhor técnica de hermenêutica, conforme reza o vetusto adágio de que não se interpreta o direito em tiras.

Eis a razão para analisar o artigo 53 da Constituição italiana que contempla: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

Segundo Gian Antonio Micheli, os elementos para a construção de uma ideia de tributo são extraídos do disposto no artigo 53 da Constituição italiana. Quer dizer, o disposto no artigo 53 da Constituição italiana não define tributo, mas oferece os elementos ou as condições necessárias para a sua construção.⁶

Com base nesses elementos, Micheli define tributo como uma

prestazione pecuniaria, avente per oggetto una somma di denaro, così da fornire all'ente pubblico i mezzi per far fronte alle spese, considerate nel loro complesso, anche se poi certi tributi [...] sono dovuti in relazione al compimento, da parte dell'ente pubblico, di dati atti richiesti dal singolo, nell'esercizio delle sue funzioni istituzionali, mentre non è escluso che eccezionalmente le somme ricavate da certi tributi abbiano per legge una destinazione determinata.⁷

Contém notas semelhantes à construção da definição de tributo, a proposta por Augusto Fantozzi

Il tributo si risolve sempre in una obbligazione nascente dalla legge la quale ricollega sempre autoritativamente la prestazione di dare una somma di denaro a fatti rispetto ai quali il diverso combinarsi della volontà del privato e dell'agire della pubblica amministrazione risulti idoneo a manifestarne la capacità contributiva.⁸

Estas definições demonstram que tributo, a partir do conjunto de seus elementos ou condições necessárias ante os dispositivos constitucionais, em verdade, é uma espécie pertencente à categoria “prestazione patrimoniali imposte”.

A imposição através de lei de prestação patrimonial cujo objeto é uma soma em dinheiro, que permitirá ao estado os meios necessários ao atendimento das despesas públicas, outorga o desenho constitucional do tributo e coincide com seu perfil segundo a tradição de inúmeros países.

⁶ MICHELI, op. cit., p. 11.

⁷ MICHELI, *Corso...*, p. 11.

⁸ FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1994, p. 44.

Não escapam ao alcance da ideia de tributo, dentro do sistema jurídico italiano, quer do ponto de vista constitucional ou da teoria jurídica representada aqui por Gian Antonio Micheli, aquelas hipóteses em que haja previsão de uma destinação específica da receita para atender determinada finalidade e não, a ampla e tradicional finalidade de ressarcimento das despesas públicas que buscam realizar as finalidades mais gerais do estado.

Veja-se aí o encadeamento de finalidades ordenadas ao fim último e vinculadas aos fundamentos do estado. Tal a característica ou essência do tributo em uma visão intra-sistêmica do direito tributário italiano, com inúmeros pontos de contato com sistemas de outros países que participam da tradição.

Como pode ser observado, a partir de informações de alguns sistemas de direito tributário do estrangeiro, em linhas gerais apresenta notas semelhantes com aquelas existentes no Brasil. Nesse mesmo sentido, resta examinar as contribuições.

3.2 Contribuições

3.2.1 Espanha

Partindo da Constituição espanhola de dezembro de 1978, encontraremos expressa disposição sobre a seguridade social. Aquela Carta, em seu artigo 41, atribui aos poderes públicos a competência de um regime jurídico público acessível a todos, e que “garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo”. O caráter obrigatório deste sistema fica reforçado pela parte final do citado artigo, que prevê a possibilidade de uma assistência e prestações complementares, porém de modo facultativo. Cabendo à lei, conforme determina o artigo 129, regular a participação dos integrantes e a atividade dos órgãos públicos ligados ao bem estar e à qualidade de vida em geral.

Ainda que a Constituição contemple a seguridade social no artigo 41, em seguida, no artigo 43, igualmente é atribuída aos poderes públicos à questão da saúde pública, na qual uma lei estabelecerá os direitos e deveres. E a assistência social poderá ter sua competência assumida pelas “Comunidades Autonomas”, nos termos do artigo 148, item 2, com os limites impostos pelo artigo 149.

Artículo 149

1. El estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:
[...]

17.A legislacion basica y regimen economico de la seguridad social, sin perjuicio de la ejecucion de sus servicios por las comunidades autonomas.

Demonstrado que a seguridade social possui *status* constitucional, a atribuição de competência exclusiva ao estado para legislar e o regime econômico, desenha-se uma figura que se aproxima ao tributo.

Mas, dando privilégio a uma interpretação sistemática, não pode ser olvidada a legislação infraconstitucional. A Espanha possui a “Ley 58/2003, de 17 de diciembre (Ley General Tributaria)” que, independentemente de sua denominação, classifica os tributos nas seguintes espécies: impostos, taxas e contribuições especiais.

E, como no sistema brasileiro, além da classificação, é dada a definição de cada espécie.

Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Relativamente às contribuições ditas especiais, a Lei Geral Tributária não deixa dúvidas quanto à sua natureza tributária. Todavia a longa redação do texto normativo enseja um fracionamento do mesmo. Ou seja, pode-se identificar que se enquadra como contribuição não somente o que no Brasil se conhece por contribuição de melhoria, mas também outras contribuições.

Esta conclusão decorre do fato de que configura contribuição especial aquela exação pecuniária que gera um benefício a seu contribuinte. As duas hipóteses seriam decorrentes da realização de obra pública da qual tenha resultado valorização dos bens, para a conhecida contribuição de melhoria. E o estabelecimento de serviço público ou ampliação do mesmo. Neste último caso, aproxima-se do recolhimento devido à manutenção do sistema de seguridade social previsto na Constituição espanhola.

Por isso, representa legítimo extrair da leitura conjunta do texto constitucional e da Lei Geral Tributária, relativamente às contribuições em geral, a sua natureza tributária e, em particular, as destinadas à seguridade social.

Contudo, especificamente sobre as contribuições destinadas à seguridade social, Fernando Sainz de Bujanda, na obra *Hacienda Y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo*, não utiliza uma linguagem explícita para incluir estas como espécie do gênero tributo. Ao tratar do assunto, as inclui como de interesse da fazenda enquanto ingresso que irá compor o “mecanismo financeiro da seguridade social”. Observado o contexto de sua reflexão, em um primeiro momento não há como excluir a contribuição à seguridade social do esquema tributário que vincula a mesma à “manifestação de solidariedade humana”. Além do que, ao se referir ao seguro social, o autor invoca as características do comparecimento coativo do contribuinte, com valor numerário, que serão encaminhadas pelo fisco “às instituições gestoras dos seguros”. A partir daí estabelece que, no fundo, a finalidade é uma “redistribuição da renda nacional”, mas, se porventura, o desiderato é a “cobertura de riscos”, a opção entre uma e outra induzirá a um ajuste nos fundamentos da base econômica, política e jurídica da sociedade. Isto decorre, segundo ele, do fato de existirem, de um lado, as “exigências da coletividade” e, de outro, os “direitos essenciais do indivíduo”, e a busca do equilíbrio entre estes dois pontos como algo relevante. Ao concluir, associa sua fórmula genérica à realidade de cada país, não descurando as finalidades anteriormente elencadas extraídas de sua obra. O fundamento último e o princípio primeiro da seguridade social é “eliminar o estado de miséria dos trabalhadores”.⁹

A afirmação de que a seguridade social tem por finalidade eliminar a miséria, quer pela redistribuição de renda ou pela cobertura dos riscos, não elucida, por si só, o problema da natureza jurídica da exação pecuniária que financiará esse objetivo. Parece que o referido autor formula o problema quando aponta a necessidade de serem estudadas as relações entre a “atividade financeira do estado” e a “vida econômica das

⁹ SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda...*, p. 111-112.

instituições de previdência social”. Porém embaraça a solução do problema conforme for compreendida a afirmativa a seguir

El Estado es quien garantiza, a fin de cuentas, el pago de los subsidios y pensiones y quien ha de velar por conseguir que esos auxilios económicos sirvan realmente para satisfacer las necesidades primarias de los trabajadores y de sus familias.¹⁰

Se o problema central é verificar se a contribuição em comento tem ou não natureza tributária, não há como fugir da análise de determinado sistema de direito positivo. Em princípio, quando muito, far-se-á relato histórico partindo do sistema do qual se extraem as conclusões.

Assim, fica difícil encontrar nos referidos escritos do autor, esta ou aquela solução, ser ou não ser tributo a contribuição destinada à seguridade social. Se cobrada diretamente pela fazenda, há uma inclinação para afirmar a natureza tributária. Ao contrário, cobrada pelas instituições de previdência social, será mais segura a afirmativa a partir de determinada realidade jurídica.

As oscilações da compreensão dos escritos acerca da natureza tributária ou não das contribuições destinadas à seguridade social são reforçadas quando o autor encerra o capítulo sustentando que

El verdadero problema financiero que la seguridad social plantea consistirá en decidir por qué cauces – fiscales o extrafiscales – han de discurrir los recursos que destinan al sostenimiento de las Instituciones de seguridad social y qué conexiones deben establecerse entre unos y otros para que la seguridad social sea económica, es decir, para que con el mínimo coste se alcancen los más altos rendimientos.¹¹

Qual a questão? A afirmação quanto às causas: fiscal ou extrafiscal. Verdade é que esta terminologia não é exclusiva do direito tributário. Igualmente se nota na referida obra, que o contexto de sua elaboração está vinculado a uma linguagem recorrente de direito financeiro. Mas não pode ser olvidado que o estudo do direito tributário tem sofrido um corte epistemológico mais apurado nos últimos anos. Ante tais considerações, se é verdade que a obra se refere ao direito tributário e ao direito financeiro, para falar o mínimo, pois avança em discussões que tocam à política fiscal, contempla informações de interesse interdisciplinar. Isto torna necessário um diferenciado esforço interpretativo do pensamento do doutrinador espanhol. Por exemplo: a questão fiscal e extrafiscal é causa, como cita o autor, é efeito ou ambas?

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda...*, p. 115.

¹¹ *Ibid.*, p. 115.

Na doutrina pátria, quando se faz referência às palavras ‘fiscal’ e ‘extrafiscal’, o significado é de função ou finalidade. E, no corpo deste trabalho será lembrado que a finalidade das contribuições tem recebido destaque por parte da doutrina brasileira, para identificar a natureza jurídica de tributo da exação pecuniária como uma diferença específica.

Retornando à análise das lições de Sainz de Bujanda, a sua oscilação entre os pares de opostos, tributo e não tributo, parece ficar estampada ao invocar os ensinamentos do francês Louis Trotabas

La parafiscalidad constituye una falsa categoría que no respeta las articulaciones naturales que es necesario buscar. Es una confusión de géneros que, bajo el falaz pretexto de consideraciones económicas y sociales pretende disimular, con una técnica particular, el deseo de mantener las virtudes del impuesto con sus prerrogativas y explícitamente su obligatoriedad, suprimiendo, por el contrario las compensaciones inherentes a aquél: el reconocimiento legalde su necesidad y su autorización, tanto por lo que se refiere a su empleo como a su cantidad, su objeto, su recaudación y su duración.¹²

Afirmar que a parafiscalidade é uma falsa categoria, *tout court*, não auxilia na compreensão do fenômeno, pois deixa de apontar qual, em sua opinião, a verdadeira categoria. É ambíguo, ao dizer que é uma confusão de gêneros, pois dentre as várias ilações, pode-se entender que a confusão pode ensejar uma conjunção, neste caso de gêneros, e aí, estes estariam submetidos a um gênero maior ou mais remoto, mas permaneceriam sendo gêneros diferentes entre si, em razão de suas notas distintivas, apenas confirmando a parafiscalidade como outro gênero que tem em comum alguns elementos, dando-lhe uma feição híbrida.

Agora, é de notar que a obra de Sainz de Bujanda tomada como fonte, foi editada em 1975, ao passo que a Constituição espanhola é de dezembro de 1978, e a Lei Geral Tributária é de 2003. É frisante, portanto, que a linguagem descritiva do jurista espanhol partiu de um texto cuja linguagem prescritiva era pretérita, e pelo fato de que quem escreve revela o resultado de suas reflexões. Estas são tão mais proveitosas na proporção da profundidade do pensamento, do talento e maturidade que somente a experiência outorga ao pensador. Por isso, junto da análise do texto normativo realizado por Sainz de Bujanda, perpassa em seu texto o próprio pensamento, fruto de seu processo reflexivo.

¹² TROTABAS. Ensayo de delimitación del derecho fiscal a través de la distinción entre derecho público y derecho privado. *Revista de Derecho Financiero*, n. 13. *apud* SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda...*, p. 18.

3.2.2 Itália

Conforme foi descortinado ao término do item em que se examinou o tributo à luz do direito italiano, participam da ideia de tributo as exações pecuniárias cuja arrecadação têm destinação específica para atender determinada finalidade.¹³

Gian Antonio Micheli admite perfeitamente hipóteses em que o tributo é arrecadado com destinação específica dos recursos para a finalidade constante da lei. Essa destinação específica para atender a finalidade constante no texto normativo está relacionada à referibilidade a um sujeito passivo determinado, a uma vantagem específica.¹⁴

Aí estão as contribuições denominadas no direito italiano de “contributo speciale”, “imposte speciale”, ou ainda, “tributi speciali”.¹⁵

As contribuições representam uma categoria cujos limites nem sempre são muito claros e que geralmente decorrem da legislação. À semelhança dos impostos, a contribuição com sua prestação pecuniária concorre para as despesas do ente público, porém alguns entendem que o sujeito passivo paga em razão de uma particular vantagem que recebe do estado, em face de atividade administrativa específica deste. Atividade administrativa, ainda que especificamente prestada a este ou aquele sujeito passivo, é efetuada no interesse da coletividade, ao passo que na taxa há referibilidade exclusiva da atividade administrativa em relação ao sujeito passivo.¹⁶

A diferença específica entre a contribuição e o imposto se encontraria no pressuposto de fato. Naquela funde-se a despesa do ente e a vantagem derivada da obrigação do ente em executar determinada atividade. A vantagem mencionada constituiria elemento da “*fattispecie legale*”.¹⁷

¹³ GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: UTET, 1956, p. 94: Acerca da semelhança entre tributo e contribuição, decorrendo a identidade de natureza: “Si avverte, tuttavia che la indicata nozione del tributo speciale trovasi molte volte confusa con quella, sostanzialmente diversa, delle imposte cosiddette speciali, e cioè di quei tributi (spesso designati anch’essi nella legislazione col nome di contributi), che colpiscono solo determinate classi o gruppi di persone, o il cui provento há una particolare destinazione, alla quale la classe o il gruppo colpito possono pure avere uno speciale interesse, senza, però, che l’obbligazione tributaria sia commisurata al vantaggio del contribuente. Ora questi tributi sono vere e proprie imposte che non si distinguono giuridicamente dalle altre. Come, infatti, si è già chiarito (n. 29), nè la particolare destinazione del tributo, nè la limitazione della cerchia dei contribuenti (non tutte le imposte sono dirette a colpire tutti i soggetti al potere finanziario dell’ente pubblico) alterano la caratteristica essenziale dell’imposta”.

¹⁴ MICHELI, *Corso...*, p. 12 e p. 17.

¹⁵ *Ibid.*, p. 29-30.

¹⁶ MICHELI, *Corso...*, p. 29.

¹⁷ *Ibid.*, p. 29-30.

Todavía cabe distinguir as contribuições com natureza jurídica de tributo daquelas que, não obstante pertencerem ao ramo do direito público são não tributos, mesmo quando a prestação é obrigatória. Desta advertência, Micheli fornece exemplo pontual: as “contributti per iscreversi ad associazioni” são destituídas de natureza jurídica de tributo. É que, debaixo do termo ‘contributo’, diz ele, colocam-se não só as de natureza tributária, mas aquelas outras contribuições em que o sujeito passivo voluntariamente submeteu-se (“contributti per iscreversi ad associazioni”), ou que apenas representa uma contraprestação por serviço público prestado a determinado sujeito passivo. A contribuição de natureza tributária não é um mero e simples reembolso de despesa.¹⁸

Gian Anotnio Micheli explicita que a contribuição cuja natureza é tributária (“tributo speciale” ou “contributo”) tem como suas notas distintivas os sujeitos integrarem um tipo específico de categoria prevista em lei e serem qualificadas como capazes à prestação pecuniária compulsória por estarem relacionadas com o “presupposto di fatto” legal, que, ao se verificar, sugere a “situazione passiva”. Todavía tal pressuposto de fato é representado por uma relação específica entre a atividade administrativa do ente público e o sujeito passivo, no instante do pagamento da contribuição.¹⁹

Por sua vez, Augusto Fantozzi afirma que se define como contribuição “quei tributi che si ricollegano o ad un particolare vantaggio economico conseguito dal contribuente dall’esplicazione di un’attività pubblica ovvero ad una maggiore spesa provocata dal contribuente all’ente pubblico”. Nas contribuições, a vantagem seria a medida da capacidade contributiva do sujeito passivo.²⁰

Como mencionado, o pressuposto de fato previsto na lei estabelece a diferença específica desta exação pecuniária e tem como elemento a vantagem do sujeito passivo.

O que no Brasil denominamos contribuição de melhoria e constava do sistema de direito positivo italiano, foi revogada pelo “art. 1º, n. III, L. 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Republica per la riforma tributaria)” e concomitantemente ocorreu a criação “dell’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili”.

¹⁸ Ibid., p. 29-30. Já Augusto Fantozzi fornece mais exemplos de contribuições voluntárias e espontâneas que, portanto, não possuem natureza tributária, mesmo que disciplinadas pelo Direito Público. São os casos: “contributi in conto capitale”, “contributi in conto esercizio previsti da leggi speciali” e “contributi condominiali”. (FANTOZZI, *Diritto...*, p. 57).

¹⁹ MICHELI, op. cit., p. 30.

²⁰ FANTOZZI, *Diritto...*, p. 59.

1. Il Governo della Republica è delegato ad emanare le disposizioni occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività e secondo i principi, i criteri direttivi e i tempi determinati della presente legge:

I – istituzione dell’imposta sul reddito [...]

II – istituzione dell’imposta sul valore aggiunto [...]

III – istituzione dell’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili e contemporanea abolizione dell’imposta sul’incremento di valore delle aree fabbricabili e dei contributi di miglioria; [...]²¹

Quanto à contribuição compulsória destinada a “assicurazioni sociali” instituída em lei e abrangendo determinadas categorias de sujeitos beneficiados com determinadas prestações previdenciárias, estaria incluída na expressão “prestazioni imposte” prevista no artigo 23 da Constituição italiana. Porém Micheli salienta que alguns doutrinadores preferem classificar as contribuições à seguridade social como contribuições parafiscais, ou mais precisamente, “finanza parafiscale”.²² Essa mesma contribuição, no entendimento de Fantozzi efetivamente tem natureza tributária. É o que se depreende quando afirma: “Ai contributi obbligatori per le assicurazioni sociali, che sono prestazioni imposte ancorchè ne sia dubbia la qualificazione tributaria, la dottrina a talora attribuito il nome di *contributi speciali* o di *imposte speciali*”. O problema está nas “contributi di sicurezza sociale dovuti agli enti preposti a questo settore²³ (INPS, ENPAS, INAIL, IACP, Casse di previdenza ecc.” É que, a par do profundo debate doutrinário, a Corte Constitucional italiana “che ne ha negato la natura tributaria in base alla sopra ricordata concezione secondo cui l’applicabilità dell’art. 53 Cost. Sarebbe esclusa per le prestazioni imposte operanti in assetto commutativo”.²⁴

Contudo, Micheli sustenta que a classificação mais adequada seria enquadrá-la como “contributo speciali” denominado por outros “imposte specili”, exatamente pelas características de ser instituída em lei “per far fronte ai servizi sociali” que os entes públicos prestam a sujeitos integrantes de determinadas categorias.²⁵

Porém admite natureza híbrida das contribuições à seguridade social, em razão de que os entes públicos financiados por estas (*rectius*: financiamento destes serviços

²¹ FALSITTA, Gaspare; FANTOZZI, Augusto. *Le leggi tributarie fondamentali*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 1-2 e p. 24.

²² MICHELI, Corso..., p. 30.

²³ “l’Ente Nazionale per la Cellulosa e la Carta, l’Ente Nazionale Idrocarburi, l’Ente Risi”. (FANTOZZI, op cit., p. 58).

²⁴ FANTOZZI, *Diritto...*, p. 58.

²⁵ MICHELI, Corso..., p. 30. No mesmo sentido FANTOZZI, *Diritto...*, p. 58.

prestados pelos entes públicos competentes) estão com suas finanças em paralelo com as finanças estatais.

La L. 9 ottobre 1971, n. 825 auspica venga assorbito nel sistema tributario statale, mediante una variazione delle aliquote, delle detrazioni fisse e delle quote esenti, delle imposte erariale (art. 18, ultimo comma).²⁶

Pela assertiva, a natureza híbrida da contribuição à seguridade social estaria representada pelo paralelismo da gestão e dos controles financeiros. E também com a absorção pelo sistema tributário através de um mecanismo de variações de alíquotas em relação com a parafiscalidade, nos termos do último parágrafo do artigo 18 da Lei nº 825 de 1971.

A mencionada “L. 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Republica per la riforma tributaria)”, estatui

18. Il Governo della Republica è delegato a disporre [...].
Con legge ordinaria, da approvarsi contestualmente alla legge di bilancio, a partire dal quinto anno di applicazione dei tributi previsti dalla presente legge, saranno stabilite annualmente eventuali variazioni delle aliquote, delle quote di un graduale assorbimento delle contribuzioni relative alla sicurezza sociale nel sistema tributario di un riequilibrio fra imposizione diretta e imposizione indiretta e di un adeguamento periodico delle quote esenti e delle altre detrazioni fisse al mutato valore della moneta.²⁷

Em particular, a absorção gradual pelo sistema tributário da contribuição previdenciária, representa que só é factível sustentar-se se ela não integra o sistema que a absorve. Entendendo-se da mesma forma a afirmativa de Micheli de que, antes da absorção, o controle e gestão em paralelo reforçariam o denominado hibridismo da contribuição para a seguridade social.

Está dito que a absorção é para um reequilíbrio entre as imposições diretas e indiretas e adequação periódica das quotas de isenção. O poder de exigir prestação pecuniária do particular “a titolo di tributo” não é somente mais competência

allo Stato, alle provincie, alle regioni ed ai comuni, ma altresì è conferito dalla legge purê a favore di altri enti pubblici (non territoriali), i quali possono pretendere, dai singoli che appartengono a date categorie o che possono usufruire dei servizi espletati dagli enti medesimi, una contribuzione per far fronte alle spese che questi debbono sopportare per il perseguimento dei rispettivi fini istituzionali.²⁸

²⁶ Ibid., p. 31.

²⁷ FALSITA; FANTOZZI, *Le Leggi...*, p. 24. Augusto Fantozzi prevê que “tutto il sistema dei contributi sociali tende dunque, seppure lentamente, a sparire ed a confluire nell'imposizione tributaria ordinaria”. (FANTOZZI, op. cit., p. 59).

²⁸ MICHELI, *Corso ..*, p. 121.

A possibilidade de exigir tributos, não restrita aos denominados ‘entes territoriais’, de particulares pertencentes a determinadas categorias ou fruição de serviços qualificados na transcrição parcial das lições de Micheli, enseja que alguns doutrinadores refiram-se à ‘parafiscalitá’ como a parte das finanças públicas que possui princípios jurídicos próprios, diversos daqueles pertencentes aos tributos.²⁹

Entretanto o disposto no artigo 53 da Constituição italiana é expresso ao submeter as prestações pecuniárias, entre as quais se encontram as parafiscais, à reserva legal e à capacidade contributiva.

Por outro lado, as imposições particulares que alguém poderia enquadrar naquelas da parafiscalidade, adverte Micheli que o poder impositivo é conferido pela lei a “enti pubblici minori”. Por força do artigo 100, parágrafo segundo da Constituição italiana, a gestão financeira dos entes “a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria” está submetida à Corte de Contas. E o preceito constitucional, ao ser regulado pela “L. 21 marzo 1958, n. 259”, em seu artigo 2º afirma que são “contribuzioni ordinarie” também os impostos, taxas e contribuições, cuja continuidade impositiva é autorizada. Daí que a Corte de Contas prescinde da natureza do ente, mesmo quando privado, para controlar suas finanças, ou mesmo da natureza dos ingressos, quer dizer, tributos ou outras fontes.³⁰

Diante disso, Micheli adverte que, na prática, a “maggiore difficoltà nel distinguire le varie categorie di prestazioni pecuniarie dovute dal privato” decorre do fato de que, se de um lado, haverá “tasse” e “contributi speciali”, de outro, existirão “contribuzioni a carattere non tributario, o corrispettivi”. Essa dificuldade é aumentada em razão de essas contribuições não se caracterizarem apenas pelo poder de imposição legal conferida a um “ente pubblico minore”, mas também em face de o respectivo orçamento não integrar aquele do estado, ou que a Corte de Contas não estenda seu controle sobre ele. Este último caso, isto é, em que o controle da Corte de Contas não alcança o orçamento de “ente pubblico minore”, fica, na experiência

²⁹ Ibid., p. 121.

³⁰ MICHELI, *Corso...*, p. 121. E, a Costituzione della Repubblica italiana (G.U. 27 dicembre 1947, n. 298, ed. straord.). [...] Parte Seconda [...] Ordinamento Della Repubblica [...] Titolo III – Il Governo [...] Sezione III – Gli organi ausiliari [...] 100. Il Consiglio di Stato è organo di consulenza giuridico-amministrativa e di tutela della giustizia nell’amministrazione. La Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito. La legge assicura l’indipendenza dei due istituti e dei loro componenti di fronte al Governo.

italiana, afastado por força do já mencionado parágrafo segundo do artigo 100 da Constituição daquele País.³¹

Nas palavras de Augusto Fantozzi, juridicamente a matéria tributária tem sido estudada sob dois pontos de vista: poder de império do ente público e a particularidade do pressuposto de fato do tributo. Deles decorrem como relevante à identificação da noção de tributo “la comune natura di obbligazioni derivanti da un fatto previsto dalla legge, con connotazioni diverse quanto al rapporto tra attività del privato e dell’ente pubblico, ed accentuandone dunque la confluenza nello schema dell’imposta che è il tributo acausale per eccellenza”. Só mais recentemente retorna o pensamento dos “tributi para-commutativi giustificati dalla elevata propensione all’evasione e dalla scarsa possibilità di controllo dei tributi acausali (imposte) con i quali si è preteso finanziare integralmente i sempre più estesi bisogni finanziari del welfare-state”.³²

Com essas considerações, foram expostos alguns aspectos do direito tributário italiano que se julgou conveniente ao presente trabalho.

3.2.3 Uruguai

Agora cumpre enfocar alguns elementos julgados importantes do direito tributário uruguaio. A Constituição da República Oriental do Uruguai, prevé

Artículo 67.- Las jubilaciones generales y seguros sociales se organizarán en forma de garantizar a todos los trabajadores, patronos, empleados y obreros, retiros adecuados y subsidios para los casos de accidentes, enfermedad, invalidez, desocupación forzosa, etc.; y a sus familias, en caso de muerte, la pensión correspondiente. La pensión a la vejez constituye un derecho para el que llegue al límite de la edad productiva, después de larga permanencia en el país y carezca de recursos para subvenir a sus necesidades vitales.

Los ajustes de las asignaciones de jubilación y pensión no podrán ser inferiores a la variación del Índice Medio de Salarios, y se efectuarán en las mismas oportunidades en que se establezcan ajustes o aumentos en las remuneraciones de los funcionarios de la Administración Central.

Las prestaciones previstas en el inciso anterior se financiarán sobre la base de:

A) Contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley. Dichos recursos no podrán ser afectados a fines ajenos a los precedentemente mencionados, y

[...]

Artículo 298.- La ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, podrá:

1) Sin incurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales éstos podrán recaer.

³¹ Ibid., p. 121-122.

³² FANTOZZI, *Diritto...*, p. 45.

2) Destinar al desarrollo del interior del país y a la ejecución de las políticas de descentralización, una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo. Con su producido se formará un fondo presupuestal, afectado al financiamiento de los programas y planes a que refiere el inciso quinto del artículo 230. Dicha alícuota deberá ser propuesta preceptivamente en el Presupuesto Nacional.

3) Exonerar temporariamente de tributos nacionales, así como rebajar sus alícuotas, a las empresas que se instalaren en el interior del país.

Do longo trecho, depreende-se que o custeio dos benefícios mencionados partirão de duas fontes: contribuições e demais tributos.

Esta construção parece apontar para uma natureza tributária das contribuições (mencionadas no texto) daquele sistema. É que, utilizar a expressão ‘e demais tributos’ após a palavra ‘contribuições’ implica partir do pressuposto de que as anteriores (‘contribuições’) seguem as posteriores (‘e demais tributos’) não só cronologicamente, mas em natureza.

Mas eventual dúvida se esvanece quando da leitura do Código Tributário uruguaio. Diz o Código Tributário do Uruguai

Artículo 13.- (Contribución especial).- Contribución especial es el tributo cuyo presuposto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes. En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.³³

Os termos do Código Tributário estabelecem a natureza jurídico-tributária das contribuições, estabelecendo que essas contribuições tenham, como pressuposto de fato, um benefício. Este, decorrente de obras públicas ou de atividades estatais, não podendo os recursos obtidos terem destinação alheia ao que lhe deu causa. Vislumbram-se aí, pontos de contato com as exações da realidade brasileira. Como exemplo, a contribuição de melhoria, etc. Todavia a interpretação deverá ser ajustada, na hipótese em que o ente destinatário não corresponder ao estado.

Mais reveladoras são as lições de Ramón Valdés Costa

En lo que respecta a los *sujetos de relación*, el Estado es el único sujeto activo. Quedan, pues, fuera del ámbito de nuestra rama aquellas prestaciones que tienen las mismas características jurídicas que los tributos, pero cuyo acreedor es una persona de derecho público no estatal. Estos casos se registran sobre todo en materia de contribuciones de seguridad social, conocidas como prestaciones

³³ URUGUAY. *Código Tributario de La República Oriental del Uruguay*.

parafiscales o paratributarias y sometidas a regímenes diferentes en el derecho comparado según la naturaleza jurídica del órgano que presta el servicio. No obstante, por vía excepcional, éstas pueden estar sometidas parcialmente a las normas tributarias; es la solución preconizada por el Modelo de Código Tributario para América Latina (Mod. CTAL) y por los códigos que lo siguieron, entre ellos el uruguayo.

[...]

Como se ha dicho, la obligación tiene por objeto exclusivo el pago de tributos. El concepto de éstos há dado lugar a discrepancias en la doctrina y aun en la legislación. El impuesto es el tributo típico por antonomasia [...].

El tributo está definido en el Modelo y en el CTU en términos prácticamente idénticos: “*es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*” (arts. 10 del CTU y 13 del Modelo). El inciso 2, de carácter aclaratorio, establece que no constituyen tributos las prestaciones realizadas en carácter de contraprestación de bienes y servicios de naturaleza económica proporcionados por el Estado.³⁴

Especificamente sobre as contribuições destinadas à seguridade social, Ramón Valdés Costa, leciona

Los aportes que patronos y trabajadores realizan para financiar la seguridad social, han planteado también discrepancias y dudas acerca de su naturaleza jurídica, y por tanto, de su régimen de creación y cunfificación.

La solución del problema depende de la organización del servicio.

Hay dos casos que tienen una solución clara: si el servicio es estatal, dichos aportes tienen todos los caracteres esenciales de los tributos: son obligaciones pecuniarias establecidas coactivamente por el Estado para el cumplimiento de uno de sus fines; deben, pues, ser creadas por ley. Si el servicio es totalmente privado regirán las reglas de los contratos, y las obligaciones de las partes tendrán las reglas de los contratos, y las obligaciones de las partes tendrán su fuente en el acuerdo de voluntades, en un régimen análogo al de los seguros o de un convenio colectivo laboral.

La solución no aparece tan clara cuando el servicio no es estatal, pero está organizado por el Estado, creando la institución, regulando su funcionamiento, beneficios y recursos; es decir, cuando el servicio está a cargo de una persona de derecho público no estatal, según la terminología propuesta por Sayagués Laso, de tanta aceptación en la doctrina y recogida en el Mod. CTAL y los códigos que lo siguieron.

En América Latina la solución predominante es la de que, si bien no se trata de tributos, por no ser el Estado el titular del crédito, aplique la reserva de ley.³⁵

Quanto à utilização dos tributos com função preponderantemente extrafiscal,

³⁴ VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 1-3 (Os itálicos estão no original). No artigo 10 do Código Tributário Uruguaio, após o enunciado transcrito, no parágrafo seguinte consta: “No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión”. Vê-se com isso que é mais detalhado que o transcrito inciso 2 citado por Ramón Valdés Costa.

³⁵ *Ibid.*, p. 132.

no âmbito da intervenção do estado no domínio econômico e social, Ramón Valdés Costa, assevera

En análogo sentido está la posibilidad, tan utilizada en la actualidad, de que la imposición cumpla *finalidades económicas*, por ejemplo, incentivar ciertas actividades o inversiones mediante exenciones, o desalentar otras mediante sobreimposiciones, es decir, estimular un mejor aprovechamiento de los factores económicos, lo que lleva implícita, al igual que en el caso precedente, la creación de desigualdades de las cargas tributarias.

Estas dos finalidades extrafiscales, de naturaleza social y económica, plantean problemas de compatibilidad con el principio de la igualdad. Esta afirmación no significa rechazar la utilización de la tributación con esos fines. En la concepción actual las relaciones del Estado con el individuo y de la función que aquél debe cumplir para lograr el progreso y bienestar social, no se puede prescindir de estos apartamientos al igual de lo que ocurre en otros campos jurídicos, como el laboral y el de la vivienda, en los cuales se crean desigualdades con las mismas finalidades. La valoración política de la justicia o conveniencia social de la solución escapa a la ciencia jurídica en sentido kelseniano. No obstante, se debe destacar que los ordenamientos constitucionales contemporáneos han incorporado preceptos inspirados en esos objetivos, por lo que éstos han adquirido la misma jerarquía jurídica que el principio de igualdad, por lo que se ha superado la tradicional confrontación entre derecho natural y derecho positivo, lo cual, como bien lo há dicho Mauro Cappeletti, representa una especie de “síntesis hegeliana”.

[...]

Esta posibilidad jurídica que ofrece el constitucionalismo contemporáneo es ajeno al problema depende de las ideas políticas dominantes, particularmente en materia económica.³⁶

Para Ramón Valdés Costa, tributo não se predica das contribuições destinadas à seguridade social, em particular quando o serviço é prestado por entidade criada pelo estado, o que adere à denominação de pessoa de direito público não estatal, pois o estado não é titular do crédito. Registra ainda o autor antes citado que o entendimento predominante na América Latina é de que a reserva de lei deve ser observada.³⁷ Essa é uma exação pecuniária que aqueles que contribuem integram ao grupo beneficiário do serviço.

A cobrança de valores de indivíduos pertencentes a grupos definidos, que utilizarão de determinados serviços, é comum a tributos e não tributos. No Uruguai, informa Ramón Valdés Costa, o caso dos impostos especiais, como o “impuesto a los combustibles para obras de viabilidad”, em que os contribuintes deste se beneficiam, ainda que presumidamente, do serviço público especificado. Mas, pelas lições do referido autor, se depreende daquela realidade, que nem todo imposto com destinação especial implica a existência de contribuintes integrantes de determinado de grupo de destinatários de serviço público equivalente. Seria o caso do imposto destinado especificamente ao ensino público gratuito, cujos beneficiários não o seriam enquanto contribuintes, mas enquanto membros da sociedade.³⁸

³⁶ VALDÉS COSTA, *Instituciones...*, p. 386-387.

³⁷ *Ibid.*, p. 132.

³⁸ *Ibid.*, p. 441.

Desta feita, trazidas algumas informações de sistemas além-fronteiras, inicia-se agora a investigação do sistema pátrio a partir dele mesmo.

4. Logicidade e realidade do Tributo e das Contribuições

4.1 Justificação

Ante os inúmeros trabalhos já escritos sobre a definição de tributo e de contribuição, pode surgir a indagação: por que o presente estudo abre um tópico exclusivo para a lógica e para a ontologia?

A justificação¹ específica para isso demonstra as razões de ordem intelectual que fundamentam o processo reflexivo ao debruçar-se sobre as questões hermenêuticas, lógicas e ontológicas, como forma de contribuir para a compreensão da natureza e finalidade do tributo e da contribuição, relacionado-os entre si. Há uma justificação do tema em si e sua relação com as produções pretéritas (a realidade pretérita e a realidade presente fornecem os elementos para a abordagem nas ordens lógica e ontológica) e uma justificação relacional mais universal que é perante a razão humana. Esta última revela sua importância, a partir de uma coerência interna relacionada com o pensamento da tradição invocada.

*Especificamente a ordem ontológica que estuda o ser enquanto ser, tem seu valor para o presente estudo, pois auxiliará na compreensão da verdadeira natureza do tributo e de suas espécies. Dentre outras indagações, de que maneira se pode compreendê-los enquanto tal, afirmar ou negar algo deles, estabelecer relações, conhecer a essência de cada um?*²

A filosofia, sob uma determinada perspectiva, tem por objeto material (matéria de que se ocupa) tudo o que se pode conhecer. Sob essa mesma perspectiva o objeto formal são as causas primeiras ou os princípios supremos das coisas, ao passo que essas causas ou princípios se relacionam com a ordem natural.

As ciências têm por objeto material a coisa ou a matéria à qual se aplica esta ciência. O objeto formal “é aquilo que por sua natureza e imediatamente, ou ainda por si mesmo e diretamente, ou também necessariamente e em primeiro lugar (*per se primo*), é atingido ou considerado nas coisas por esta ciência [...] e em virtude do que elas atingem ou consideram tudo o mais”.³

¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Sobre a fundamentação*. 2. ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1997, p. 10: “diante de tantas alternativas, por que razão prefiro umas as outras? Numa palavra, como se justificam minhas decisões?” “exigência de uma avaliação crítica [...] sobre os valores e as representações”. “Justificação [...] submissão [...] ao julgamento da razão para discernir sua razão de ser”.

² ARISTÓTELES. *Metafísica*. 2. ed. rev. Madrid: Editorial Gredos, 1990. Edición Trilingüe por Valentin García Yebra, p. 343. Conforme o Estagirita só existe ciência de algo quando conhecemos sua essência.

³ MARITAIN, *Elementos I...*, p. 70-71.

A título exemplificativo, sob o enfoque normativista (ou fundamentada na corrente da filosofia analítica da linguagem de determinado tipo), a ciência do direito tem por objeto material o direito positivo.⁴ Na ciência do direito tributário, a norma tributária enquanto tal, extraída do direito tributário positivo, corresponde ao objeto material dessa ciência, estritamente falando. Contudo, estabelecida a relação entre a ciência do direito em geral e a ciência do direito tributário àquela, a norma de tributação é objeto material (enquanto norma jurídica em si mesma), ao passo que, para esta, a norma de tributação é objeto formal, porquanto sua angulação é específica para a explicação do fenômeno tributário. Assim, parece razoável concluir que o direito positivo tributário é, a um só tempo, objeto material para a ciência do direito tributário quanto ao enfoque puramente normativo, e, objeto formal quando estuda a norma como tributária, pois é isso que a faz diferente das outras normas, e portanto é assim, e não de outra maneira. Eis sua essência.

Na sequência, o direito tributário positivo, materializado em determinado fato juridicizado, será objeto material da sociologia do direito quando esta examinar o comportamento do destinatário em relação à norma enquanto tal. E, tomando a subsunção do fato à norma enquanto tributária, aí estará o objeto formal da sociologia do direito tributário que inclui os partícipes do evento. Por sua vez, a sociologia do direito, relacionando-se com a sociologia, *tout court*, terá como objeto material o fato social vinculado às condutas e objeto formal esse fato, com a relevância jurídica dada. E a sociologia pura e simples, os fatos sociais como objeto material e os comportamentos do grupo social geradores do fato, como objeto formal. Enfim se está a dizer que este enfoque é de relação e, por consequência, coordenação e subordinação entre as disciplinas citadas.

Veja-se que o objeto da filosofia (tudo o que se pode conhecer) é mais amplo do que o das ciências (a coisa ou a matéria à qual se aplica esta ou aquela ciência). Além do que, as três dimensões (hermenêutica, lógica e ontológica) a serem estudadas, pertencem ao domínio daquela e não das ciências. Isso permite um interessante distanciamento metodológico.

Como um dos problemas centrais deste trabalho é a identificação da natureza e da finalidade do tributo e da contribuição, com o objetivo de contribuir para uma teoria finalística do direito tributário, inexoravelmente qualquer ato de razão deverá ter como

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*: de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 3.

ponto de partida a compreensão do ser. Do contrário, isto é, tentando investigar a natureza do tributo e da contribuição a partir de uma lógica intra-sistêmica vinculada à teoria tributária, aí já se estará limitando a metodologia da investigação, impendendo de alcançar o fundamento último e princípio primeiro do ser (ser em geral, ser do tributo, e ser da contribuição, em particular). Caso contrário, será o mesmo que teria feito o Barão de Münchhausen,⁵ para sair do buraco em que se encontrava puxou os próprios cabelos. De outro modo, o investigador, ou ficará impressionado e absorto com a árvore e não perceberá a visão que a floresta proporciona, ou ficará fascinado pela visão do todo e esquecerá de analisar as partes pela decomposição.

É que tomando como ponto de partida os princípios da ciência do direito tributário em direção à resolução do problema formulado, não convém um questionamento somente a partir deles, “posto que os princípios são os elementos anteriores a tudo o mais”, o que implicaria sujeitá-los a discussão cuja gênese seriam os próprios. E o obstáculo reside aí, a ciência toma os princípios como dados, e deles parte.⁶

O conceito e a definição de tributo em geral, envolvendo as ordens lógica e ontológica em particular, formulam-se como um problema cuja resolução auxiliará no fornecimento de elementos para a solução de outro problema: o conceito e a definição de contribuição.

A partir da análise da realidade, isto é, das coisas existentes, encontramos o direito positivo como um sistema normativo, integrado por princípios, regras e valores. Observando o sistema, depara-se com dispositivos que definem tributo e delineiam a obrigação de pagá-lo. Do conjunto das normas, formamos uma imagem de algo que é denominado tributo.⁷

Do plano sensível da existência real, pela abstração, pode-se elevar a razão ao plano inteligível, a existência pensada e, assim, especular acerca da natureza do tributo.

⁵ O Barão de Münchhausen (Karl Friedeich Hieronymus, 1720-1797, militar alemão que combateu os turcos de 1740 a 1741) As histórias extraordinárias do barão foram lançadas em livro pela primeira vez em 1785, na Inglaterra, onde conta como conseguiu sair de um poço muito fundo puxando os próprios cabelos.

⁶ ARISTÓTELES. *Organon*: V. Tópicos. Tradução e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1987, p. 12.

⁷ “Igualmente consta por experiencia que es imposible la intelección de cualquier objeto, aunque sea del orden espiritual, sin la formación de alguna imagen”. (GONZÁLES ÁLVAREZ, Ángel *Tratado de metafísica*: ontología. 2. ed. Madrid: Editorial Gredos, 1967, p. 38).

Surgem, então, as indagações: Que é isto - o tributo? Do que estamos a falar quando falamos de tributo? O que é um tributo? Que é isto – a contribuição? Do que estamos a falar quando falamos de contribuição? O que é uma contribuição?

Desta forma, não se está perguntando o nome de algo, mas o que este algo é.⁸ Ou segundo a tradição, a distinção entre essência e existência. Em que a essência “denomina aquello que es (*quod est*)” e a existência, “aquello por lo que la esencia es (*quo est*)”.⁹

Deve-se ter a cautela de que a indagação não imponha a concepção de que tributo é uma coisa (como dotado de substância), pois esta é uma das questões que cumpre investigar. Mas, por outro lado, não se pode ignorar que “tudo que é, é ser”.¹⁰

Do ponto de vista ontológico, o ser permite seu estudo em diversas dimensões: significados da palavra ‘ser’, elementos constitutivos intrínsecos e extrínsecos, ente, essência e existência, substância e acidentes, matéria e forma, causas, ato e potência, graus metafísicos da essência (gênero, espécie, diferença, definição e indivíduo), princípio da individuação. Todavia, para analisar o tributo e a contribuição, alguns cortes metodológicos serão necessários para atender à realidade de cada um deles, além do que, a penetração da investigação tenderá ser aquela suficiente para o entendimento e não com a pretensão de um tratado de lógica e ontologia.

Ao lado da ontologia está a crítica. Ambas como partes da metafísica. Ao estudar o objeto do ponto de vista ontológico, presume-se que o estudo crítico antecedeu. A crítica estuda a “relação do pensamento humano com o ser”, julgando o conhecimento em si para dar a certeza de que o ser que se estuda (*v.g.*, ser do tributo) é o “próprio ser das coisas” (*v.g.*, ser do tributo em si) que lhe é inerente, independentemente do que pensa o sujeito cognoscente. O ato de conhecer tem por objeto “alguma coisa” (“termo ou objeto”), esta “não é a ideia, mas a coisa conhecida por ela”. A inteligência tem por objeto formal e imediato o ser ou o modo de ser das coisas. Este ser ou modo de ser que

⁸ HEIDEGGER, Martin. *Que é isto a filosofia?*: conferências e escritos filosóficos. Tradução e notas Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultura, 1996, p. 30.

⁹ QUILES, *La Esencia...*, p. 177. No mesmo texto, adverte o autor que a distinção tomista entre essência e existência apesar de apresentada, não possui elementos fortes para caracterizá-la como uma distinção real.

¹⁰ JOLIVET, Régis. *Curso de filosofia*. Tradução Eduardo Prado de Mendonça. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Agir, 1968, p. 265. Oportuno registrar que, em nosso presente trabalho, as expressões “ente” e “ser” são utilizadas como sinônimos. Cedejo a distinção entre diversos pensadores de ambos os termos, com seus próprios fundamentos, e não apenas “ente” como participio presente do verbo “ser”. É o caso, por exemplo, de Heidegger: “... o ser é o ente. [...] Todo o ente é no ser. [...] ente é aquilo que é.[...] o ente permaneça recolhido no ser, que no fenômeno do ser se manifesta o ente”. , *Que É Isto...*, p. 32. Para este filósofo, ente serve “para designar o ser que existe, o ser concreto”. JAPIASSÚ, *Dicionário ...*, p. 81.

constitui o objeto formal imediato do conhecimento intelectual se realiza “por meio de ideias” (isto é, as ideias são meios para aquisição do conhecimento intelectual, “aquilo pelo que” conhecemos, *id quo*, e não “aquilo que” conhecemos diretamente, *id quod*). Pelo fato de o conhecimento intelectual ser adquirido por meio de ideias (“aquilo pelo que” conhecemos, *id quo*), é que Jacques Maritain, salienta que isso é diferente de “aquilo que” conhecemos diretamente (*id quod*). “Aquilo pelo que” conhecemos (*id quo*) é meio de conhecer (conhecimento reflexo de um “objeto ou termo conhecido”) o ser das coisas. Este é o objeto imediato (“sem ter como intermediário ou outro termo ou objeto anteriormente conhecido”) do conhecimento intelectual.¹¹

Por conseguinte, o ato de conhecer desenvolvido neste trabalho tem por objeto o tributo e a contribuição. Como tal, o objeto formal da inteligência será o ser ou o modo de ser do tributo e da contribuição, cuja ideia será o meio do conhecimento intelectual (“aquilo pelo que”, *id quo*), permitindo que, a partir da análise de ambos, estabeleçam-se relações de semelhanças e diferenças.

Ademais, a Constituição fornece o objeto para o ato de conhecer desejado por este trabalho. Como diz Luiz Felipe Difini, o “conceito jurídico de *tributo* só poderá ser encontrado pelo exame do direito positivo”.¹² Assim, por exemplo, o artigo 145:¹³ Ele é exaustivo ou exemplificativo quanto às espécies tributárias? Ele contém a noção de tributo? Por outro lado, qual o conhecimento que pode ser adquirido pela análise do contido no art. 149, *caput*, da Constituição, *per se*, e deste com relação àquele (artigo 145)?

Os citados dispositivos constitucionais são fundamentalmente o ponto de partida do presente estudo. Ei-los:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

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

¹¹ MARITAIN, *Elementos I...*, p. 118, p. 122-124 e nota 103 lançada na página 193.

¹² DIFINI, Luiz Felipe. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 20.

¹³ Ligado a este dispositivo como elemento ancilar, não necessariamente por ser regra pretérita, mas de nível hierárquico inferior, é o contido no artigo 5º do CTN: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

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.

A própria redação do artigo 149, *caput*, da Constituição oferece a premissa de que o seu conteúdo tem extensão tal que alcança a coleção de espécies pertencentes ao gênero denominado de contribuição.¹⁴

Da afirmativa do aquinate de que “nada pode conceber-se sem o ser”, Ismael Quiles assevera que “aquilo que o entendimento concebe primeiramente e como o mais conhecido e no qual se resolvem todos os nossos conhecimentos, é o ser”. Com isso, se algum outro conhecimento se torna possível é por adição ao ser, lembrando, então, que o estudo do tributo e da contribuição se apresentam em sua universalidade. E, para a demonstração do conhecimento, ou na investigação das coisas, em particular do tributo e da contribuição, deverá ser operada uma redução que culmine em alguns princípios conhecidos por si mesmos ao entendimento, princípios esses universalíssimos, pois transcendentais, e cuja aplicação alcança todos os conceitos e realidades apreendidas, evitando o regresso ao infinito, impeditivo da ciência pela sua indefinição. São eles: princípios metafísicos intrínsecos ao ser (formal e material); princípios extrínsecos ao ser (eficiente, final e exemplar); princípio de não contradição; princípio da razão suficiente e princípio da identidade. O conjunto desses princípios reduzem-se ao “primeiro princípio de toda a metafísica e de todos os conhecimentos humanos, o ser”. Aqui o ser do ente denominado tributo e o ser do ente denominado contribuição.¹⁵

No método analítico, a decomposição do todo em suas partes é a nota distintiva. Sob o ponto de vista ontológico, inicialmente serão analisados os elementos constitutivos intrínsecos (essência, princípios e leis por que se regem, ...) e, após, os elementos constitutivos extrínsecos do ser do tributo e da contribuição (causas ou princípios, ...). Como corolário desta investigação, estarão proporcionadas as bases à compreensão do ser destes entes.

O direito tributário positivo tem como ponto central o termo tributo. De uma maneira geral, quando um contribuinte com conhecimento adequado sobre o sistema tributário fala neste ou naquele imposto que deverá pagar, pensa em tributo.

¹⁴ Neste trabalho não são examinadas diretamente as contribuições do §1º do artigo 149 e do artigo 149-A, ambos da CR.

¹⁵ AQUINO, Thomas. *IV Met. lec. 6. QUILES, La esencia...*, p. 45, p. 446, p. 452-453.

É que o caminho percorrido pelo pensamento inicia com as “palavras escritas” como sinais das “palavras faladas”, que são sinais dos “conceitos universais” (termos gerais ou palavras universais). Na via inversa: a partir dos conceitos universais (termos gerais ou palavras universais), passa-se às palavras faladas que culminam nas “palavras escritas”.¹⁶

O tributo e a contribuição, como conceitos universais, serão analisados na ordem lógica e na ordem ontológica.¹⁷

Na ordem lógica, o conceito universal destes entes tem a característica de ‘predicabilidade’: “universal é o que é apto por natureza a ser predicado de vários”.¹⁸ Ou, nas palavras de Aristóteles: “denomino universal isso cuja natureza é a de ser afirmada de vários sujeitos, e de particular o que não pode tal, por exemplo, homem é um termo universal, e Calias um termo singular ou particular”.¹⁹

Na ordem ontológica, o conceito universal tem a característica de ‘comunidade’.²⁰ Diz o estagira: “pero universal es común, pues se llama universal aquello que por su naturaleza puede darse en varios”.²¹

Com isso, estará completada a análise do ser do ‘tributo’ e da ‘contribuição’, e de ‘tributo’ e ‘contribuição’ como termos.

Para manter a coerência e a unidade racional do presente trabalho, como um todo e em cada uma de suas partes, obrigatoriamente ele terá como fundamento último e princípio primeiro, a formulação aristotélica do princípio de não-contradição.

Es imposible, en efecto, que un mismo atributo se dé y no se dé simultaneamente en el mismo sujeto y en un mismo sentido (con todas las demás puntualizaciones que pudiéramos hacer con miras a las dificultades lógicas).²²

¹⁶ LEITE JÚNIOR, Pedro. *O problema dos universais: a perspectiva de Boécio, Abelardo e Ockham*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2001, p. 22.

¹⁷ Ibid., p. 15: Dá à palavra ontológica “o âmbito do discurso, que trata da estrutura geral da realidade existente ou, mais precisamente, da existência das coisas”. Razão pela qual o “*problema dos universais* pode ser definido como aquele que investiga sobre a possibilidade da existência ou não-existência dos universais”. E, se porventura os universais existem, tal “existência é real ou meramente mental (pensada)?” (o grifo está no original).

¹⁸ Ibid., p. 20.

¹⁹ ARISTÓTELES. *Organon: II. Periérmeneias*. Tradução e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985, 7, 17b, p. 130.

²⁰ LEITE JÚNIOR, op. cit., p. 20.

²¹ ARISTÓTELES, *Metafísica*, 1038b, p. 386-387.

²² ARISTÓTELES, *Metafísica*, 1005 b 19s, p. 167. “A importância e dimensão deste princípio de não-contradição implica que todas as demonstrações o tem por fundamento último e princípio primeiro, sendo também princípio de todos os axiomas”, complementa Aristóteles, p. 168. E, como foi dito na introdução, a linha seguida neste trabalho corresponde à tradição a partir do filósofo de Estagira, implicando na não atenção direta de outras vertentes. Pois a validade universal deste princípio caro ao presente trabalho é notória a posição contrária de Hegel ao formular “a validade lógico-ontológica da Contradição como Princípio do Movimento”. Estas as observações de CIRNE-LIMA, Carlos Roberto V. *Sobre a contradição*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1993, p. 14. Mas, adverte o próprio Aristóteles, o

Dada a importância e a dimensão do princípio de não contradição,²³ que não se restringe aos limites deste trabalho, não se pode simplesmente invocá-lo e seguir adiante, pois aí se ficaria fascinado apenas pelo verniz das aparências. É relevante explicitar ao menos alguns pormenores.

Na abertura da formulação do princípio consta a expressão ‘é impossível’. Esclarece Carlos Cirne-Lima que, “no começo de todas as Lógicas há, não um *É impossível*, mas um *Não Se Deve*”. A falta de coerência ou a contradição deve ser evitada. Esta abordagem introduz um “operador modal [...] mais fraco”, pois ele é deontico. “Não é que seja impossível, é que não se deve predicar o mesmo predicado do mesmo sujeito sob o mesmo aspecto”. Mas em sendo indevida, e não impossível, como se explica a presença de uma contradição no discurso? É que “racional é todo o discurso que pretende se livrar das contradições”. A explicação segundo o citado filósofo, é que se o discurso contiver contradição, sua racionalidade ainda não está completada.²⁴

princípio de não-contradição não pode ser demonstrado. Aliás, afirma que é impossível que se demonstre absolutamente todas as coisas, sob pena de ocorrer o regresso ao infinito (*regressus ad infinitum*) que mesmo assim não haveria demonstração. Porém quem nega o princípio, o filósofo atribui a semelhança de uma planta, porquanto o interlocutor ao dizer algo, “se não diz nada é ridículo tratar de discutir com quem não pode dizer nada, enquanto que não pode dizê-lo” (ARISTÓTELES, op. cit. 1006 a, e seguintes, p. 169-170). Observa, ainda, OLIVEIRA, M. A., *Sobre a...*, como o princípio não pode ser demonstrado através uma prova direta, “para Aristóteles, a refutação é uma prova indireta. [...] A refutação de uma afirmação apresentada conduz à aceitação de um suposto impossível em contradição com a primeira afirmação.” É a “prova de uma tese através da mediação da falsidade da proposição antitética, ou seja, através da passagem pelo negativo”. Este princípio “não precisa ser demonstrado, porque ele se autojustifica por si mesmo e em si mesmo: a refutação dos que o negam acontece automaticamente”, p. 23.

²³ O princípio de não-contradição está presente nos planos ontológico e lógico. Assim, neste trabalho essas duas partes submetem-se a ele. Como diz Ismael Quiles: “En el orden ontológico: ‘nada puede ser y no ser al mismo tiempo’; o también ‘ningún ser es y no es’. En el orden lógico: ‘un mismo predicado no puede al mismo tiempo y bajo el mismo aspecto afirmarse y negarse del mismo sujeto’”. (QUILES, *La Esencia ...*, p. 94).

²⁴ CIRNE-LIMA, C. R. V., *Dialética...*, p. 126. Na leitura deste filósofo o princípio aristotélico de não-contradição está assim esboçado: “É impossível que um e o mesmo (predicado) convenha a um e ao mesmo (sujeito) sob o mesmo aspecto e ao mesmo tempo; a isso sejam acrescentadas as outras posteriores determinações contra as objeções lógicas. In *Sobre a ...*, pp. 16-17.

Neste caso, em que a “racionalidade do discurso ainda está em construção”, ele será completado empregando um primeiro²⁵ subprincípio, e, em caso de necessidade, aplica-se um segundo²⁶ subprincípio, ambos inerentes ao princípio de não contradição.

Outro aspecto a considerar quanto ao princípio de não contradição, seguindo as lições de Carlos Cirne-Lima, é quanto à expressão “sob o mesmo aspecto” (“em um mesmo sentido” segundo o idioma utilizado na transcrição do princípio) contida no referido princípio. Ela engloba aquela outra, “ao mesmo tempo” (“simultaneamente” segundo o idioma utilizado na transcrição do princípio), porquanto “sob o mesmo aspecto” inclui tempo e espaço.²⁷

²⁵ Ibid., p. 127. A anulação de um dos pólos se dá “através das regras do Quadrado Lógico”, o qual não será analisado por fugir do tema central. Exceto a ressalva de que o Quadrado Lógico, suas partes, movimentações e desdobramentos encontram-se detalhadamente explicados na citada obra deste autor. 1º) O primeiro subprincípio, que nem sempre é aplicável e não é dotado de validade universal, implica na “anulação de um dos dois pólos”, nas hipóteses em que “o dito e o contradito se opõem de tal maneira que um é verdadeiro, o outro é falso”. Neste caso a razão impõe a preservação do verdadeiro e a desconsideração do falso. 1.1 A primeira manifestação deste primeiro subprincípio pode ocorrer no caso de “oposição de contraditórios”. Como nesta circunstância não podem simultaneamente dois contraditórios serem verdadeiros e falsos, resulta a permanência do pólo verdadeiro e o desprezo do pólo falso. 1.2 A segunda manifestação deste primeiro subprincípio é a “oposição de contrários”. Nesta situação ocorre uma dicotomia: 1.2.1 “se uma proposição é verdadeira a outra é sempre falsa”, semelhante à oposição de contraditórios. 1.2.2 E, a outra, “da falsidade de uma proposição não se pode inferir a verdade da proposição contrária correspondente”. Desta última a tradição diz: “Duas proposições contrárias não podem ser simultaneamente verdadeiras, mas podem, sim, ser ambas falsas”.

²⁶ Ibid., p. 128-129. 2º) O segundo subprincípio, que igualmente não possui validade universal e “não está desde sempre efetivado”, manda “fazer as devidas distinções”. Sua formulação decorre dos comentadores de Aristóteles e é utilizado como uma instrução na hipótese de existência de contradição no discurso. Sua aplicação é precedida da tentativa (inexitosa) de solução através do primeiro subprincípio em que um dos pólos opostos é anulado (falso) ou ambos os pólos opostos são falsos. Passam-se às “devidas distinções no sujeito lógico da predicação” evitando que o “mesmo predicado seja e não seja atribuído ao mesmo sujeito sob o mesmo aspecto”. Sua efetivação se dá pela reduplicação do sujeito lógico da predicação (“*propositio explicativa*” ou “*propositio reduplicativa*” na linguagem dos medievais). Sua formulação é a seguinte: “o mesmo atributo não é predicado e não predicado do mesmo sujeito sob o mesmo aspecto, mas sim sob aspectos diferentes”. Em resumo, este segundo subprincípio determina que quando dois predicados contrários parecem estar corretos, deve ser realizada as devidas distinções no sujeito lógico.

²⁷ Ibid., p. 18-19. Além disso, segundo Carlos Cirne-Lima a partícula “sob o mesmo aspecto” corresponde a um “aditivo formal e vazio”, a exigir “se for o caso, precisar ulteriormente a predicação”. (TUGENDHAT, Ernest; WOLF, Ursula. *Propedêutica lógico-semântica*. Tradução Fernando Augusto da Rocha Rodrigues. Petrópolis: Vozes, 1996, p. 46 e p. 52). No mesmo sentido, Ernest Tugendhat, porém denominando a referida expressão de “indicação aberta para precisões eventualmente necessárias”. É que o princípio não pressupõe “que tenhamos predicados perfeitamente determinados” ou “o sentido da predicação”. Acontece sim, em determinadas situações a necessidade ulterior de “determinar mais precisamente nossos predicados”. Da impossibilidade de saber por antecipação “quantos aspectos diferentes podem ser destacados”, a resposta à determinada indagação seria “sim e não”. Essa é uma importância da expressão “sob o mesmo aspecto”. (CIRNE-LIMA, C. R. V., *Sobre a...*, p. 17-18). Exemplo semelhante, trocando rosa por tulipa e demais peculiaridades, é dado por TUGENDHAT; WOLF, *Propedêutica...*, p. 46. O exemplo de Carlos Cirne-Lima ilustra com precisão o sobredito, pois diante de determinadas perguntas, a circunstância exige que a resposta seja “sim e não, ao mesmo tempo”. Diante da pergunta: Esta rosa é vermelha? A resposta deve ser “sim e não”. Por quê? Porque há necessidade de ulterior determinação dos “aspectos” (Aristóteles: “sob o mesmo aspecto”) “sob os quais ela é vermelha e sob os quais ela não é vermelha”.

A expressão “sob o mesmo aspecto”, por ser aberta, necessita de ulterior determinação. A precisão ou determinação posterior da predicação ocorre através dos acréscimos “sob este aspecto” e “sob este outro aspecto”. Estas duas últimas expressões possibilitam distinguir os “novos aspectos”, fazendo desaparecer a contradição. Nas palavras de Carlos Cirne-Lima: “Contradição, portanto, se surgir, será sempre eliminada, por definição e por princípio, pela operação de introdução de aspectos”.²⁸

Essas considerações parecem mais do que suficientes para justificar o reconhecimento e a observância do princípio de não contradição. Isso ficará mais claro à medida que evoluir a apresentação deste trabalho.

A começar pela construção do conceito e definição de tributo e suas espécies, pela coerência, diante da descoberta ou, tendo alguém levantado uma contradição, deve ser aplicada a “instrução aberta” o “aditivo formal e vazio de conteúdo” (“sob o mesmo aspecto”). Como foi examinada, a instrução aberta tem a função de evitar a contradição distinguindo, introduzindo os diversos aspectos.

A partir daí, o mesmo ocorrerá com o conceito e definição de contribuição. Estabelecido o que é contribuição ter-se-á sua natureza e finalidade.

A partir dessas considerações e fundamentos, a análise ensejará a especulação sobre o tema.

Ao ser analisado o conceito e a definição de tributo e posteriormente de contribuição, sempre estará presente o aspecto relacional. Não existe um conceito ou uma definição sem relação com algo ou alguma coisa.²⁹

Da palavra ‘exação’ pode ser afirmada a “cobrança rigorosa de dívida ou de impostos”. Compreendida a expressão ‘exação pecuniária’ com as características e qualidades de categoria que impõe uma exigência por parte do Estado, a sua extensão se aplicará a um número maior de figuras que não só os tributos.³⁰

²⁸ CIRNE-LIMA, C. R. V., op. cit., p. 19. Por este enfoque, e presente os exemplos de Carlos Cirne-Lima e Ernest Tugendhat, a resposta “sim e não” quando da indagação se a rosa é vermelha, pode ocorrer pela insuficiência ou pouca precisão do predicado “vermelho”. O matiz vermelho é impreciso, a rosa é vermelha mas uma ou mais pétalas apresentam manchas pretas, etc. A imprecisão do predicado vermelho da rosa faz necessária sua precisão através dos acréscimos “sob este aspecto” ou “sob este outro aspecto”. Esta rosa é vermelha na maior parte de suas pétalas, ou é vermelha nas pétalas e verde no cabo, ou vermelha de determinado matiz, etc.

²⁹ AQUINO, Tomás de. *De Potentia*, q. 7 a. 9 co. [60282]. Quaestiones Disputatae de Potentia. Quaestio VII. Textum Taurini. 1953. Editum ac autómato translatum a Roberto Busa SJ in taenias magnéticas denuo recognovit Enrique Alarcón atque instruxit. Disponível em: <<http://www.corpusthomisticum.org/qdp7.html>> Acesso em 16 jul. 2006, q. 7 a. 9 co.: “Es necesario que en las cosas mismas haya ciertas relaciones, según las cuales una se ordena a otra” (“oportet in rebus ipsis relationes quasdam esse, secundum quas unum ad alterum ordinatur”).

³⁰ EXAÇÃO. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 737. “Do lat. Exactione”. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 7. ed. Rio de Janeiro:

Se as exações pecuniárias em geral estão relacionadas ao bem comum, caberá a este trabalho igualmente analisar se as contribuições como figuras exacionais específicas têm ou não natureza tributária.

Feitas estas considerações preliminares, e na medida em que se procura manter um pensamento crítico, este exige que sejam demonstrados e justificados todos os seus pressupostos, quer se trate da estrutura lógica ou da estrutura ontológica, pois as grandes leis de uma são também da outra.³¹

Tais explicitações introduzem a análise do conceito de tributo na ordem ontológica e posteriormente na ordem lógica. Assim, a análise do conceito de ‘tributo’ será efetivada como uma proposição e como uma coisa, ainda que analógica ou metaforicamente falando. Vale lembrar as palavras de Aristóteles, de que o “todo deve necessariamente ter precedência sobre as partes”. Precedência esta por natureza, pois, “todas as coisas são definidas por sua função e atividade, de tal forma que quando elas já não forem capazes de perfazer sua função não se poderá dizer que são as mesmas coisas; elas terão apenas o mesmo nome”.³²

Sob a perspectiva do trabalho, a soma de cada uma das espécies tributárias, enquanto totalidade, precede em natureza as partes analisadas individualmente. E, pela correspondência da ordem lógica com a ordem ontológica, as ilações de uma interferem na de outra. Assim, não há como sustentar que a contribuição é tributo na ordem lógica, e na ordem ontológica constatar que sua essência não é essa, por exemplo.

Estes aspectos, portanto, necessariamente deverão estar presentes na ordem lógica dos conceitos. Tanto na ideia ou no conceito de tributo, como em sua definição.

Dadas a compreensão e extensão dos conceitos, as espécies identificadas serão partes integrantes do todo. E, como o todo, por natureza, precede as partes, tributo será a exação pecuniária de caráter relacional. A espécie tributária enquanto tal, assim

Forense, 1982, p. 226. “Derivado do latim *exactio*, de *exigere* [...], na técnica do Direito Administrativo, aplicado para designar a função ou encargo, cujas atribuições consistem em *arrecadar* ou *receber impostos, taxas, emolumentos* ou *outra qualquer espécie de renda*, tributária ou não, devida ao erário público”.

³¹ CIRNE-LIMA, C. R. V., *Dialética...*, p. 63-64, 97 (Os itálicos estão no original). A proposição bem formada (É a que tem sujeito e predicado. O sujeito lógico “está subjacente à proposição predicativa”. Sua ausência não permitirá saber “de que se está falando”) tem a mesma estrutura que a coisa (A substância está subjacente à coisa). “Ao substrato lógico, *sub-jectum*, corresponde nas coisas a *sub-stância*”.

³² ARISTÓTELES, *Política*, 1253a., p. 15. “[...] o todo deve necessariamente ter precedência sobre as partes, com efeito, quando todo o corpo é destruído pé e mão já não existem, a não ser de maneira equívoca, como quando se diz que a mão esculpida em pedra é mão, pois a mão nessas circunstâncias para nada servirá e todas as coisas são definidas por sua função e atividade [...]”.

será independente de notas individuais que não tenham o condão de afastá-la debaixo do gênero tributo. Por outro lado, não poderá ser, metaforicamente falando, a mão do corpo destruído, pois, então, será tributo de “maneira equívoca”, tendo “apenas o mesmo nome”, mas não a natureza.³³

Enfim, pretender-se-á demonstrar que para entender as contribuições, primeiramente deve-se estudar e compreender a estrutura do tributo e sua função. Analisando a estrutura do tributo, identificar-se-á de que maneira estão dispostas as partes que integram o seu todo.

4.2 Breve histórico

4.2.1 Antes da Constituição de 1988

Antes de uma definição da palavra ‘contribuição’ à luz do sistema brasileiro atual, é importante lembrar a realidade pretérita.

Com o advento do Código Tributário Nacional (DOU de 27 de outubro de 1966), as contribuições não estavam nele previstas (salvo a contribuição de melhoria prevista nos artigos 81 e 82). O artigo 217 introduzido pelo DL n° 27, de 14 de novembro de 1966 foi que passou a contemplar diversas modalidades destas espécies tributárias. Contudo, voltando a atenção à parte final do inciso V do artigo 217 do CTN, este prevê: “e outras de fins sociais criadas por lei”.³⁴

A partir da leitura do artigo 3° do CTN, as interpretações ampliaram a ideia de tributo, máxime com a inserção do artigo 217, através do DL n° 27, de 14 de novembro de 1966. Surge aí, conforme leciona Cezar Saldanha Souza Júnior, o problema do pantributarismo, representado pela tendência de considerar as exações em geral como sendo tributo. Decorre disso o paradoxo da inexistência de causa final não específica dos tributos (no artigo 3° do CTN) e a causa final específica das contribuições.

³³ Ibid., 1253a., p. 15.

³⁴ CTN: “Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2°, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei n° 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade: [...] V – das contribuições enumeradas [...], com as alterações decorrentes do disposto [...], e outras de fins sociais criadas por lei”. Sobre esse dispositivo, Gilberto de Ulhôa Canto escreveu: “É importante notar que o art. 218 que o Dec.-lei 27/66, mandou acrescentar ao CTN não legitimou – nem poderia fazê-lo, como mero dispositivo complementar da Constituição – as contribuições para fiscais existentes ao tempo, embora a sua redação sugira o contrário. Ao dizer [...], apenas afirmou a neutralidade do CTN ante a situação existente antes dele”, p. 132.

A previsão normativa do corpo do artigo 217 do CTN pode ser analisada pela sua compreensão e extensão. Como ensina Battista Mondin, a compreensão abrange “certas características, perfeições ou qualidades”, e a extensão se aplica a um “certo número de coisas”.³⁵ Quanto à compreensão, o texto demonstra que as figuras ali mencionadas têm em comum tratarem de exação pecuniária e, pelo fato de terem sido inseridas na codificação tributária, *ipso facto*, a natureza de cada uma delas seria a de tributo (não apenas por estarem na codificação, mas antes por participarem da definição de tributo prevista no artigo 3º do CTN). Sob o ponto de vista da extensão, se é verdadeiro o raciocínio de que aquelas figuras estão revestidas de natureza tributária, verdadeiro será que as demais contribuições que possuem notas semelhantes, mas não estejam expressamente mencionadas, ingressariam no dispositivo codificado via inciso V (“e outras de fins sociais criadas por lei”).

Esta inovação na ordem jurídica (introdução do artigo 217 do CTN) incluiu diversas espécies de exações pecuniárias tidas como contribuições e teria outorgado às mesmas *status iuris* de tributo.

Como pode ser constatado da leitura do artigo 217 do CTN, emergem contribuições parafiscais, ainda que na parte final do inciso V, a cláusula “e outras de fins sociais criadas por lei”, encontre-se em aparente estado de neutralidade, estendendo-se a contribuições, sejam ou não, qualificadas como parafiscais.

As contribuições parafiscais³⁶ assim se denominam pelo fato de não serem cobradas pela pessoa política constitucionalmente existente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas por terceiro. Ocorre a delegação da capacidade tributária ativa a terceiro por parte da pessoa política, porém não a competência impositiva, por ser essa indelegável. E a receita oriunda da arrecadação realizada pelo ente que recebeu a delegação da capacidade tributária ativa deverá ficar afetada a determinada despesa. Traz, assim, a ideia de uma arrecadação lateral ao orçamento do estado.

³⁵ MONDIN, Battista. *Curso de filosofia: os filósofos do ocidente*. Tradução Bênoni Lemos. São Paulo: Paulus, 1981. v.1, p. 83.

³⁶ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 575-591: A parafiscalidade é voltada basicamente às “necessidades de grupos profissionais”. [...] O termo “parafiscalidade surgiu com o inventário Shuman, publicado em 1946”. [...] A parafiscalidade caracteriza-se pelo fato de as contribuições não estarem “incluídas na lei orçamentária e arrecadadas por órgãos que não se revestiam da natureza pública, embora tivesse finalidade e objetivo de interesse público”, pp. 576-577. Deste mesmo autor in *A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1977: “A parafiscalidade considerada como expediente político: arrecadada por órgãos que não possuíam a natureza pública destinada a fins especiais; não contabilizada no orçamento; a parafiscalidade, em suma, examinada quantitativa ou qualitativamente, [...] não tem mais a menor significação para o nosso direito tributário.” [...] “veio a ser plasmada, entre nós, como tributo”, pp. 133-134.

A ideia de uma arrecadação lateral ao orçamento do estado tem sua gênese na própria ideia de parafiscalidade. Todavia, segundo o sistema brasileiro de direito positivo, por força do artigo 70 da CR, todas as receitas deverão ser submetidas ao controle do Tribunal de Contas.³⁷ As entidades vinculadas ao Poder Público beneficiadas com os recursos oriundos das contribuições parafiscais, destinam os valores às suas atribuições específicas, não havendo vinculação ao “Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio”.³⁸

Inobstante o CTN ter sido publicado sob a égide da CR de 1946, foi mantida a natureza tributária das contribuições pela EC nº 1 de 1969 à CR de 1967. No artigo 21, §2º, inciso I integrante do Capítulo relativo ao Sistema Tributário, estavam contempladas as contribuições interventivas, as destinadas à previdência social e as corporativas.

Entretanto a natureza tributária das contribuições foi colocada em cheque com o advento da EC nº 8, de 14 de abril de 1977 (Emenda Passos Porto), que alterou o inciso I do § 2º do artigo 21 e acrescentou o inciso X ao artigo 43 da CR. Este último acréscimo (inciso “X - Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178”) é que ocasionou um novo redirecionamento na hermenêutica constitucional, resultando em uma interpretação que retirou a natureza tributária das contribuições.

No quadro a seguir, estabelece-se uma relação comparativa da redação ao tempo da EC nº 1, de 17 de outubro de 1969 e as modificações introduzidas pela EC nº 8, de 14 de abril de 1977.

³⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 50-65, out. 2001, p. 54. A questão dos recursos arrecadados a título de contribuições parafiscais, a par de suas características, não dispensam a fiscalização e o controle nos termos do artigo 70 da CR: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária”. O controle externo mencionado no *caput*, a cargo do Congresso Nacional, diz o *caput* do artigo 71 da CR, “será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 316.

EC nº 1 de 1969	EC nº 8, de 1977
Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:	Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:
§ 2º A União pode instituir:	§ 2º A União pode instituir:
“I – contribuições, nos Termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e”	I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.
Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:	Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:
I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas;	I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas;
	X - Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178.

Com a interpretação do STF ocorreu um redesenho das contribuições, ocasionando que de 1966 (redação do artigo 217 do CTN dada pelo DL nº 27/66) até o advento da EC nº 8 de 1977 as mesmas possuíam natureza jurídica de tributo.³⁹

Fica estampado que a interpretação adotada pelo STF criou uma verdadeira aporia, pois o critério identificador da natureza de determinada exação, para fixá-la como tributária, é a mesma. E, como de um lado ficaram os tributos e de outro as contribuições, o resultado foi que o raciocínio desenvolvido à época foi meramente de localização física da previsão dentro do texto constitucional, e não segundo os critérios consolidados e alcançados pela ciência do direito, àquela altura dos acontecimentos.⁴⁰

Então, não foi de surpreender a contrariedade de juristas respeitados com a conclusão pretoriana.

³⁹ RE nº 86.595.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 135: “Uma simples deslocação de artigos dentro da Constituição, com a Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, serviu de pretexto às decisões judiciais que sustentavam ser a-tributária dita contribuição, contra o conceituário do CTN, e embora continuasse a ser *ex lege*, compulsória, não-sancionante, a-contratual e cobrada administrativamente”.

Mas tal afirmação não pode abranger toda a doutrina e jurisprudência, tanto que a questão foi judicializada, e o STF, ao decidir sobre a matéria entendeu, que a EC nº 8/77 retirou a natureza tributária das contribuições.

Esse entendimento de que as contribuições, a partir da EC nº 8/77, deixaram de ter natureza tributária, gerou uma contrariedade na comunidade jurídica em particular, porquanto escapando do regime tributário, o Poder Executivo tinha disponibilidade de um instrumento arrecadatário mais flexível que os tributos. Obviamente que a insegurança estava presente nesse contexto.

A realidade da ordem jurídica anterior à CR de 1988, era de que as vozes em uníssono reclamavam pela ausência de reconhecimento de natureza tributária das contribuições (posição dos Tribunais, em particular do STF - posição predominante -, eis que na doutrina permanecia a discussão), cuja consequência indesejada era a criação indiscriminada dessas sob regime jurídico elástico ou, ao menos, sem os rigores do regime jurídico-tributário. Máxime a partir da mudança operada pela EC nº 8 de 1977 à CR de 1967, resultando no entendimento consolidado do STF de as contribuições não serem tributos. Por não possuírem natureza tributária, as contribuições não se submetiam ao regime jurídico próprio dos tributos.

Em 1º de fevereiro de 1987, instalou-se a Assembléia Nacional Constituinte, presidida pelo Ministro José Carlos Moreira Alves, na qualidade de Presidente do STF. Em 2 de fevereiro de 1987, tomou posse o Deputado Ulysses Guimarães, eleito presidente da referida Assembléia, da qual resultou a promulgação da Constituição em 5 de outubro de 1988.

Os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte podem ser divididos em três grandes etapas: Primeiro, em Comissões temáticas, posteriormente na Comissão de sistematização e, por último no Plenário. As Comissões temáticas foram subdivididas. As finanças públicas foram objeto de estudo específico da Comissão 6 do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, presidida pelo Constituinte Francisco Dornelles, e relator o Constituinte José Serra.

Essa Comissão de Finanças foi subdividida em três subcomissões: Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, presidida pelo Constituinte Benito Gama e relatada pelo Constituinte Fernando Bezerra Coelho; Orçamento e Fiscalização Financeira, presidida pelo Constituinte João Alves e relatada pelo Constituinte José

Luiz Maia; Sistema Financeiro presidida pelo Constituinte Cid Sabóia de Carvalho e relatada, pelo Constituinte Fernando Gasparian.⁴¹

Esses deputados constituintes foram assessorados por uma Comissão informal integrada pelos professores Cezar Saldanha Souza Júnior, Luiz Romero Paturo Accioly e Alcides Jorge Costa.

Conforme relatado pelo professor Cezar Saldanha Souza Júnior em suas aulas no Curso de Pós-Graduação em Direito (*stricto sensu* – Mestrado e Doutorado) da UFRGS, um dos problemas enfrentados pela Comissão foi exatamente este. Ou seja, a ausência de natureza tributária das contribuições, fixada pelo STF, e suas consequências de ordem prática, como por exemplo a insegurança jurídica dos contribuintes ante os abusos governamentais quanto à instituição e cobrança das mesmas.⁴²

Os integrantes da Comissão certamente consideraram os diversos ângulos que o objeto comportaria analisar. Em particular, as contribuições como uma figura exacional pecuniária, mas com perfil e natureza próprias. A Comissão chegou ao consenso de que independente das posições individuais de seus membros sobre a natureza tributária ou não das contribuições, naquele contexto histórico-constitucional, era um imperativo atribuir um regime jurídico tributário às mesmas, de modo a coibir os abusos governamentais e com isso propiciar maior segurança jurídica aos cidadãos.

Essas as razões para explicitamente atribuir às contribuições o regime jurídico próprio dos tributos. Quanto à natureza jurídica das contribuições, para uns é óbvia a sua natureza de tributo, para outros não. O fato é que a inserção constitucional dessas exações lhes concede uma diferença específica. Inobstante não ser comum a prática de o legislador dissociar o regime jurídico da natureza jurídica, em princípio não há contradição lógica ou impropriedade que isso ocorra, pois as duas têm especificidades distintas. Metaforicamente falando poderia-se dizer que a natureza jurídica está para o ente (presentificação do ser) assim como o regime jurídico está para o modo de ser do ente. O modo de ser não é o ente propriamente dito, assim como o regime jurídico não é a natureza jurídica. Em outras palavras, ao estabelecer-se uma relação entre natureza jurídica e regime jurídico, constata-se que aquela se afeiçoa mais ao que é

⁴¹ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Memória da Assembléia Constituinte de 1987/88*.

⁴² SOUZA, Cezar Saldanha. *Da natureza jurídica das contribuições previdenciárias no Brasil*. 1976. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1976. No STF o RE 86.595/BA.

necessário enquanto este, ao contingente. Talvez seja essa uma das razões para a conclusão presente em decisões do STF de que não há direito adquirido a regime jurídico.

Com isso, mantida a independência e coerência teórica dos integrantes da Comissão informal quanto às suas convicções acerca da natureza jurídica das contribuições ser de tributo ou não, atribuíram às mesmas o regime jurídico próprio dos tributos, solucionando o problema do caos anterior. Em outras palavras, do modo como o artigo 149 da CR foi redigido, não há atribuição expressa de natureza jurídico-tributária às contribuições. Mas submetendo-as expressamente ao regime jurídico dos tributos, seria dada maior rigidez à instituição e à cobrança das mesmas, bem como maior segurança jurídica aos contribuintes dessa exação pecuniária.

É importante registrar ainda, que as conclusões da Comissão informal integrada pelos professores Cezar Saldanha Souza Júnior, Luiz Romero Patury Accioly e Alcides Jorge Costa, foram integralmente respeitadas e aceitas pelo Presidente da Comissão, Deputado Federal Constituinte Francisco Dornelles e pelo Relator da Comissão de Tributos, Finanças e Orçamento, Deputado Federal Constituinte José Serra. Esta observação histórica é relevante, haja vista que posteriormente será objeto de análise à luz da hermenêutica jurídica a relação entre os meios interpretativos (gramatical, sistemático, teleológico) e os métodos de interpretação subjetiva (vontade do legislador) ou objetiva (vontade da lei) que determinam o escopo de interpretação.⁴³

Essa a razão da inserção do artigo 149, *caput*, da CR, na qual pode ser notado que, após arrolar as espécies de contribuição, é gizado que as mesmas devem observar 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. Eis a sua literalidade

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.

No mesmo sentido, as contribuições de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para o custeio do regime previdenciário de seus servidores (Lembrando que o disposto no §1º era o parágrafo único do mesmo artigo 149, porém

⁴³ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988, p. 204.

na redação primitiva, antes da alteração introduzida pela EC nº 41, de 19 de dezembro de 2003).

O trabalho de um grupo restrito de Constituintes dedicados ao tema dos tributos, antecedido por exaustivas reuniões em que foram ouvidos especialistas, não retira a dificuldade de estabelecer a dimensão da vontade do legislador. Basta ver parte dos discursos dos Constituintes Jesus Tajra, João Machado Rollemberg e Benito Gama, em que se estabelece um diálogo permeado de relevantes informações.

O ponto de partida foi ouvir especialistas e autoridades da área tributária. Posteriormente, no âmbito dos Constituintes (legislador propriamente dito) houve a contrariedade pela não-inclusão nas sessões extraordinárias, implicando em redução da amplitude da análise e dos debates (“... debater mais amplamente, não pela voz de um único Constituinte, mas de vários, durante toda uma sessão, com cerca de quinze pronunciamentos perfazendo quinze enfoques diferentes, e chegaremos à conclusão final ...”) e a aridez do tema, dentre outros aspectos. Veja-se direto da fonte primária:

O Sr. Jesus Tajra (PFL-PI. Sem revisão do orador.) – Sr. Presidente, Srs. Constituintes, tema da maior importância, como o do sistema tributário dentro de uma Constituição, não poderia deixar de ser incluído nas sessões extraordinárias. [...] Mas, como salientou o nobre Senador Gérson Camata, o assunto é um pouco árido. Não dá platéia, não dá arquibancada. Por isso, talvez não tenha sido levado na devida consideração, porque o sistema tributário que hoje está inserido no projeto já está causando contestações na área executiva, e isso exigiria de todos nós maior participação no debate, para chegarmos a um sistema tributário que realmente atendesse às necessidades da União, dos Estados e dos Municípios.

[...]

A oportunidade da convocação da Assembléia Nacional Constituinte viria a sugerir uma ampla reforma tributária como fator de reabilitação da Federação, consubstanciada na autonomia financeira dos Estados e dos próprios Municípios. Induvidoso é o caráter centralizador do sistema tributário vigente, onde a União detém maior número de impostos, com base econômica mais ampla.

A Subcomissão de Tributos coube inicialmente a responsabilidade de empreender essa grande tarefa. Uma sequência de palestras realizadas por tributaristas, autoridades na área, autoridades fazendárias, sugestões e debates da parte dos Constituintes precederam a elaboração do anteprojeto inicial, que poucas modificações sofreu na Comissão temática. A estrutura básica deste anteprojeto está agora consagrada no projeto da Constituição oriundo da Comissão de Sistematização. Devo dizer, repetindo o que disse o Senador Gérson Camata, que foi realmente um trabalho dos mais sérios, dos mais bem coordenados, discutidos e conversados, para se chegar à estrutura que hoje está consagrada no projeto.

[...]

Devo enfatizar, Sr. Presidente, qual esse texto, resultante do trabalho final da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, não teve a menor influência partidária, pois obedeceu a critérios eminentemente técnicos, objetivando alcançar dois pontos fundamentais: justiça social e desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do País.[...]

“Foi esta uma preocupação constante entre todos os membros que compuseram a Subcomissão do Sistema Tributário e a Comissão de Tributos, Orçamento e Finanças.

[...]

O Sr. João Machado Rollemberg – V. Ex^a faz um importante pronunciamento. Na verdade, enquanto houver um sistema tributário injusto, enquanto houver governadores e prefeitos pedindo auxílio ao Presidente da República, não haverá um desenvolvimento equilibrado neste País. Este trabalho de V. Ex^a e do Senador Gérson Camata, na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, tão bem feito, que representa uma evolução no sistema tributário brasileiro, já começa a ser sabotado pelos técnicos do Ministério da Fazenda. Dizem que a União não terá condições de suportar as mutações que o projeto insere no sistema tributário brasileiro. Não é verdade.

[...]

O Sr. Benito Gama – [...] Nós, Constituintes de todo País, estivemos e estaremos atentos para manobras as que tentam impedir a aprovação do projeto do sistema tributário e, agora, no projeto da Comissão de Sistematização. A União não vai quebrar por isso porque, enfim, vai ajudar Estados e Municípios.

[...]

O Sr. Jesus Tajra – [...] O assunto é importante. Esse temário que aqui está deve ser reconsiderado, para que a parte referente à reforma do sistema tributário seja incluída nos debates de sessões extraordinárias. Assim, teremos oportunidade de debater mais amplamente, não pela voz de um único Constituinte, mas de vários, durante toda uma sessão, com cerca de quinze pronunciamentos perfazendo quinze enfoques diferentes, e chegaremos à conclusão final de que o projeto atenderá às necessidades da União, dos Estados e dos Municípios, aqueles que realmente assistem mais de perto as comunidades, o povo de cada Município.⁴⁴

O testemunho retro mostra o debate rarefeito entre o grande grupo de Constituintes, ao menos até o momento consignado. Podem ser resgatadas duas posições contrárias daqueles legisladores sobre o mesmo objeto. A seguir transcritas, elas mostram as dificuldades de o jurista estabelecer o escopo interpretativo, em particular a uma teoria preponderantemente subjetivista.⁴⁵

Primeiro o Constituinte Divaldo Suruagy (PFL-AL), para quem, de acordo com a redação do projeto de Constituição, os tributos ficam reduzidos a impostos, taxas e contribuições de melhoria.⁴⁶

No que diz respeito à estrutura tributária, o texto segue a doutrina tradicional do Direito Fiscal, na medida em que, na enumeração dos tributos, se faz a distinção clássica entre impostos, taxas e contribuições de melhoria [...]. Prevê ainda o projeto a faculdade da União instituir empréstimo compulsório, limitando-se no

⁴⁴ TAJRA, Jesus. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994, v. 7, p. 3868-3869.

⁴⁵ Por justiça, registra-se que se compreende a ausência da maioria, ao menos na mencionada etapa dos trabalhos, em face da divisão de atribuições e tarefas em diversas comissões e subcomissões, salvo observação como aquela da necessidade de levar o assunto às sessões extraordinárias para maior pluralidade nos debates.

⁴⁶ SURUAGY, Divaldo. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994, v. 18, p. 10.440.

entanto essa modalidade de arrecadação aos casos de calamidade pública, guerra externa [...].

Deve-se ressaltar, em relação a tais empréstimos que, segundo disposição contida no projeto, “a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será estritamente vinculada à despesa que fundamentou a sua instituição”, [...].

Permite ainda o texto que a União, com exclusividade, poderá também instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas, sendo ainda facultado aos Estados e Municípios a cobrança de contribuição de seus servidores para o custeio, em benefício deles, de sistemas próprios de previdência e assistência social.

Com relação às limitações constitucionais ao poder de tributar, manifesto no entanto minha preocupação na medida em que, vedando o texto “cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, sejam os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, tal como ocorreu com o Finsocial, excluídos dessa limitação, já que o próprio texto constitucional não caracteriza essas imposições fiscais como tributos. Ora, se a própria Constituição enumera como tributos apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, fica evidente que tanto os empréstimos compulsórios como as contribuições sociais podem ser cobradas no mesmo exercício em que sejam criados. É relevante essa circunstância, uma vez que, não sendo permitidas emendas aditivas no segundo turno, não vejo como corrigir o que, em meu entendimento, parece senão uma anomalia, pelo menos uma incongruência técnica e doutrinária.

Essa posição revela conhecimento sobre a matéria, a ponto de manifestar preocupação com o destino do empréstimo compulsório e das contribuições. É que, na época, por controversa a natureza jurídica se tributária ou não, corriam o risco de escapar do alcance da rigidez dos princípios constitucionais tributários, como por exemplo, o da anterioridade. Essa conclusão fica estampada na passagem:

manifesto no entanto minha preocupação na medida em que, vedando o texto “cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, sejam os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, tal como ocorreu com o Finsocial, excluídos dessa limitação, já que o próprio texto constitucional não caracteriza essas imposições fiscais como tributos.

Essa coerente preocupação decorre de o Constituinte Divaldo Suruagy vincular-se à classificação tricotômica dos tributos. Cristalinas suas palavras: “a própria Constituição enumera como tributos apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria”.

É possível identificar, ainda, nesse pronunciamento do Constituinte Divaldo Suruagy a mesma preocupação da comissão informal composta pelos professores Cezar Saldanha Souza Júnior, Luiz Romero Patury Accioly e Alcides Jorge Costa, ao considerarem a problemática existente na época quanto à natureza jurídica não-

tributária das contribuições no âmbito da jurisprudência do STF. Consequentemente não estariam vinculadas ao regime tributário, resultando em uma elasticidade indesejada pela comunidade de especialistas e de contribuintes, relativamente à instituição e cobrança dessa espécie de exação pecuniária, fato historicamente conhecido. Posto o problema, a solução seria submeter as contribuições ao regime jurídico dos tributos (*v.g.* princípio da anterioridade tributária), para maior segurança do tráfego jurídico.

Mas se essas são as convicções do Constituinte Divaldo Suruagy, no lado oposto está o entendimento do Constituinte Osvaldo Bender (PDS-RS), ao dar maior amplitude ao conceito de tributo, resultando na inclusão das contribuições como espécie deste gênero de exação pecuniária.

O Sr. Osvaldo Bender (PDS-RS. Pronuncia o seguinte discurso.) – Sr. Presidente [...]. Mas, além destes, estão também incluídos os chamados impostos que se apresentam com outros títulos, como: imposto predial, de renda, encargos sociais, que vão desde o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço até a Previdência Social, ainda PIS, Finsocial e tantos outros.⁴⁷

Desse pronunciamento, podem ser extraídos diversos significados de sentido. Em especial na passagem: “impostos que se apresentam com outros títulos, como: [...] encargos sociais, que vão desde o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço até a Previdência Social, ainda PIS, Finsocial e tantos outros”.

Por exemplo, a história tributária brasileira é pródiga em tributos que foram criados com o nome de uma espécie quando pertenciam a outra (*v.g.*, Taxa Rodoviária Única – TRU, taxa somente no nome, pois se tratava de imposto). Ou casos prévios, em que fixada uma exação pecuniária sem denominá-la de tributo ou qualquer de suas espécies, tinha esta natureza (Fundo Nacional de Telecomunicações - FNT. Sobretarifa sobre Serviços de Telecomunicações).⁴⁸

Essas e outras ilações do pronunciamento também estão fundamentadas em fatos da realidade. E parece não ser possível invocar incorreção técnica do conteúdo do discurso, porquanto “impostos que se apresentam com outros títulos, como: [...] encargos sociais, que vão desde o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço até a

⁴⁷ BENDER, Osvaldo. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994, v. 22, p. 12.704. As contribuições referidas, destinadas ao: PIS, foi instituída pela LC nº 7, de 07/09/1970, Finsocial, foi instituída pelo DL nº 1.940, de 25/05/1982 e FGTS, nos termos do inciso III do artigo 7º da CR e Lei nº 8.036, de 11/05/1990.

⁴⁸ RE 117.315/RS.

Previdência Social, ainda PIS, Finsocial e tantos outros”, tendo-os como tributos, podem ser reduzidos a uma classificação dicotômica (impostos ou taxas, vinculados ou não-vinculados), segundo inúmeros autores.

Dos pares de opostos relativos ao tema e pelo método adotado, não se faz jogo, mas análise. E prosseguindo, vale ter presente que 559 Constituintes,⁴⁹ das mais variadas origens, formações e matizes, concorreram para a elaboração da Constituição de 1988. Impende a pergunta: o produto intelectual final desses Constituintes pode representar uma unidade hermenêutica que confira segurança ao intérprete e ao aplicador da Constituição, na descoberta da vontade pensada e querida como um caminho único ou preponderante a que se denomina legislador histórico?

A resposta a essa pergunta não é tarefa das mais fáceis, e inexoravelmente a chave será fornecida basicamente, mas não só, pela hermenêutica jurídica. Mas, antes de apresentar uma solução que pretende ser fruto de uma atividade ou prática discursiva razoável e abstrata (que atinja o concreto pelo abstrato, o real pelo possível ou necessário e o particular pelo universal), algumas observações ainda são necessárias.⁵⁰

Os críticos da EC n° 8 de 1977 que concluíram que um mero deslocamento físico no Texto constitucional não teria o condão de retirar a natureza jurídico-tributária das contribuições, porquanto o ser do tributo é a sua essência e não a sua localização (Triboniano é homem em Roma ou em Brasília), por dever de coerência (princípio de não contradição), não podem agora com fundamento exclusivo de que as contribuições

⁴⁹ CAVALCANTI, Sandra. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994, v. 21, p. 11909. “Esta é uma Carta [...]. Mas é importante, Sr. Presidente, que todos os 559 Constituintes se conscientizem [...]”.

⁵⁰ COMTE-SPONVILLE, André. *A filosofia*. Tradução Joana Angélica D’Avila Melo. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 9-13. Como observa este filósofo, prática razoável, discursiva e abstrata, mas também teórica, pois que “indissolúvelmente abstrata, quanto aos seus objetos, e geral, se não universal, quanto aos seus resultados”. E este “discurso razoável”, “razão discursiva”, “palavra pensante”, manifesta a linguagem e a razão. A abstração decorre da filosofia igualmente ser feita com palavras, “mas com palavras que mais frequentemente designam ideias gerais, noções, conceitos. Faz-se com raciocínios, mas que tendem a uma verdade necessária e universal, e não o estabelecimento de um fato contingente ou de uma verdade singular”. Por tais razões, prossegue, “atinge o real apenas pelo possível ou pelo necessário, o concreto apenas pelo abstrato, o particular apenas pelo universal”, p. 11. Essas considerações encontram semelhança quando Jacques Maritain dando a noção de conceito ou ideia, diz: “a uma necessidade do conhecimento intelectual humano, pois o objeto inteligível para ser percebido precisa ser levado no conceito do último grau de imaterialidade exigido pela intelecção em ato”, in *Elementos de Filosofia II.*, p. 41. E, nas lições de Lenine Nequete, as “ciências humanas [...] demandam um tratamento diferente, filosófico”. Daí este concordar com Lucien Goldmann que afirma que “as ciências humanas devem ser filosóficas para serem científicas. [...] os fatos humanos não falam nunca por si sós, revelando sua significação unicamente quando as questões são inspiradas por uma teoria filosófica de conjunto”. (NEQUETE, Lenine. *Filosofia e história: uma introdução à história da filosofia*. Porto Alegre: Sulina, 1972, p. 49.

previstas no artigo 149 da CR, por estarem inseridas (especialmente) no “Capítulo I Do Sistema Tributário Nacional” do “Título I Da Tributação E Do Orçamento”, são tributos *tout court*. Podem até ser, mas os fundamentos serão outros e deverão ser demonstrados. Coerência exigida destes. Aos que sustentavam que a localização revelava a quiddidade, apesar das críticas que esta posição enseja, mesmo mantida a coerência formal do discurso, restam reparos ao conteúdo, pois a forma parece manter-se linear.

Mas é exatamente este o fenômeno que se constatou com o advento da Constituição de 1988. Houve um consenso de que as contribuições voltaram a ter natureza jurídica de tributo e, portanto, submetidas ao seu regime jurídico com algumas peculiaridades constitucionalmente previstas. É verdade que não se pode generalizar, mas muitos juristas têm como uma de suas premissas (a única ou a principal) exatamente a inserção das contribuições no Sistema Tributário constitucional (critério da localização). Essas as razões do parágrafo retro. Perquirir a essência da exação pecuniária, tendo como ponto de partida e chegada o lugar onde ela se encontra, parece conduzir a um raciocínio circular, sequer ascendente. Ao contrário, apenas é afirmado onde está a contribuição. Em que lugar. E nessa linha admite-se um avanço do ato de razão, ainda que pequeno, pois, estando aqui e não estando lá, estabelece-se uma relação com outro lugar onde estão outras exações pecuniárias. Mas isso revela a essência de algo ou de alguma coisa? Quando muito uma afirmação genérica, com pretensões de coerência e de alegação de observância de regras lógicas, de que o Constituinte teria ordenado o seu pensamento e o materializado de maneira tal a distribuir os temas, de acordo com suas afinidades. Mas será isso? Certamente não. Por quê? Porque a Constituição não é um cardápio organizado de acordo com as afinidades pecuniárias, no qual, de um lado, estariam as figuras exacionais (compulsórias) e de outro, as não-exacionais. As exações pecuniárias têm o caráter preponderantemente instrumental.

Enfim, o critério exclusivo da localização se apresenta insuficiente para revelar a essência das contribuições em geral. Quando muito, é figura ancilar. E, em razão disso, foi feita a ressalva anterior de que, com a Constituição de 1988, houve um consenso de que as contribuições voltaram a ter natureza tributária. Ressalvadas as exceções com o intuito de não dirigir críticas àqueles cujos fundamentos e argumentos vão além da simples localização do dispositivo constitucional.

Destaca-se com brilho Marco Aurélio Greco ao elencar seus argumentos, que revelam o entendimento de que, as contribuições no sistema atual não teriam natureza tributária: “hoje não me parece que as contribuições, no nosso sistema tributário, tenham inequívoca natureza tributária. Elas são uma figura com caráter pecuniário e de feição compulsória, mas não necessariamente tributária”.⁵¹

Um dos pioneiros na investigação profunda das contribuições sob todos os ângulos, em particular sob o aspecto finalístico, Marco Aurélio Greco demonstra da seguinte maneira como chegou a esta conclusão:

O artigo 145 nos diz que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir os “seguintes” tributos. Sublinho: *os seguintes tributos*. Quais? Impostos (inc. I), taxas (inc. II) e contribuições de melhoria (inc. III). Este é um referencial que não podemos ignorar, ou seja, a CF-88, no artigo 145, está dando o gênero (“seguintes tributos”) e as espécies (impostos, taxas e contribuição de melhoria).⁵²

As virtudes intelectuais do autor e sua honestidade científica fazem com que ele consolide sua conclusão, buscando identificar posições contrárias e que refutariam seu entendimento, mas que, segundo sua abordagem, não resistem a uma análise mais profunda.

A primeira posição contrária poderia sustentar que a

enumeração existe apenas para indicar os tributos que todas as pessoas políticas podem instituir, o que não excluiria a existência de outros tributos que só a União pudesse instituir (p. ex. as contribuições). Esta é uma posição possível e respeitável, mas não explica a razão da diferença de disciplina existente entre a CF-67 e a CF-88, nem explica como a alteração ocorrida no artigo 43, X da CF-67 pode ser considerada relevante, o mesmo não se dando com a redação do atual artigo 145.⁵³

Em razão dos fundamentos contidos na transcrição anterior, que estabelece relação entre o sistema anterior e o atual, não será fugir da tradição eleita como base para o desenvolvimento deste trabalho, lembrar André Comte-Sponville. Este filósofo recorda que, muitas vezes, a disposição da matéria é nova, modificando o sentido e o alcance do contexto. Além do que, palavras antigas e idênticas, dispostas de maneira diferente, podem originar novos pensamentos, que, por sua vez, revelam um outro discurso. Essas são considerações filosóficas importantes, mas genéricas, quer dizer, dependem da análise do real para constatar sua correção ou não. Uma premissa

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

⁵² *Ibid.*, p. 80.

⁵³ GRECO, *Contribuições...*, p. 80.

importante é admitir-se um conceito constitucional de tributo pressuposto e encontrá-lo, construí-lo. Conceito como ideia. Conceito pressuposto. Implicando que a interpretação não se perde na linguagem em si mesma, mas revela uma essência (eis a tradição). Mais precisamente, se a Constituição anterior em relação à Constituição atual apresenta palavra idêntica, apenas isso não permitirá em princípio afirmar que o significado ou sua natureza permanecem os mesmos ou mudaram, assim como sua localização neste ou naquele lugar terá operado uma modificação.⁵⁴

A segunda posição contrária que alguém poderia assumir, segundo Marco Aurélio Greco, sustentaria que

“esta redação não é essencial!”, “não podemos interpretar o artigo 145 isoladamente, temos que interpretá-lo junto com o artigo 149”, e o artigo 149 (que é específico sobre contribuições) estabelece que as contribuições estão sujeitas ao disposto nos artigos 146, III; 150, I e III que prevêm as normas gerais de Direito Tributário e certas limitações constitucionais ao poder de tributar. Alguém poderia dizer: “se a contribuição tem o mesmo regime jurídico dos tributos, é tributo”.⁵⁵

Diante dessas duas prováveis refutações à tese de Marco Aurélio Greco (por ele mesmo levantadas), de que as contribuições não são tributos, este doutrinador demonstra os pressupostos de seu pensamento e conclui. Ao arrematar suas conclusões ele enfrenta o problema do argumento da localização física que, no passado, segundo suas palavras, o seduzira, e hoje, pelo aprofundamento das reflexões que o tempo possibilita, ele entende que não é adequado como solução. Por tal razão, este critério não auxilia na investigação do artigo 149 que está inserido no Sistema Tributário. São suas as seguintes palavras

3.7. Artigo 149 apontaria para uma Natureza Não-Tributária

A meu ver, esta argumentação não é conclusiva, sendo claramente objetável. De fato, se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe as limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas *não estão* dentro do âmbito tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivessem, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios; se a intenção fosse dar-lhes a natureza tributária, bastaria incluir um item IV ao artigo 145 e toda a sistemática e regime tributário sejam automaticamente de observância obrigatória. Ou então, bastaria determinar a aplicação integral do regime tributário e prever as exceções que julgasse pertinentes, como faz com os impostos: e não escolher apenas alguns dispositivos constitucionais.⁵⁶

⁵⁴ COMTE-SPONVILLE, *A filosofia...*, p. 15.

⁵⁵ GRECO, *op. cit.*, p. 80.

⁵⁶ GRECO, *Contribuições...*, p. 80-81.

A 2ª Turma do STJ no REsp 462.823/SC prestigiou as lições de Marco Aurélio Greco, quando decidiu pela natureza não-tributária das contribuições devidas à OAB. A Relatora Ministra Eliana Calmon, votou

[...] entendo, com base na jurisprudência da Corte e na doutrina, ser a OAB autarquia especial, mas as contribuições por ela cobradas não têm natureza tributária e não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade, o que afasta a incidência da Lei 6.830/80.

Esse entendimento diverge da tradição pretoriana e doutrinária dominante. É que as contribuições parafiscais são destinadas às entidades tais que têm como características receberem a delegação da capacidade tributária ativa (artigo 7º do CTN) e a afetação do produto da receita à finalidade para a qual a entidade beneficiada foi criada?⁵⁷

No corpo do voto mencionado do REsp 462.823/SC, ainda consta: “O ponto mais importante do presente recurso especial está na identificação da natureza jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil, para se definir se têm natureza tributária ou não as anuidades cobradas”.

O julgado retro com base no magistério de Marco Aurélio Greco utiliza como critério de investigação da natureza jurídica da contribuição à OAB, a natureza jurídica do ente arrecadador, e não a exação *per se*. Essa metodologia diverge da apresentada no presente trabalho, pois aqui entende-se que deve ser buscada apenas a essência da exação. Além do mais, aceitando-se o argumento baseado no critério da análise da natureza jurídica da pessoa jurídica destinatária dos recursos seria suficiente para afastar a natureza tributária de contribuições destinadas ao SESI, SENAI, SEC, SENAC, etc.

A análise a partir do ente arrecadador, a par das considerações já realizadas, tem de ter presente, por exemplo, que a competência tributária é indelegável (artigo 6º do CTN). Que a delegação da capacidade tributária ativa é “conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra” (artigo 7º do CTN). Que o artigo 240 da CR prevê que as contribuições do denominado sistema ‘S’ “são destinadas às entidades privadas” (nesse particular, ainda que historicamente a arrecadação, em regra, era realizada pelo

⁵⁷ CTN: “Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”.

INSS⁵⁸ e repassada às entidades mencionadas, diversos convênios firmados entre os contribuintes e estas permitiram que o recolhimento ocorresse diretamente. Parece que, em qualquer hipótese, não se trata de mero cometimento do encargo ou da função de arrecadar, conforme possibilita o §3º artigo 7º do CTN, mas de efetiva delegação de capacidade tributária ativa), etc.⁵⁹

Enfim, a escolha do critério é que determinará a investigação: a pessoa jurídica ou a exação pecuniária. Não se pode negar que poderá ocorrer algum caso em que a exação pecuniária será considerada indevida, por força da pessoa jurídica recebedora.

Por essas razões, o entendimento seguido no presente trabalho impõe que a investigação à busca da natureza jurídica da contribuição à OAB se dê com relação a essa exação e não quanto à natureza jurídica da OAB propriamente dita. Analise-se aquela, ou ambas, mas não isoladamente esta última. A natureza jurídica da contribuição à OAB é problema relacional, ao passo que a da instituição OAB propriamente dita é estrutural e funcional.

Neste ponto é pertinente a lição de Ruy Cirne Lima.

O estudo da estrutura e do funcionamento dos órgãos de uma pessoa jurídica não é método indicado para se investigarem a formação e o desenvolvimento das relações jurídicas, de que essa pessoa possa vir externamente a participar.

Fora dos limites estruturais do Estado, precisamente, é que as relações jurídicas administrativas, na sua maior parte, surgem, duram e se extinguem.

[...]

Um simples discripe dos órgãos e funções do Estado não nos pode bastar, portanto, como método de exposição do Direito Público, Constitucional e Administrativo.⁶⁰

É imperativo um corte para que se identifique claramente que a questão em jogo é a natureza jurídica da contribuição devida à OAB. O problema da natureza jurídica da OAB é solucionado a partir da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, que estabelece:

⁵⁸ Lei nº 11.457, de 16/03/2007 (redação primitiva): “Art. 1º. A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda. (...) Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.”

⁵⁹ CR: “Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”. (COELHO, *Curso...*, p. 141): “A Constituição prevê tributo afetado a fins paraestatais destinados a entidades privadas. Tal é o caso do art. 240 [...]”. CTN: “Art. 7º. [...] §3º Não consituiu delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

⁶⁰ CIRNE LIMA, Ruy. *Introdução ao estudo do direito administrativo*. Porto alegre; Livraria do Globo, 1942, p. 132 e p. 137.

“Art. 44. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), serviço público, dotada de personalidade jurídica e forma federativa, tem por finalidade: (...)”.

O disposto no § 1º (“A OAB não mantém com órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico”), está subordinado ao *caput* do artigo 44 (serviço público)⁶¹ e não o contrário. A Constituição, em seu artigo 133 (“O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”), demonstra a relevância dessa atividade profissional e, por via de consequência do respectivo Conselho. Têm-se aí uma visão estrutural e funcional da OAB. Porém, isso não autoriza interpretação que esvazie a exação pecuniária devida à OAB de seu caráter tributário, pois como disse Ruy Cirne Lima “fora dos limites estruturais do Estado, precisamente, é que as relações jurídicas administrativas, na sua maior parte, surgem, duram e se extinguem”.⁶² Então não serão esses os dispositivos ou critérios aptos a revelar a natureza jurídica da exação pecuniária cobrada pela OAB. Se crença há e persiste nessa via, seja demonstrada por outro modo.

Ademais, como previsto no artigo 7º do CTN, a OAB recebeu capacidade tributária ativa, conforme consta no artigo 46: “Compete à OAB fixar e cobrar, de seus inscritos, contribuições, preços de serviços e multas”. Não pode passar sem, ao menos um breve registro que a expressão “fixar” contribuições, se for alcançado o êxito de demonstrar que essa exação pecuniária é tributo, o dispositivo no qual está inserida a palavra é inconstitucional, em razão da legalidade tributária a exigir lei à instituição. Não obstante, registre-se a existência de respeitável entendimento contrário.⁶³

⁶¹ CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 82: “Serviço público é todo o serviço existencial, relativamente à sociedade ou, pelo menos, assim havido num momento dado, que, por isso mesmo, tem de ser prestado aos componentes daquela, direta ou indiretamente, pelo Estado ou outra pessoa administrativa”.

⁶² CIRNE LIMA, R., *Introdução...*, p. 132.

⁶³ COELHO, *Curso...*, p. 146: “Não repugna sejam fixadas pelos conselhos ou assembleias, porém dentro dos limites e termos previstos em lei”. Completamente diferente é o contexto relativo ao inciso IV do artigo 8º da CR: “A assembleia 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”. Ou essa contribuição tem ou não natureza tributária. Para Paulo de Barros Carvalho, após ponderar sobre o assunto, extraiu duas interpretações possíveis. É um tributo criado pelo Constituinte ou este “outorgou competência aos sindicatos para instituir o tributo, completando sua regra-matriz ao estabelecer a base de cálculo e a alíquota aplicável”, CARVALHO, *Curso...* p. 60. Ora, estabelecendo uma relação entre semelhanças e diferenças nos dois casos apresentados pelos professores aqui citados, constata-se o seguinte: o gênero próximo (se ambas têm natureza tributária, senão o gênero será remoto) de ambas é exação pecuniária, a diferença específica está em que uma (inciso IV do artigo 8º da CR) tem autorização constitucional para fixação sem lei. Já o artigo 149 da CR, expressamente prevê que à instituição de suas contribuições deve ser através de lei. Mas a conclusão é uma. Para uma hipótese a Constituição expressamente dispensa lei ao delegar à assembleia, em outra expressamente exige lei à instituição. Naturalmente tais considerações

Agora, ao insistir-se na via de análise da natureza jurídica da pessoa jurídica cobradora, parece que o resultado apontará na mesma direção. A formulação dessa hipótese consiste que, em primeiro lugar, a disciplina do exercício de profissões é matéria constitucional e da competência legislativa privativa da União. Em segundo, a criação de autarquias se dá por lei específica.⁶⁴ Combinando os dois primeiros pressupostos, resulta que a OAB é uma autarquia federal. E, terceiro, o artigo 149 da CR atribui competência à União para instituir contribuições de interesse de categorias profissionais.

A Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, estabelece em seu artigo 44 que a OAB presta serviço público e é dotada de personalidade jurídica própria. O REsp 462.823/SC não nega a natureza autárquica da OAB, apenas ressalva que suas contribuições “não têm natureza tributária e não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade”.

Novamente as lições de Ruy Cirne Lima ilustram a matéria. A União é pessoa política, pois detém poder legislativo e também é pessoa administrativa porque exerce “atividade de administração pública” (atividade estatal). As pessoas administrativas que não são pessoas políticas são pessoas jurídicas de direito público, “prepostas, de modo imediato à atividade de administração pública” (atividade estatal), sendo repartidos entre elas “serviços públicos importantes”.⁶⁵

foram feitas antes da reforma trabalhista intruzida pela Lei nº 13.467, de 13/07/2017, *v.g.*, art. 578 e seguintes, em que a contribuição sindical passou a ser facultativa, deixando de ser tributo. Para não fugir do tema, deve ser registrado para não passar *in albis*, os importantes estudos críticos sobre o dogma da legalidade tributária cujo rigor tem predominado, tipo e tipicidade. Tais reflexões são de TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004, p. 226, TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 107, TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Estrita. Especificidade Conceitual. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado (Coord.) *Construindo o direito tributário na Constituição*. uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 10 (este último inspirado no RE 343.446/SC. Fica abstraído para o raciocínio desenvolvido as decisões do STF no RE 302.513 AgR/DF, Ag.Reg. no RE 224.885/RS e RE 198.092/SP, que fixaram que a contribuição para o custeio do sistema confederativo não tem natureza tributária.

⁶⁴ CR: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...] XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões. [...] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação;”

⁶⁵ CIRNE LIMA, R., *Princípios...*, p. 61-62. Observa este autor que nem todas as pessoas jurídicas de direito público são pessoas administrativas, *v.g.*, os partidos políticos. E, “nem toda pessoa jurídica, preposta, de modo imediato, à atividade de administração pública, é pessoa administrativa”. Cita como exemplo o “Serviço Social da Indústria e o Serviço Social do Comércio” que “foram pela lei instituídos como pessoas de direito privado e, por essa mesma lei, prepostos, de modo imediato, a atividade que manifestamente se revela como de administração pública”.

Um dos argumentos prestigiados no citado REsp nº 462.823/SC, para retirar a natureza tributária das contribuições devidas para a OAB, foi que: “entendo [...] ser a OAB autarquia especial, mas as contribuições por ela cobradas não têm natureza tributária e não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade”. Nesse particular, a ênfase recaiu sobre o fato de as contribuições à OAB não serem destinadas “a compor a receita da Administração Pública”, mas a “receita da própria entidade”.

O fato de os recursos oriundos das contribuições devidas à OAB serem destinados à própria entidade corporativa, e não integrarem a “receita da Administração Pública”, é situação conhecida em nossa tradição.

Ruy Cirne Lima, ao estabelecer que as pessoas políticas são de “existência necessária” (União, Estados, etc.), alerta para o fato de que “outras são de natureza meramente administrativa e existência contingente: as entidades autárquicas”. Assim, a “pessoa administrativa” pode ser de “natureza política” ou de “natureza meramente administrativa”. As entidades autárquicas, enquanto pessoas de natureza meramente administrativa, segundo o doutrinador citado, têm como características

“o serviço estatal descentralizado com personalidade jurídica” e as demais pessoas jurídicas de direito público, “instituídas por lei para execução de serviços de interesse público ou custeados por tributos de qualquer natureza, ou por recursos oriundos do Tesouro”.⁶⁶

Inobstante sobressair-se a adequada relação entre a atribuição “imediate” (“sem dependência de um negócio jurídico intermediário (nomeação ou concessão)”) da atividade de administração pública (atividade estatal) à pessoa administrativa (“de quem emana o ato administrativo”), de maneira excepcional poderá uma atividade de Estado (atividade estatal) ser atribuída de maneira imediata a “uma pessoa jurídica de direito privado”.⁶⁷

Todos esses detalhes extraídos das lições de Ruy Cirne Lima deixam mais robusta a compreensão do fenômeno. A OAB, tendo natureza autárquica, com as lições

⁶⁶ CIRNE LIMA, R., *Princípios...*, p. 62-63.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 64-65. Isso não deve ser confundido com o fato de ser possível impetrar mandado de segurança contra atos “praticados pelos concessionários de serviços públicos e outros particulares encarregados de atividades administrativas”. Estes praticam atos jurídicos que são distintos dos atos administrativos praticados por pessoas administrativas, de natureza política ou de natureza meramente administrativa. Nestes casos (mandado de segurança) o que ocorre é uma equiparação legal entre as pessoas privadas e as pessoas administrativas, e não os atos praticados por elas. *Aut. e op. cit.*, p. 86.

do administrativista gaúcho, deixa claro que nada impede que as receitas por ela arrecadadas fiquem com a própria entidade.

No mesmo sentido Geraldo Ataliba ao sustentar que o serviço público pode ser delegado e quem o recebe terá o *status iuris* de pessoa administrativa. Todavia essa delegação será considerada restritivamente. Ou seja, para exercer atividade administrativa, e como tal ser considerada pessoa administrativa legalmente delegada, esta deverá ter por titular pessoa política que tenha delegado os serviços públicos de sua competência. Não será, portanto, por delegação a atividade exercida por empresa estatal em que seu titular não tenha competência para a prestação do serviço público correspondente. Nesse caso, poderá ser o caso de concessão de serviço público realizada por terceiro ente público, mas não, delegação.⁶⁸

Com essa breve digressão constata-se que a OAB recebeu por delegação da União (pessoa política titular), o serviço público de controle e exercício profissional da atividade desenvolvida pelos advogados. A OAB é uma autarquia que é pessoa administrativa, pelo fato de exercer administração pública através da delegação referida.

A OAB é pessoa administrativa de natureza meramente administrativa, a receita oriunda das contribuições integra a da administração pública (atividade estatal delegada) representada pela própria entidade. Além do que, seus bens estão afetados à prestação do serviço público de que está incumbida, sendo, portanto, considerados bens públicos.⁶⁹ Se o regime jurídico aplicável às prestações e controle das contas da OAB diverge dos demais conselhos, a questão será outra, a validação constitucional, ou não, da diferença quanto à questão de direito financeiro.⁷⁰

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. Execução contra pessoas administrativas. In: ALVIM, Teresa Arruda (Coord.) *Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 125-127.

⁶⁹ Artigo 44 da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Ainda que no inciso XVI do artigo 54 da mesma Lei conste: “Compete ao Conselho Federal [...] autorizar, pela maioria absoluta das delegações, a oneração ou alienação de seus bens imóveis”. A regra da alienação de bens públicos somente mediante autorização legal, foge do enfoque deste trabalho. Mas para não ficar sem uma resposta mínima ao problema, afirma-se: aqui o regime jurídico para tal situação obviamente é diferente. Lei da OAB editada à luz do Código Civil de 1916. Como tal é hígida ou é inconstitucional. Sobre a questão da inalienabilidade dos bens públicos ou sua possibilidade. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 621. No mesmo sentido MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 301. Analisam o Direito positivo, em particular: Artigo 67 do Código Civil de 1916 (hoje artigos 100 e 101 do Código Civil de 2002), artigos 17 e 19 da Lei nº 8.666, de 21/06/1993, artigo 23 da Lei nº 9.636, de 15/05/1998.

⁷⁰ Deve ser lembrado que o STF decidiu na ADI 3026-4, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 08/06/2006: “Caráter jurídico da OAB. Entidade prestadora de serviço público independente. Categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. Autonomia e independência da entidade. (...) 2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da

E esses motivos são o fundamento da afirmação feita no presente trabalho, de que o objeto de estudo é a exação pecuniária devida à OAB. E a partir dela é que a análise deverá ser desenvolvida. Por exemplo, pode ser instituído um tributo que não observou determinados pressupostos à sua instituição, ou, para ficar circunscrito ao exemplo pretoriano, instituído e delegado a terceiro, mas com desvio de finalidade. Ainda que instituído com violação de determinados preceitos, será ou não tributo?⁷¹

Caso concreto semelhante foi tratado pelo STF na ADIn 1.378-MC/ES. O julgado contém as expressões “instituições particulares ou privadas”, referindo-se à Associação de Magistrados e à Caixa de Assistência dos Advogados e revela o problema do desvio de finalidade na destinação do produto da arrecadação do tributo cobrado. O conteúdo parcial é o seguinte:

Custas Judiciais e Emolumentos Extrajudiciais - Natureza Tributária (Taxa) - Destinação parcial dos recursos oriundos da arrecadação desses valores a instituições privadas - Inadmissibilidade – Vinculação desses mesmos recursos ao custeio de atividades diversas daquelas cujo exercício justificou a instituição das espécies tributárias em referência - Descaracterização da função constitucional da Taxa.

[...]

- A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público.

A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada "em caráter privado, por delegação do poder público" (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa.

[...]

- Destinação de custas e emolumentos a finalidades incompatíveis com a sua natureza tributária.

Essa decisão demonstra a factibilidade jurídica do afirmado linhas atrás.⁷² A partir da existência de uma pessoa política, e com base em previsão constitucional,

Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”. 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária. (...) 7. (...) A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional.”

⁷¹ Tributo no sentido largo da palavra, e sem entrar na questão do tributo indevido não ser tributo, pois se fosse seria devido. CARVALHO, *Curso...*, p. 459.

⁷² CIRNE LIMA, R., *Princípios...*, p. 64-65: “Excepcionalmente, uma atividade de administração pública pode vir a ser atribuída pelo modo imediato, a uma pessoa jurídica de direito privado. Mas, nesse caso, a norma que assim disponha, terá de haver-se como ‘jus singulare’, ou sejam editada ‘contra tenorem rationis’ (Fr. 16, tít. III, de Legibus, Dig., lib. I)”. No *Digesto* de Justiniano invocado por Ruy Cirne Lima, a íntegra: “Ius singulare est, quod contra tenorem rationis propter aliquam utilitatem auctoritate

pode haver a delegação pelo Poder Público de atividades administrativas consistentes no serviço notarial e registral, “exercidos em caráter privado” (artigo 236 da CR), e a “fixação de emolumentos” dar-se-á a partir de “normas gerais” estabelecidas em lei federal (artigo 236, §2º da CR). Uma das diferenças aqui é que constitucionalmente está determinado que a atividade registral e notarial serão realizadas em “caráter privado”, ainda que por “delegação do Poder Público”, como diz a Constituição, ou de “natureza essencialmente estatal”, como diz a ADIn 1.378-MC/ES. O que não está permitido constitucionalmente é que os recursos arrecadados tomem outro destino que não a remuneração pelo serviço prestado.

Com base no até aqui analisado, foram colhidos elementos fornecidos pela Constituição (inserido na doutrina e nos julgados), pela teoria administrativa e tributária e por decisões pretorianas. São eles:

Da teoria: pessoa política (detém poder legislativo); pessoa administrativa (a que exerce administração pública, que tanto pode ser de natureza política ou de natureza meramente administrativa); delegação de serviço público pela pessoa política titular à estatal que lhe pertence; competência tributária impositiva; capacidade tributária ativa e cometimento a pessoas de direito privado para arrecadar tributos (artigo 7º, §3º do CTN), etc.

Dos Julgados: a ADIn 1.378-MC/ES (custas judiciais e emolumentos extrajudiciais – artigo 236 da CR) reconhece a diversidade constitucional de natureza de pessoas e de regimes jurídicos, mas converge à cobrança de exação pecuniária. Na ADIn 1.717-6 (“indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas”), foi julgado inconstitucional (artigo 58 e seus parágrafos, exceto o §3º por prejudicado, da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998⁷³) o estabelecimento de natureza de pessoa jurídica de direito privado (aqui possivelmente pela ausência constitucional de previsão de *ius singulare*, como dito linhas atrás, que atentando contra a razão justifica-se por alguma utilidade) aos conselhos profissionais, lembrando que a lei impugnada não se aplica à OAB.

constituentium introductum est”, no vernáculo: “Direito singular é aquele que foi introduzido pela autoridade dos que o constituíram, contra a coerência da razão, por causa de alguma utilidade”, *Ibid.*, p. 46-47 (D. 1.3.16).

⁷³ “Art. 58. Os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa.”

O resumo dos elementos oriundos das citações e análises que os precederam, em sua leitura conjunta, revelam a existência de um substrato da realidade examinada como uma unidade, ainda que visível de imediato a pluralidade na superfície. Isto é, a de que as exações pecuniárias examinadas têm natureza jurídico-tributária.

Além do que, somando-se ao magistério de Marco Aurélio Greco, está a produção intelectual laboriosa da Comissão informal da Assembléia Nacional Constituinte inteiramente acolhida pelo Presidente e Relator da Comissão 6 e historicamente materializada na Constituição de 1988.

A conjunção desses dois fatos, de um lado os justributaristas responsáveis intelectuais pela redação dos dispositivos constitucionais, e, de outro, justributarista que explicita seus pressupostos e conclui igualmente que as contribuições não têm natureza tributária, torna a tarefa de estudar a matéria de maneira crítica extremamente difícil. É que a pretensão de quem estuda é de estar com o espírito aberto, no sentido de ter uma atitude descompromissada pelo sim e pelo não.

4.2.2 A Partir da Constituição de 1988

Tal situação perdurou até o advento da Constituição de 5 de outubro de 1988, que inseriu as contribuições na parte do Sistema Tributário. Especificamente o artigo 149 da CR.

Presente a importância da finalidade na natureza das coisas, não é diferente no âmbito dos tributos em geral, e particularmente das contribuições.

O elenco de finalidades constitucionalmente admitidas como fundamento para a instituição de contribuições justifica e tem o caráter de validação da norma infraconstitucional.⁷⁴

⁷⁴ Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*validade* é uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e conseqüente integração no sistema”. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 202. Na passagem em que o autor define validade, acrescenta que “*vigência* é uma qualidade da norma que diz respeito ao tempo de validade, ao período que vai do momento em que ela entra em vigor (passa a ter força vinculante) até o momento em que é revogada ou em que se esgota o prazo prescrito para sua duração; *eficácia* é uma qualidade da norma que se refere à possibilidade de produção concreta de efeitos, porque estão presentes as condições fáticas exigíveis para sua observância, espontânea ou imposta, ou para a satisfação dos objetivos visados (efetividade ou eficácia social), ou porque estão presentes as condições técnico-normativas exigíveis para sua aplicação (eficácia técnica); *vigor* é uma qualidade da norma que diz respeito a sua força vinculante, isto é, à impossibilidade de os sujeitos subtraírem-se a seu império” (Os itálicos estão no original).

Lançando o olhar para além do importante tema da validação finalística,⁷⁵ lembrando estar indissociável a ele, encontrar-se-á a finalidade como aquilo a que a contribuição se inclina. Essa inclinação tem a sua gênese na Constituição.

Tal a relevância da inclinação constitucional da contribuição à determinada finalidade que, alterando esta, a exação pecuniária terá modificada a sua natureza. Como diz Marco Aurélio Greco, “a diferença da finalidade implica diferença na contribuição”.⁷⁶

No item anterior foi mencionado que, antes da Constituição de 1988, não havia unanimidade quanto à natureza tributária das contribuições. Posteriormente à nova Carta, a falta de unanimidade permaneceu, porém, menos acentuada.

⁷⁵ GRECO, *Contribuições...*, p. 117-120 e p. 122: .A Constituição prevê duas técnicas de validação das normas jurídico-tributárias. A técnica causal e a finalística. Tanto a técnica de validação causal, quanto a finalística, têm por objetivo investigar se existe adequação entre as normas instituidoras de tributos (restringindo o exemplo ao Direito Tributário) e as previsões determinadas pela Constituição Federal. Além do que, as duas técnicas podem ser estudadas “sob a ótica da relação entre meios e fins”. Na validação condicional predominam os “meios (condições)”, enquanto na validação finalística destacam-se os “fins (objetivos)”. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 109-113; Tércio Sampaio Ferraz Júnior contribui para o entendimento e a compreensão das duas técnicas. Ele desenvolve sua explicação estabelecendo uma analogia a partir da “distinção da cibernética, entre programação condicional e programação finalista”. Percebe-se igualmente uma relação entre meios e fins. Em uma técnica predominam os meios, em outra os fins, mas em ambas há uma vinculação entre meios e fins. Poderá ocorrer que “uma norma obedeça às técnicas de validade condicional, mas não a de validade finalista”, contudo a validade será aferida a partir da “concorrência das duas técnicas”. Esta posição “faz da relação de validade uma qualidade pragmática das normas mais complexa” que a proposta por Kelsen, pois para este a aferição de validade da norma estaria adstrita a “simples relação de adequação sintática entre elas”. Apesar das críticas da utilização isolada de uma das duas técnicas para explicar a distinção entre as contribuições e os demais tributos, Tácio Lacerda Gama, adere claramente aos ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, exposto nas linhas anteriores. Apenas ressalva, com toda a propriedade, que “toda e qualquer norma jurídica é criada para atender a determinadas finalidades. Todo tributo é criado para atender a uma finalidade prescrita pela norma de superior hierarquia. [...] todas as normas jurídicas [...] apresentam idêntica formação lógica, na qual *dado o fato A* deve ser *a consequência B*. Trata-se de um juízo condicional *se/então*. [...] Isso significa que todo juízo de finalidade deve ser analisado sob uma perspectiva condicional [...]”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 56-59. FERRAZ JÚNIOR, *Teoria...*, p. 109-113; Na técnica de validação condicional são estabelecidas condições, por isso condicional, sendo fixados um antecedente e um consequente, implicando à “fórmula condicional ‘se ... então ...’”. Nesta modalidade predominam os meios a serem utilizados, os fins tem uma propriedade flexível. Já na técnica de validação finalista, são estabelecidos os fins a serem atingidos, restando aos meios uma dimensão que enseja uma liberação de sua escolha. Nesta hipótese o controle a ser realizado é relativamente aos fins.

⁷⁶ GRECO, *Contribuições...*, p. 150. No mesmo sentido, DERZI, Mizabel Abreu Machado, ao atualizar a obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, nota p. 1034: “Exemplo de mudança da natureza do tributo em razão de mudança da destinação, ocorreu com o PIS, exigido das instituições financeiras. A contribuição para o PIS foi recepcionada expressamente no art. 239 da Constituição de 1988, o qual afetou a sua arrecadação ao custeio do programa do seguro-desemprego e do abono pago anualmente a trabalhadores de baixa renda [...]. Não obstante, o adicional da contribuição social sobre o lucro e para o PIS foram descaracterizados pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, que instituiu o Fundo Social de Emergência ‘... com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica [...]’”.

É que alguns sustentaram, antes e depois da CR de 1988, que as contribuições não são tributos.

Outros, ao contrário, defendem a natureza tributária das contribuições, ou antes, ou depois, ou nos dois períodos constitucionais.⁷⁷

Diante de toda a discussão doutrinária possível, o STF, no RE nº 138.284/CE de relatoria do Ministro Carlos Velloso, entendeu, em primeiro lugar, de estabelecer que as contribuições são sociais e parafiscais, em uma relação de gênero e espécie para com as “contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas”, previstas no artigo 149 da CR, incluídas as contribuições sociais de seguridade social do artigo 195 da CR, sendo irrelevante “o fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União”, importando “que ela se destina ao financiamento da seguridade social”. Também reconhecendo a natureza tributária das contribuições (e do empréstimo compulsório) é a decisão do STF proferida no RE 146.733-9.

Com isso, a jurisprudência posicionou-se no sentido de que as contribuições têm natureza tributária.

Seguindo o entendimento firmado pelo Pretório Excelso, no âmbito doutrinário, Misabel Abreu Machado Derzi, é categórica em afirmar a natureza tributária das contribuições: “As contribuições em geral, sociais, interventivas ou corporativas”. A autora interpreta que o constituinte foi além de simplesmente introduzir as contribuições no artigo 149 da CR, portanto, no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, determinou de “forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 191. TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (Org.) *Semana de estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 472-473: “A anomalia dessas contribuições está justamente no fato de repercutirem sobre terceiros que não são titulares dos correlativos direitos às prestações estatais, o que inegavelmente as transforma em *impostos com destinação especial*”. FANUCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, v. 2, p. 268. SOUZA, Rubens Gomes. Natureza tributária do FGTS. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 4, n. 17, p. 304-321, jul./set., 1971, p. 312 e p. 374. Essa percepção já demonstrara Rubens Gomes de Souza em 1951, no plano doutrinário, levando-a ao plano legislativo, mais precisamente ao redigir o anteprojeto de 1953, gênese do projeto de 1954 e do CTN, a comissão elaboradora do projeto de 1954 rejeitou sua proposta de classificação dos tributos em “impostos, taxa e contribuições”, cujo texto, mais adiante reafirmava com outra construção: “são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas”. Observe-se que a redação empresta uma generalização à definição de contribuições, conforme admitido pelo próprio autor, sendo, em seu texto, didaticamente recorrente essa ideia como forma de demonstrar que “a contribuição é um gênero de tributos suscetível de subdivisão em várias espécies”. A referida contribuição no plano doutrinário consta da “RDA, vol. 26/363 e RF, vol. 155/21”. Acrescenta o autor: “Mas desde já posso adiantar que a minha razão de entender a contribuição como um gênero era precisamente a necessidade de submeter ao regime legal da tributação o grande número de exações, ditas ‘parafiscais’, que prosperavam à margem da lei por não serem impostos nem taxas e não se querer admitir que pudessem ser contribuições”. MACHADO, *Curso...*, p. 45-47, p. 315-319 e p. 323.

mais importantes princípios constitucionais tributários”. Não bastasse isso, a Constituição “remete o intérprete ao art. 195 [...] e lá [...] remete de novo o intérprete ao Sistema Tributário Nacional”.⁷⁸

E, diante desse contexto jurisprudencial e doutrinário quanto às contribuições envolvendo os sindicatos, deve ser registrado que, sob esta denominação geral, encontram-se: 1) Contribuição Assistencial que tem por objetivo “custear as atividades assistenciais dos sindicatos, principalmente no curso de negociações coletivas”. 2) Contribuição Confederativa “destina-se ao financiamento do Sistema Confederativo de representação sindical patronal ou obreira”, com previsão no artigo 8º, inciso IV da CR, “que confere à assembléia geral a atribuição para criá-la”.⁷⁹ 3) Contribuição sindical prevista nos artigos 578 e seguintes da CLT c/c o artigo 217, inciso I do CTN, “por ter caráter parafiscal, é exigível de toda a categoria independente de filiação”. Seu fundamento encontra-se no artigo 8º, inciso IV, *in fine*, da CR.⁸⁰ Naturalmente tais considerações devem ser atualizadas em face da reforma trabalhista intruzida pela Lei nº 13.467, de 13/07/2017, *v.g.*, art. 578 e seguintes, em que a contribuição sindical passou a ser facultativa, deixando de ser tributo. 4) Contribuição Associativa é a mensalidade paga pelo empregado associado ao sindicato, isto é, mensalidade sindical devida pelos que estão sindicalizados, cujo valor é fixado pelos estatutos ou em assembléia geral.⁸¹

Contudo é preciso identificar os critérios inerentes às contribuições. Pode-se dizer que vários deles podem ser identificados independentemente do ponto de vista em que se coloca o observador. Em outras palavras, parece que é possível encontrar critérios próprios às contribuições, reconhecendo-as ou não como natureza de tributo.

Contudo, a par da jurisprudência e da doutrina majoritária, Marco Aurélio

⁷⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado, ao atualizar a obra de BALLEIRO, *Direito...*, p. 1030-1031 (Os itálicos estão no original).

⁷⁹ O STF decidiu que a contribuição confederativa não tem natureza tributária, porquanto a CR no artigo 5º, incisos XVII e XX, garantem a “liberdade de associação para fins lícitos” e de que “ninguém poderá ser compelido a associar-se ou permanecer associado”, respectivamente. Além do que, esta contribuição é facultada sua fixação em assembléia geral dos sindicatos, enquanto tributo decorre de lei, *v.g.*, BRASIL Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. RE nº 198.092-SP. Relator Ministro Carlos Velloso. julgado em: 27 ago. 1996. *Informativo do STF*, n. 47, de 30 set. 04 out. 1996, p. 3. No mesmo sentido o BRASIL Supremo Tribunal Federal. RE nº 171.833. Relator Ministro Celso de Mello. *Informativo do STF*, n. 99, de 9 a 13 fev. 1998, p. 4.

⁸⁰ Tem caráter tributário segundo Ag.Reg. no RE 279.393-1/SC e, além disso, no RE nº 198.092/SP, vincula ao artigo 149 da CR.

⁸¹ Ag.Reg. no RE 224.885/RS. Com a reforma trabalhista intruzida pela Lei nº 13.467, de 13/07/2017, *v.g.*, art. 578 e seguintes, a contribuição sindical passou a ser facultativa.

Greco⁸² e Cezar Saldanha Souza Júnior,⁸³ entendem que as contribuições não têm natureza tributária.

Esta é a visão panorâmica da teoria e da jurisprudência em relação à Constituição de 1988.

4.3 Ordem Hermenêutica

A leitura e a interpretação de qualquer texto jurídico inclusive da Constituição, exige um mínimo de esforço e preparo. Geraldo Ataliba há muito apregoava que o aprendizado da ciência do direito é por toda a vida. E por saber que a tarefa interpretativa é da maior relevância ao cientista do direito, sendo esse seu papel, disse: “É muito diferente ‘ler’ uma norma jurídica e ‘interpretar’ uma norma jurídica. Para ler, basta ser alfabetizado. Para interpretar, é preciso conhecer a ciência do direito”. Contudo, “não se pode confundir texto com norma”, assere Humberto Ávila. Esta é “o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática”.⁸⁴ Em outras palavras, ler e interpretar o texto normativo, para estabelecer a diferença desejada na lição de Ataliba e, no presente trabalho, elaborar os devidos conceitos.

O conceito de tributo a ser extraído da Constituição pela interpretação sistemática terá presente o sentido arrecadatório, regulatório, respeito aos direitos e

⁸² GRECO, *Contribuições...*, p. 80: “contribuições [...] elas *não estão* dentro do âmbito tributário” (os itálicos estão no original).

⁸³ SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *Contribuições: natureza jurídica*. Porto Alegre: UFRGS, Faculdade de Direito, Curso de Pós-Graduação em Direito, 2001. Aula. Este pondera, ainda, que devem ser superadas as tendências que se apegam meramente aos nomes. E, que a vocação tradicional dos tributos é arrecadatória.

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. Do sistema constitucional tributário. In: CURSO sobre teoria do direito tributário. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, 1975, p. 232. A eloquência e o brilho do exemplo que estabelece a diferença entre ler e interpretar, refere-se a texto. Como lembra Alfredo Augusto Becker: “A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial. (...) É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma *resultante* da totalidade do sistema jurídico formado por leis”, BECKER, *Teoria...*, 104 e 270. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 260 e ÁVILA, Humberto Bergmann. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 77, p. 103-119, [s.d.], p. 104. MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 59: “A norma, portanto, não se confunde com o texto, isto é, com o seu enunciado, com o conjunto de símbolos linguísticos que forma o preceito. Para encontrarmos a norma, para que possamos afirmar o que o direito permite, impõe ou proíbe, é preciso descobrir o significado dos termos que compõem o texto e decifrar, assim, o seu sentido linguístico. ‘A disposição, preceito ou enunciado linguístico – esclarecem Canotilho e Vital Moreira – é o objeto de interpretação; a norma é o produto da interpretação.’”

garantias individuais do contribuinte, entre outros elementos. No dizer de Rainer Grote, “a ideia de uma ‘supremacia do direito’ como um meio de limitar o exercício do poder político, submetendo-o a certos princípios de ordem política”, já vem de longa data.⁸⁵ Assim, a construção do conceito de tributo a partir da Constituição impõe não só o poder de tributar, que interfere na liberdade e na propriedade, ainda que ocorra nos exatos limites do diploma, por exemplo, competência impositiva exercida nos limites territoriais do ente público tributante (salvo acordos de extraterritorialidade), mas também o seu contrário, as limitações ao poder de tributar. Tanto o poder de tributar quanto as limitações deste poder emanam da Constituição. E a supremacia da Constituição, segundo o entendimento majoritário é um imperativo. Esta ascendência, consistente em uma garantia da “supremacia da Constituição, conforme leciona Cezar Saldanha Souza Júnior”, está em uma adequada construção de um “sistema de controle de constitucionalidade”.⁸⁶

Estando presente a premissa de que, a partir da EC nº 8 de 1977, o STF firmou o entendimento de que as contribuições deixaram de ter natureza tributária, as consequências de ordem prática tomaram uma dimensão indesejada. O Governo, apoiado na referida decisão, ficou à vontade para a instituição e a cobrança de contribuições, por conta de um regime jurídico mais flexível. A insegurança jurídica dos contribuintes ante os abusos governamentais não demorou a se manifestar.⁸⁷

A comunidade jurídica em sua maioria reclamava para as contribuições o regime jurídico dos tributos, exatamente como proteção contra os abusos governamentais. A

⁸⁵ GROTE, Rainer. Rule of law, état de droit and rechtsstaat. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO INTERNACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 5., 1999, Roterdan *As origens das diferentes tradições nacionais e as perspectivas para sua convergência sob a luz dos recentes desenvolvimentos constitucionais*. Tradução Otávio Kolowski Rodrigues, Paulo Quaglia, Tâmara Soares, Mateus Baldin e Mariana Pargendler como integrantes do Grupo de Estudos do Professor Doutor Cezar Saldanha Souza Júnior, Porto Alegre, 2001, p. 1. Ainda sobre *rule of law* como supremacia do direito, ATALIBA, Geraldo. Decreto-Lei em matéria tributária. não pode criar nem aumentar tributo. In: ESTUDOS e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, v. 3, p. 43. FERREIRA, Pinto. Princípio da supremacia da constituição e controle da constitucionalidade das leis. função constitucional do supremo tribunal federal no Brasil. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 4, n. 17, p. 17-32, jul./set., 1971. Diz este autor: “O princípio da supremacia constitucional é reputado como uma pedra angular, em que assenta o edifício do moderno direito político. De feito, as regras constitucionais são dotadas de uma superioridade profunda com relação às demais normas jurídicas”, p. 17.

⁸⁶ SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *O tribunal constitucional como poder: uma nova teoria da divisão dos poderes*. São Paulo: Memória Jurídica, 2002, p. 138. Assim, seria evitada “à tentação irresistível de importar, sem maior análise e critério, os institutos cuidadosamente desenvolvidos pelo Tribunal Constitucional Alemão. O resultado tem sido trágico”. LOEWENSTEIN, *Teoría...* Sobre a questão do controle, Loewenstein disse: El control de la constitucionalidad es, esencialmente control político y, cuando se impone frente a los otros detentadores del poder, es, en realidad, una decisión política”, p. 309.

⁸⁷ RE 86.595/BA.

partir dessa realidade, a comissão informal de juristas anteriormente mencionada procurou encontrar uma solução para o problema. E, conforme já mencionado, o consenso foi submeter as contribuições ao regime jurídico próprio dos tributos, mas sem, com isso, explicitamente reconhecer natureza tributária a estas exações pecuniárias na literalidade do dispositivo. Tal decisão da comissão informal integrada pelos professores Cezar Saldanha Souza Júnior, Luiz Romero Patury Accioly e Alcides Jorge Costa, foi integralmente respeitada e aceita pelo presidente da Comissão 6, Deputado Federal Constituinte Francisco Dornelles e pelo Relator da Comissão de Tributos, Finanças e Orçamento, Deputado Federal Constituinte José Serra.

Também foram registrados os entendimentos opostos entre o constituinte Divaldo Suruagy (restringindo os tributos a impostos, taxas e contribuições de melhoria) e o Constituinte Osvaldo Bender (reconhecendo maior amplitude ao conceito de tributo, considerando as contribuições como espécie).

Diante desse resumo, em relação aos acontecimentos da época, chega-se à promulgação da Constituição de 1988 e à realidade jurídica de seu artigo 149, *caput*:

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.

Essa historicidade que antecedeu à promulgação da Constituição é resumida no quadro a seguir:

1. STF entendeu que a partir, da EC nº 8 de 1977, as contribuições deixaram de ter natureza tributária.
2. O clamor da comunidade em geral e jurídica em particular, exigiram uma maior rigidez à instituição das contribuições.
3. A comissão informal de juristas (professores Cezar Saldanha Souza Júnior, Luiz Romero Patury Accioly e Alcides Jorge Costa) chegaram ao consenso de submeter as contribuições ao regime próprio dos tributos, sem explicitamente reconhecer-lhes natureza tributária na redação do dispositivo constitucional. Esse entendimento foi integralmente mantido pelo presidente da Comissão 6, Deputado Federal Constituinte Francisco Dornelles e pelo Relator da Comissão de Tributos, Finanças e Orçamento, Deputado Federal Constituinte José Serra.

4. Exemplificativamente, mostrou-se a divergência de entendimento entre o Constituinte Divaldo Suruagy (restringindo os tributos a impostos, taxas e contribuições de melhoria) e o Constituinte Osvaldo Bender (reconhecendo maior amplitude ao conceito de tributo considerando as contribuições como espécie). Dado o caráter heterogêneo da formação de todos os integrantes da Assembléia Nacional Constituinte, a apresentação deste par de opostos não tem, entre outras, as seguintes pretensões: induzir a conclusões estatísticas de que a maioria dos constituintes pensava desta ou daquela maneira; que este ou aquele constituinte detenha maior ou menor domínio sobre a matéria tributária; que os demais Constituintes, admitindo ou não a natureza tributária das contribuições, tenham utilizado por fundamento uma das duas posições elencadas; que os Constituintes em sua totalidade entendiam o tema em sua perspectiva jurídico-tributária; que a totalidade dos Constituintes votantes da matéria em comento tivessem determinado grau de conhecimento técnico-científico do que estava sendo votado, etc.

Essas considerações tornam inteligível o fato de o *caput* do artigo 149 da CR vincular as contribuições à observância do disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III da CR, sem, contudo, o mesmo ser previsto expressamente, *v.g.*, para os impostos. Ora, se contribuição é tributo, por que essa ressalva do *caput* do artigo 149 da CR? Independentemente do entendimento particular dos professores integrantes da Comissão informal, eles se empenharam em estabelecer maior segurança jurídica para os contribuintes quanto às contribuições.

Diante disso, coloca-se o objeto de análise e interpretação: o disposto no artigo 149, *caput*, da CR. E por que somente ele? Em verdade, dele se faz derivar as demais contribuições, a partir da classificação apresentada neste trabalho. A partir da análise do objeto, deve ser respondida a seguinte pergunta: As contribuições têm ou não natureza tributária à luz da Constituição de 1988?

A pergunta formulada será respondida extraindo seus fundamentos das ordens lógica, ontológica e da hermenêutica jurídica.⁸⁸ Quanto às ordens lógica e ontológica, os fundamentos para o presente trabalho serão estabelecidos nos respectivos itens.

⁸⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 1: “A Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”. Interpretar é “*determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito*”. Com isso, “a primeira descobre e fixa os princípios que regem a segunda” (os itálicos estão no original). Em sentido semelhante, porém utilizando de uma linguagem contemporânea, Eros Roberto Grau: “Interpretação é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições”, estas entendidas como os textos com conteúdo normativo. A partir do texto se extrai a

Do ponto de vista da hermenêutica jurídica, convive-se com as frequentes divergências teóricas, razão pela qual não há pretensão neste item de arrolar e examinar de maneira exaustiva os diversos autores e suas lições.

Dentre os autores que poderiam contribuir para o início da análise à luz da hermenêutica jurídica, elege-se Savigny. A razão disso decorre do fato de que este consolidou o elenco das técnicas ou métodos de interpretação, gramatical, lógico, sistemático e histórico, ainda hoje largamente utilizados pelos juristas, ainda que alguns as tenham reelaborado de maneira crítica e inserindo-os no contexto do momento interpretativo.⁸⁹

Sabe-se que o processo interpretativo é rico em nuances, matizes e pontos de vista, exigindo um permanente esforço que envolve a compreensão de seu objeto, mesmo não se tratando de qualquer hermenêutica (ainda que não se possa escapar do gênero mais remoto), mas de hermenêutica jurídica.

Em sendo assim, importa ter presente a unidade da ordem jurídica no processo de interpretação e compreensão, sem que essa afirmação represente necessariamente uma visão de uma lógica intra-sistêmica exclusiva. Será possível observar aspectos relevantes que concorram à interpretação e compreensão do texto dentro do contexto normativo, sem ignorar que ambos integram uma ordem social permeada de valores.

Se na lógica dos conceitos se relacionam compreensão e extensão, na atividade interpretativa igualmente se estabelece esse fenômeno: a busca do conteúdo (compreensão) e do alcance (extensão) dos conceitos jurídicos. Esses se relacionam com as espécies que são alcançadas ou se colocam debaixo dos conceitos jurídicos enquanto gêneros. A compreensão se expressa pela formulação de uma definição oriunda de um conceito.⁹⁰

Contudo, segundo os hermeneutas, o problema central da teoria da interpretação reside no “conteúdo objetivo da lei e, conseqüentemente, o último ‘escopo de interpretação’”.⁹¹ O problema pode assim ser formulado: O conteúdo objetivo da lei e o último escopo de interpretação são determinados pela vontade do legislador (teoria subjetivista) ou pela vontade da lei (teoria objetivista)?

norma, isto é, o texto como objeto, a norma como produto. Aut. cit. in Prefácio (1ª ed.) à obra de FREITAS, *A interpretação...*, p. 13.

⁸⁹ SAVIGNY, Friedrich Karl Von. *Metodologia jurídica*. Traducción J. J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 10-13. ENGLISH, *Introdução...*, p. 145.

⁹⁰ ENGLISH, *Introdução...*, p. 126.

⁹¹ *Ibid.*, p. 170.

Tanto a teoria da vontade do legislador, quanto à teoria da vontade da lei têm seus adeptos, e, considerando que uma não exclui a outra, se observa uma tendência de concluir pela predominância da última (teoria objetivista).⁹²

A teoria da vontade do legislador (teoria subjetivista) é um ponto de vista encontrado na doutrina. Alguns esposam as dificuldades dessa teoria,⁹³ outros a exploram como instrumento ancilar na busca de significado e sentido de palavras, textos e contextos. Em maior grau de detalhamento, sob esta perspectiva é relevante o aspecto genético, como, por exemplo, os elementos manejados durante os trabalhos que antecederam a votação da lei. São os casos dos estudos elaborados por especialistas que apontam sugestões com fundamentação científica. Esse caso em particular foi repetido por diversas vezes no presente trabalho ao referir-se à comissão informal de juristas. No dizer de Karl English,

Não analisarei aqui mais de perto o “problema dos trabalhos preparatórios”. Todavia, a objecção muitas vezes repetida de que esses trabalhos ou materiais legislativos não são a lei, não colhe, em minha opinião, pois que na verdade tais trabalhos ou materiais apenas devem ser meios para o conhecimento daquilo que se pensou ao conceber a fórmula da lei. Em todo o caso, não é possível pôr em prática uma teoria subjectivista entendida em termos sérios sem uma conscienciosa apreciação dos materiais legislativos (trabalhos preparatórios) e de toda a história da gênese do preceito. E também é seguro que a questão fundamental é propriamente esta: é-nos lícito passar por cima da vontade do legislador histórico onde essa vontade se mostre firmemente estabelecida e só o modo da sua expressão na lei se revele ambíguo?⁹⁴

Por seu turno, a vontade da lei (teoria objetivista) é a realidade possível, porquanto “a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva”. Ademais, as transformações sociais, o vir a ser, concorrem à atividade interpretativa. O intérprete não pode ficar à mercê das mudanças em sociedade, interpretando textos vetustos conforme a época de sua edição. “Logo: *interpretatio ex nunc* e não *interpretatio ex tunc*”.⁹⁵

⁹² Ibid., p. 163: “teoria subjectiva da interpretação [...] outrora dominante e ainda hoje muitas vezes sustentada”.

⁹³ MAXIMILIANO, *Hermenêutica...*, p. 24: “A vontade do legislador não será a da maioria dos que tomam parte na votação da norma positiva; porque bem poucos se informam, com antecedência, dos termos do projeto em debate; portanto, não podem querer o que não conhecem. [...] Logo, [...] a vontade do legislador é a da minoria. [...] Por outro lado, não só é difícil determinar aquela intenção volitiva, como, também, distingui-la do *sentido* da lei”. Também não deve ser olvidado o constante no Digesto de Justiniano: “Não se pode fazer reviver a razão de todas as coisas que foram constituídas pelos antepassados”, Ibid., p. 47 (D. 1.3.20).

⁹⁴ ENGLISH, *Introdução ...*, p. 182.

⁹⁵ Ibid., p. 172.

Ao inclinar-se pela teoria objetivista, Karl Engish o faz de maneira equilibrada. Prova disso é que “não significa que a teoria objectivista deva ser apresentada como a verdadeira”, acrescente-se, talvez a predominante, mas não, exclusiva. Ele mesmo exemplifica através da hipótese em que o legislador de maneira clara e insofismável estabelece: ou proibido ou obrigado ou permitido. Nesse caso, interpreta-se restritivamente, máxime que “uma vontade que de modo algum encontrou expressão nas palavras da lei, também não pode ser retirada da lei por interpretação”.⁹⁶ Pela complexidade da atividade interpretativa, o par de opostos, lei e legislador (*rectius*: vontade da lei ou vontade do legislador), como problema central da hermenêutica continuará sendo atual, e “como todos os verdadeiros problemas fundamentais, nunca poderá ser definitivamente resolvido. Ele exigirá sempre de nós uma nova decisão, em conformidade com a nossa época”.⁹⁷

Outro ponto de vista exige algumas palavras, por integrar o contexto hermenêutico. É o caso das denominadas teorias da interpretação extensiva e da interpretação restritiva. Aparentemente o enfoque seria possível somente no âmbito da teoria subjetivista, haja vista ambas (interpretação extensiva e interpretação restritiva) referirem-se “à relação lógica da expressão com o pensamento, na medida em que aquela tem um conteúdo menor ou maior do que este”. O ajuste ocorreria pela aplicação da interpretação extensiva quando a palavra escrita é dotada de um conteúdo menor que o mentado. Ao contrário, aplicar-se-á a interpretação restritiva quando a palavra escrita possuir um conteúdo maior que o pensado. Nas duas situações, as palavras expressão e pensamento representam lei e legislador, respectivamente.⁹⁸ A aplicação da teoria de interpretação extensiva e da teoria de interpretação restritiva, também poderá ser utilizada quando “o querido pelo legislador não é directa e claramente declarado como querido”, devendo observar-se apenas que “não surja nenhuma contradição com o ‘sentido literal claro’”.⁹⁹

Mas é encontrada na doutrina, a aplicação das teorias de interpretação extensiva e restritiva no domínio da teoria objetivista. Não quando o “sentido literal é unívoco”, nesse caso espelhando com fidelidade o conteúdo do texto. Mas nas hipóteses

⁹⁶ Ibid., p. 202.

⁹⁷ Ibid., p. 182.

⁹⁸ ENGISH, *Introdução...*, p. 195. SAVIGNY, *System...*, § 37. A menção a teoria de interpretação extensiva e teoria de interpretação restritiva, possibilita diversos enfoques sendo aqui eleito apenas um. Aquele que parece melhor expressar o significado e a função para a tematização desenvolvida neste trabalho. Outras hipóteses em ENGISH, op. cit., p. 188-197.

⁹⁹ Ibid., p. 202.

em que o “sentido literal é equívoco”, quando o resultado interpretativo deverá inclinar-se ao “sentido razoável”.¹⁰⁰

A partir do “conteúdo objetivo da lei e o último escopo de interpretação, se a vontade do legislador ou a vontade da lei”, bem como das possibilidades de uma interpretação extensiva ou restritiva, conforme o caso, alcançam-se os métodos (técnicas, fases do processo de interpretação, ...) interpretativos.¹⁰¹

Assim, resta a “função jurídica da interpretação como critério do método interpretativo correcto” consistente na utilização conjugada das teorias quanto ao escopo de interpretação (subjativista e objetivista) com os “tradicionais métodos interpretativos (interpretação gramatical, sistemática e teleológica).” As hipóteses de relação ensejam os seguintes modos de interpretação: “gramatical-subjetivo”, “gramatical-objetivo”, “sistemático-subjetivo”, sistemático-objetivo”, “teleológico-subjetivo” e “teleológico-objetivo”. Esses modos de interpretação reconduzem “a uma unidade do escopo interpretativo e do processo de interpretação”.¹⁰²

A contribuição de Hans Kelsen deve ser lembrada também quando se trata de hermenêutica e aplicação do Direito. Dos inúmeros contributos, destacam-se dois. Primeiro ao estabelecer quem interpreta: o aplicador, o indivíduo e o cientista do direito ao descrever o direito positivo. De um modo geral, cada um exerce atividade interpretativa.¹⁰³

Em segundo lugar, toda atividade interpretativa resultará no desenho de uma moldura que é o “direito a interpretar”. Dentro dessa moldura é normalmente encontrada mais de uma possibilidade interpretativa. Fica, portanto, excluída a hipótese de “um resultado que seja o único correcto”.¹⁰⁴

Pelas duas contribuições citadas de Hans Kelsen, entende-se que não são contraditórias em relação ao contexto hermenêutico aqui apresentado. O que se acrescenta ao aspecto formal são os conteúdos de valor dentro da ordem axiológica ou teleológica de que fala Claus-Wilhelm Canaris. A partir do sistema, através de uma

¹⁰⁰ Ibid., p. 196.

¹⁰¹ Ibid., p. 196.

¹⁰² Ibid., p. 179, p. 183 e p. 185.

¹⁰³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1976, p. 463-464. ATALIBA, *Do sistema...*, p. 232: “É muito diferente ‘ler’ uma norma jurídica e ‘interpretar’ uma norma jurídica. Para ler, basta ser alfabetizado. Para interpretar, é preciso conhecer a Ciência do Direito”. Reitera-se a lição de Ataliba, máxime pela importante observação de Kelsen de que ao leigo também existe uma preocupação em interpretar a sua maneira os textos legais, como forma de agir dentro da licitude.

¹⁰⁴ KELSEN, op. cit., p. 466-468.

abordagem lógico-formal, coexistem os valores que “transcendem o âmbito da lógica formal, exprimindo-se teleologicamente”.¹⁰⁵

Tem sido admitido que o fenômeno neste trabalho tem merecido uma abordagem de diversas ordens (lógica, ontológica e hermenêutica). E, como tal, ainda no âmbito da hermenêutica tem sido dado destaque à ideia de sistema e à interpretação sistemática.

Após a análise do escopo e dos meios de interpretação, enriquecida pela fixação do objeto a ser interpretado (moldura legal), e afastado o mito da única interpretação possível, resta examinar a definição de sistema e de interpretação sistemática. Reitera-se que não se trata aqui de inventariar juristas e suas lições sobre esses dois temas. Mas cumpre justificar que as duas concepções (sistema e interpretação sistemática) aqui invocadas representam uma leitura atual que, pelos seus próprios fundamentos, têm demonstrado sua razoabilidade.

Segundo Claus-Wilhelm Canaris, é mais adequado definir sistema jurídico como “uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica, e o da unidade interna à característica dos princípios gerais”.¹⁰⁶ Essa definição se destaca porquanto tem a aptidão de “desenvolver a adequação interna e a unidade de uma ordem jurídica”, contendo em sua definição o elemento axiológico.¹⁰⁷

Essa concepção permite que ao ser realizada a atividade interpretativa, sejam percebidos o sistema externo (“localização de um preceito em determinado livro, secção ou conexão de parágrafos”) e o sistema interno (valores, que em caso de lacunas deverão ser descobertos para a integração destas). Enquanto o sistema externo, ao ser interpretado, representa um “prolongamento da interpretação gramatical”, a interpretação do sistema interno revela o elemento finalístico ou teleológico que, segundo Claus-Wilhelm Canaris, está em grau superior.¹⁰⁸

Contudo, apesar da ênfase relativamente ao pensamento sistemático, Claus-Wilhelm Canaris destaca que esse se relaciona diretamente com o pensamento tópico, em um sentido de complementação mútua. A função do pensamento tópico se sobressai “sempre que faltem valorações jurídico-positivas suficientemente

¹⁰⁵ FREITAS, *A interpretação ...*, p. 50.

¹⁰⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 77-78.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 25.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 158-159 e p. 168.

concretizadas”.¹⁰⁹ As valorações jurídicas são buscadas em um “preceito” ou em um “instituto”. No singular ou no geral.¹¹⁰ E, mesmo na hipótese de “quebras no sistema” (“contradições de valores e de princípios”), a sua eliminação se dará pela “interpretação sistemática” e pela “integração sistemática de lacunas”.¹¹¹

Diante do pensamento sistemático e do pensamento tópico, impõe-se uma definição da atividade interpretativa que aglutine essas duas possibilidades hermenêuticas. Para tanto, Juarez Freitas, considera que

a sugestão de uma melhor interpretação tópico-sistemática dentre as ‘n’ possibilidades interpretativas, isto é, aquela que souber hierarquizar sistematicamente de modo o mais universalizável no enfrentamento das contradições ou incompatibilidades, contribuindo para o primado do respeito à hierarquia mais ética do que formal, numa inteligência apta a promover a universalização de soluções sem quebra do sistema”.¹¹²

O hermeneuta, ao referir-se ao texto impresso que contém a Constituição, possuirá uma imagem que é a representação do objeto sensível. Também dirá que estudou a Constituição e encontrou uma adequada interpretação quanto à natureza das contribuições. Aí, ele terá uma ideia que é a representação intelectual do objeto.¹¹³

As informações antecedentes autorizam a realização do momento interpretativo, iniciando pelo estabelecimento de algumas premissas.

Diante das variáveis hermenêuticas, podem ser fixadas diversas premissas: (1) a supremacia da Constituição. (2) A busca da natureza jurídica e a finalidade das contribuições são extraídas da Constituição. (3) O *caput* do artigo 149 da CR vincula as contribuições ao regime jurídico dos tributos, particularmente aos “arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º”. (4) A comissão informal de juristas, em consenso, redigiu o dispositivo relativo às contribuições, de maneira tal que lhes alcançasse o regime jurídico dos tributos, sem expressamente reconhecer no dispositivo a natureza tributária das mesmas. (5) A interpretação deve recair sobre o conteúdo objetivo da lei e buscar o último escopo de interpretação. (6) A busca do último escopo de interpretação através da vontade do legislador¹¹⁴ parece não ser uma via segura, pois, além dos pronunciamentos teóricos que demonstram os obstáculos

¹⁰⁹ Ibid., p. 269.

¹¹⁰ Ibid., p. 172.

¹¹¹ Ibid., p. 285.

¹¹² FREITAS, *A interpretação...*, p. 60.

¹¹³ JOLIVET, *Curso...*, p. 33.

¹¹⁴ Teoria subjetivista.

deste caminho, o dado real existente¹¹⁵ possibilita a verificação de que sequer os Constituintes¹¹⁶ convergiram sobre o tema. (7) Como foi dito que uma não exclui a outra, resta o predomínio da vontade da lei.¹¹⁷ (8) O *caput* do artigo 149 da CR está inserido em um sistema externo ao situar-se no âmbito do sistema tributário e em um sistema interno que revela os elementos axiológicos e teleológicos contidos nesse dispositivo. (9) Não parece ser o caso de aplicação pura e simples do pensamento tópico, pois não há ausência de valorações e tampouco se apresenta o caso de “quebras no sistema” (“contradições de valores e de princípios”). (10) Interpretar de maneira tópico-sistemática o *caput* do artigo 149 da CR.

Diante dessas premissas, afirmar que as contribuições não têm natureza tributária é uma contradição. A contradição não reside nas exações, nem entre elas, mas na negativa de reconhecimento da natureza tributária às contribuições, partindo exatamente da ideia de tributo. Ocorre que é fato objetivo que tributos e contribuições são dotados de valores. São objetos valiosos. A garantia de um mínimo existencial também é um valor, e as referidas exações estão subordinadas a ela. Subordinadas também estão as contribuições a um regime tributário parcial. Quando se fala em subordinação, tende-se a pensar em hierarquia. O sistema é um todo hierarquizado. A hierarquia deve ser mais ética do que formal. Ética mais como um agir e menos como disciplina que estuda as condutas moralmente adequadas e inadequadas. Nas ordens lógica e ontológica apresentam-se a demonstração e a definição de tributo e de contribuição. Na apresentação, tratam-se as duas exações como um universal. E, independentemente daquele item, a universalidade repousa nas exigências pecuniárias realizadas pelo Estado¹¹⁸ de forma compulsória. Essa noção é possível com os elementos trabalhados neste item que trata da ordem hermenêutica. Nada nessa ordem infirma o modo de agir do Estado. Agir conforme a Constituição.

Ademais, quando se quer falar acerca de coisas diferentes, é conveniente começar exatamente por aquilo que é diferente, e não pelas semelhanças. Quisesse a Constituição que as contribuições não tivessem natureza tributária, teria dito. Quisesse a Constituição que as contribuições como tributos tivessem um regime jurídico próprio, teria dito, e disse.

¹¹⁵ Estas três últimas palavras (“dado real existente”) utilizadas em conjunto para reforçar o discurso.

¹¹⁶ Por amostragem: Constituinte Divaldo Suruagy e Constituinte Osvaldo Bender.

¹¹⁷ Teoria objetivista.

¹¹⁸ Pelo Estado ou por qualquer instrumentalidade sua.

Ora, a própria Constituição revela a natureza das contribuições. Acaso estão presentes nas contribuições as qualidades mais específicas e os atributos mais próprios dos tributos? Pode-se identificar, nas contribuições, a presença dos elementos integrantes da ideia de tributo?

A resposta às duas perguntas formuladas acima é afirmativa. A solução é fornecida, além da ordem hermenêutica, pelas ordens lógica e ontológica. Na ordem lógica, o estudo do ser de razão ou do ser de razão com base na realidade, a partir das ideias (conceitos) mais universais, identificando gêneros e espécies e estabelecendo a relação entre ambos. A partir daí subsume-se a coleção de indivíduos. Na ordem ontológica, como estudo do ser real a partir da própria realidade, o tributo se caracteriza como uma determinada relação cujo substrato é a pessoa na sua intersubjetividade. A hermenêutica jurídica faz a mediação entre as lições da mãe de todas as ciências com o direito enquanto ciência, bem como sua aplicação.

Em face da comunhão daquilo que, neste trabalho, denomina-se de ordem hermenêutica, ordem lógica e ordem ontológica, pode-se afirmar com fundamento nelas, que as contribuições participam da essência do tributo. É o caso de “participação predicamental (ou material ou por composição)”, isto é, o tributo (gênero) é participado pela contribuição (espécie). Analogamente falando, o tributo (gênero) faz parte da substância da contribuição (espécie). Ainda por analogia, como diz Tomás de Aquino, “participa-se da substância do participante”.¹¹⁹

4.4 Ordem Lógica do Tributo e das Contribuições

O exame e a análise do tributo e das contribuições pela perspectiva lógica que aqui se realiza não têm a pretensão de exaurir o assunto. E, para delimitá-lo, é importante lembrar os limites da lógica aristotélica.

Inobstante Immanuel Kant ter asseverado que

a Lógica não ganhou muito em conteúdo desde os tempos de Aristóteles, e isso é uma coisa de que ela é por natureza incapaz. (...) Poucas ciências há capazes de atingir uma situação estável, onde não sofram mais alterações. Entre essas contam-se a Lógica e a Metafísica. Aristóteles não deixou de lado nenhum aspecto do entendimento; nisto somos apenas mais exatos, metódicos e ordenados.¹²⁰

¹¹⁹ MONDIN, *Curso...*, p. 175. AQUINO, Tomás de. *Quodlibeta*. II, 3.

¹²⁰ KANT, Immanuel. *Lógica*. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1992, p. 38.

Não são essas as impressões dos lógicos dos séculos XX e XXI, tal como Desidério Murcho:

Aristóteles não se limitou a definir explicitamente a validade de maneira fundamentalmente correta; nem se limitou a descobrir o conceito de forma lógica. Como se isso não bastasse, deu conta de todas as validades e invalidades da classe muito restrita de raciocínios a que dedicou a sua investigação. (...) Não é um exagero afirmar que os feitos lógicos de Aristóteles revelam um talento como há poucos.

(...)

A sua lógica, porém, tem deficiências de pormenor, além de ser um beco sem saída teórico, no sentido de não permitir extensões poderosas. Numa ironia histórica curiosa, foi a lógica desenvolvida depois de Aristóteles pelos estóicos que se revelou a base de quase todos os desenvolvimentos lógicos contemporâneos:

(...) na lógica de Aristóteles só se usa frases de uma de quatro formas, e uma vez que os silogismos só têm três frases, a combinatória completa de modos é $4^3 = 64$. Considerando as quatro figuras, obtém-se $64 \times 4 = 256$ silogismos. Esta é a combinatória completa: a totalidade de silogismos com formas lógicas diferentes. (Note-se que, em contraste, na lógica verofuncional obtém-se um número infinito de raciocínios dedutivos com formas lógicas diferentes, partindo apenas de cinco operadores). O trabalho seguinte é determinar quais são válidos e quais são inválidos.¹²¹

Feitas essas considerações, fica evidenciado que o pensamento discursivo ou o pensamento que se expressa através de uma linguagem sintaticamente articulada, aqui será examinado e analisado por uma perspectiva muito específica.

Por outro lado, a preocupação geral quanto à justificação epistêmica das proposições que podem ser extraídas do presente trabalho, estão de acordo com as condições de possibilidade do conhecimento proposicional e, portanto, da racionalidade epistêmica.¹²²

Nessa linha é importante destacar que a escolha pela lógica aristotélica ocorreu pelo especial enfoque que ela permite sobre aquilo que é denominado ‘essência’, ou, pelo menos, uma visão particular sobre a natureza dos tributos.

Isso não significa ficar alheio em relação as perspectivas das lógicas clássica e não-clássica (‘complementar’ ou ‘alternativa’, dependendo da pretensão de “estender a lógica clássica” ou “substituir a lógica clássica”, respectivamente).¹²³

¹²¹ MURCHO, Desidério. *Lógica Elementar. Raciocínio, linguagem e realidade*. Lisboa: Edições 70, p. 295-296, 305-306.

¹²² Em face de o presente trabalho não versar sobre teoria do conhecimento, pura e simplesmente adota-se a noção tradicional de conhecimento como crença, verdadeira e justificada, embora essa concepção tripartite presente já em Platão (Teeteto) ter sido abalada em 1963 por Edmund Gettier em seu artigo *Is Justified True Belief Knowledge?* in *Analysis* 23 (1963): 121-23, conforme demonstra Cláudio de Almeida. Aulas na Disciplina de Epistemologia Analítica. Curso de Filosofia e no PPGFilo, ambos da PUCRS.

¹²³ MORTARI, Cezar A. *Introdução à Lógica*. 3ª reimpressão. São Paulo: UNESP, 2001, p. 356.

Por outro lado, as lógicas deônticas como um dos exemplos das denominadas “lógicas modais”, assim chamadas “porque, fundamentalmente, o que fazem é adicionar operadores intencionais à lógica clássica”, também não deve em geral ser olvidada, em que pese não ser utilizada no presente trabalho.¹²⁴

A depender da taxonomia somente em matéria de ‘definição’ encontram-se ao menos cinco tipos: definições estipulativas, definições lexicográficas, definições aclaradoras, definições teóricas e definições persuasivas.¹²⁵

Especificamente, se considerarmos as características contidas na definição de tributo estabelecida no art. 3º do CTN, identificaremos as condições individualmente necessárias e conjuntamente suficientes para que determinada exação seja tributária:¹²⁶

“Art. 3º Tributo é toda (1) prestação (2) pecuniária (3) compulsória, em (4) moeda ou (5) cujo valor nela se possa exprimir, que (6) não constitua sanção de ato ilícito, (7) instituída em lei e (8) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

De (1) a (7) estão as características contidas na definição legal de tributo.

¹²⁴ MORTARI, Cezar A. *Introdução à Lógica*. 3ª reimpressão. São Paulo: UNESP, 2001, p. 356, 372. Apenas para ilustrar veja-se o caso da ‘lógica deôntica corrigível’ que, nas palavras de Nelson Gonçalves Gomes, “uma regra é corrigível se ela admite exceções” e, conseqüentemente, nos “sistemas normativos” existem “regras com exceções”, p. 30. Pode ser o caso da formulação de proposição relativa à regra geral, e a análise de casos singulares determinar a utilização da “lógica deôntica corrigível”. O caso apresentado por este autor é de Direito Penal: “Matar é proibido, mas matar em legítima defesa é permitido e matar na guerra é obrigatório”. GOMES, Nelson Gonçalves. *Um Panorama da Lógica Deôntica*. Kriterion. Revista de Filosofia. Vol. XLIX. Nº 117. Belo Horizonte, Janeiro a junho/2008. Departamento de Filosofia da Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal de Minas Gerais, p. 30.

¹²⁵ COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 105, 112 a 119. “Definição é uma explicação do significado de um termo”. “Explicar o significado de um termo é dar uma definição do mesmo”. “Uma definição pode ser expressa de duas maneiras: falando sobre o símbolo definido, ou falando daquilo a que se refere.: “A palavra ‘triângulo’ designa uma ..., Ou: “Um triângulo é (por definição) uma ...”.

¹²⁶ “No pensamento clássico se distinguia entre causa, condição e ocasião. Na linguagem científica atual se distingue entre: 1) condição necessária, mas não suficiente; 2) condição suficiente, mas não necessária; 3) condição necessária e suficiente, que corresponde, mais ou menos, à ideia antiga de causa. Ao lado dos ganhos, há o inegável perigo, principalmente nas Ciências Humanas, de não diferenciar mais entre causa e condição, entre determinação e condicionamento.” RABUSKE, Edvino. *Epistemologia das Ciências Humanas*. Caxias do Sul: EDUCS, 1987, p. 41. Conforme Irving M. Copi in *Introdução à Lógica*. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 329: “Uma condição necessária para que se produza um acontecimento determinado é uma circunstância em cuja ausência o evento não possa ocorrer”. (...) “Uma condição suficiente para a ocorrência de um evento é uma circunstância em cuja presença o evento deve ocorrer”. STURGEON, Scott. *Knowledge in Grayling*, A. C., org., *Philosophy: a guide through the subject*. Oxford: Oxford University Press, 1995. “O método para buscar por condições necessárias e/ou suficientes é padrão na filosofia analítica”. A noção de condição auxiliaria no conhecimento do ‘tributo’, contudo, a perspectiva aristotélica aqui adotada conduz a caminhada em outro sentido.

De maneira sucinta, essa decomposição inicial permite identificar que (4) e (5) estão contidas em (2), representando uma redundância. Quer dizer, a supressão de (4) e (5) não altera o sentido da proposição. Está-se assumindo aqui estar a proposição analisada dotada de significado.

Em (8) está a pressuposição de que já tenha surgido o ‘tributo’ que é exatamente o que se busca explicar.

Assim, a definição legal de ‘tributo’ é depurada das características (4), (5) e (8) que não lhe são significativas, tendo como consequência a clareza da identificação de (1), (2), (3), (6) e (7) como condições individualmente necessárias e conjuntamente suficientes para que algo seja ‘tributo’.

Em outras palavras, (1), (2), (3), (6) e (7) integram o *definiens* do *definiendum* ‘tributo’.¹²⁷

Essa abordagem é própria de uma específica racionalidade que exige a elaboração de uma definição teórica. Segundo Irving M. Copi:

“Os filósofos, tal como os cientistas, interessam-se principalmente pela construção de definições teóricas. (...) designadas, por vezes, como definições ‘analíticas’ (...)”¹²⁸

“Uma definição teórica tem o propósito de explicar algo teoricamente, isto é, de formular uma caracterização teoricamente adequada ou cientificamente útil de qualquer coisa a que o *definiendum* seja aplicado”.¹²⁹

Em linhas gerais o panorama acima apresenta a riqueza das possibilidades de abordagem do tema.

Contudo, o método de “definição por gênero e diferença” (“definição por divisão, definição analítica, definição *per genus et differentia*, definição conotativa”), é considerado por alguns como o “mais importante” ou o “único tipo autêntico”, “dado que sua aplicação é mais geral do que qualquer outra técnica”.¹³⁰

¹²⁷ COPI, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 113.

¹²⁸ COPI, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 118.

¹²⁹ COPI, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 118-119.

¹³⁰ COPI, Irving M. Introdução à Lógica. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 118-128 e 130 a 134. Em Irving Copi encontra-se, ainda: “Regras de definição por gênero e diferença”: “1) Uma definição deve indicar os atributos essenciais da espécie, 2) Uma definição não deve ser circular, 3) Uma definição não deve ser excessivamente ampla nem excessivamente estreita, 4) Uma definição não deve ser expressa em linguagem ambígua, obscura ou figurada, e 5) Uma definição não deve ser negativa quando pode ser afirmativa”.

O ponto de partida à apreensão do conceito de tributo é a realidade do direito posto na Constituição que estabelece um sistema tributário rígido, discriminando minudentemente rendas e competências. Do sensível ao inteligível. Esse Texto fornece os caracteres inteligíveis, ensejadores da apreensão do conceito de tributo. As notas que irão compô-lo, estrutura-os do mais geral em direção ao particular.¹³¹

Devem ser separadas as notas distintivas das espécies tributárias constitucionalizadas e, igualmente, as dos regimes atinentes a tais espécies. Por tal razão, identificada a natureza jurídica do tributo, busca-se o regime jurídico aplicável.¹³²

Essa metodologia ensinará a busca daquilo que é comum a todas as exações pecuniárias e a todos os regimes, separando as notas individuais das espécies tributárias, alcançando por derradeiro uma universalidade. O regime jurídico do tributo abrangerá os regimes tributários das espécies, naquilo que for mais geral.

¹³¹ TELLES JÚNIOR, Goffredo. *Filosofia do direito*. São Paulo: Max Limonad, [s.d.] v. 1, p. 19, 27-28. Conhecimento sensível, imediato e direto, e por isso intuitivo, é aquele obtido a partir do texto da Constituição, que pela abstração eleva-se do sensível ao inteligível. No mesmo sentido: MARITAIN, Jacques. *Elementos de filosofia II: a ordem lógica dos conceitos. lógica menor (lógica formal)*. Tradução Ilza das Neves. Revista por Adriano Kury. 10. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1983, p. 36. Pela abstração o estudioso eleva-se do sensível ao inteligível, introduzindo-o nas essências e leis. O brocardo “nada existe na inteligência que antes não tenha estado nos sentidos”, traduz esses ensinamentos. Goffredo Telles Júnior e outros filósofos atribuem-no a Aristóteles. (TELLES JÚNIOR, op. cit., p. 22). Porém, para alguns medievalistas a frase decorre dos ensinamentos do mestre de Estagira, mas não necessariamente é de sua autoria. ARISTÓTELES. *Organon*: IV. Analíticos Posteriores. Tradução e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1987. Ao anotar esta obra, PINHARANDA nomina-a de regra escolástica, observando que “Aristóteles valoriza de novo o conhecimento por via da sensação, garantindo, no que aos singulares inere, a regra escolástica: *nihil est in intellectu quod non prius fuerit in sensu*” (Nota 51). Semelhante em Tomás de Aquino, *Questões discutidas sobre a verdade (Quaestiones disputatae de veritate)* Questão I, Artigo II, p. 68: “Daqui se conclui que são as coisas da natureza, das quais a nossa inteligência haure o seu conhecimento, que constituem a medida do nosso intelecto”. Esses ensinamentos para a compreensão do processo cognitivo e utilizado para a análise do objeto, guarda semelhança com o pensamento de Paulo de Barros Carvalho: “a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 80. Semelhante a afirmação de GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975, p. 121: “O conceito é a representação de uma ideia universal que, quando intencionada, conduz à formulação de uma imagem no pensamento do intérprete”.

¹³² ATALIBA, Geraldo. *PIS – Natureza ...*, p. 69. Geraldo Ataliba observa que a distinção entre duas categorias como tributo e preço público, pode ocorrer pela identificação dos respectivos regimes jurídicos. Isso não exclui a investigação da natureza jurídica dos entes, que apontará as devidas distinções dos mesmos. É assim porque natureza jurídica e regime jurídico são coisas distintas. O saudoso tributarista dá um exemplo de análise através de regime jurídico: “a distinção jurídica entre tributo e preço não radica no regime da remuneração, mas, sim, no regime da prestação de serviços”, ou seja, o ir e vir do movimento mental parte do Direito Administrativo em direção ao Direito Tributário, e retorna. Isso corrobora o entendimento de que a compreensão do tributo não se dá pela análise isolada do subsistema tributário, mas pela relação de coordenação entre os diversos subsistemas. Ataliba é eloquente, pois não raramente alguns deixam-se seduzir pelos sentidos e restringem sua leitura a textos de Direito Tributário positivo e pelo subsistema constitucional tributário. E das lições hermenêuticas se extrai que não é adequada a interpretação isolada de um subsistema. Disso só pode resultar uma sub-interpretção. ATALIBA, Geraldo. Taxa de melhoramento dos portos (TMP): caráter tributário. In: ESTUDOS e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1978, v. 2, p. 136.

Apenas a título de exemplo da sistemática¹³³ impressa, o artigo 24 da CR atribui competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal, para legislar de maneira concorrente sobre direito tributário. Sendo que o § 1º do referido artigo, limita a competência da União em legislar concorrentemente quanto ao estabelecimento de normas gerais. Enquanto o disposto no inciso III do artigo 30 do mesmo Texto possibilita aos municípios a instituição e arrecadação dos tributos pertencentes à sua competência. Naturalmente que não se esgotam aí as menções propedêuticas constitucionais acerca da matéria tributária, pois podem ser encontradas outras como a prevista no inciso I do artigo 48 da CR, que atribui ao Congresso Nacional dispor sobre o “sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas” de competência da União.

4.4.1 Do Conceito (compreensão e extensão) à Definição

4.4.1.1 Do Tributo

Em uma investigação meramente textual, observa-se que o Capítulo I denominado “Do Sistema Tributário Nacional”¹³⁴ está compreendido nominalmente entre os artigos 145 e 162 da CR. Como a interpretação pretende ser sistemática, não podem deixar de ser observadas exações, por exemplo, como as contidas nos artigos 195 (contribuições à seguridade social), 212, §5º (contribuição social do salário-educação), 239 (contribuições para o PIS e PASEP) e 240 (contribuições sobre a folha de salários destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical) da CR. E o disposto no artigo 74 (antiga

¹³³ ATALIBA, *Sistema...*, p. 5, diz: “sistemática – ou método de ordenação das normas que o compõem” (o sistema, na espécie, o tributário).

¹³⁴ De maneira veemente, Geraldo Ataliba, ao interpretar o artigo 18 da Constituição de 1967, afirma que o “primeiro enunciado do capítulo que trata do ‘sistema tributário’, pretende fazer um rol exaustivo dos tributos compreendidos por esse sistema e afirma: ‘o sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria’ [...]. Estas duas linhas são profundamente infelizes, por uma série de motivos, que serão aqui expostos. Em primeiro lugar, não há propriamente sistema tributário *nacional*. [...] Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne condições para ser considerado *nacional*. E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e existe em todas as federações – não chega a, por si só, dar tal caráter ao *sistema*. Para que este pudesse ser reputado nacional, seria necessário que o legislador que o plasma também revestisse a mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do sistema tributário”. Para Ataliba, “a principal solução, portanto, para assegurar o caráter nacional do sistema constitui-se em ‘manter os princípios constantes da Constituição de 1946 que ‘asseguravam’ a unidade econômica, política e jurídica do país””. (ATALIBA, *Sistema...*, p. 222-224, p. 226-227).

CPMF, e com as alterações realizadas na época pelos artigos 75, 80, 84, 85 e 90. Tema que se julga sempre atual em face das dificuldades históricas da saúde pública no Brasil) do ADCT.

Dos dispositivos concentrados no Capítulo do Sistema Tributário Nacional pode ser focado o artigo 145, porquanto deste irradia o feixe de possibilidades instituidoras de tributos ali nominados, máxime com relação aos impostos (artigos 153 a 156). Eis sua redação

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

I - impostos;

II - taxas,¹³⁵ em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O contido no sobredito artigo comporta diversas problematizações, dentre as quais: Qual a essência das exações nele previstas? Seu conteúdo permite a obtenção do conceito de tributo? Ele lista as espécies tributárias de maneira exaustiva, exemplificativa ou uma terceira hipótese?¹³⁶ Existe relação entre as exações deste dispositivo e aquelas contidas no artigo 149 da CR? Em caso positivo, quais?

De imediato inicia-se com a indagação: “O conteúdo do artigo 145 da CR permite a obtenção do conceito de tributo?” Ou, “o sistema de direito constitucional positivo permite a obtenção do conceito de tributo?” Conceito e não definição de tributo. A Constituição não define tributo.¹³⁷ Do fato de a Constituição não definir tributo, não se segue o fato de não ser possível obter à luz da razão o conceito constitucional de tributo. A partir da reunião dos elementos mais gerais distribuídos pelo Texto constitucional

¹³⁵ A exação prevista no artigo 236 da CR está de acordo com o perfil constitucional das taxas: “Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. [...] § 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro”. Conforme doutrina e jurisprudência as custas judiciais e emolumentos extrajudiciais relativos aos serviços notariais e registrais têm reconhecida natureza de taxa, portanto, tributo. Em particular, o contido na ADIn nº 1.378-5-ES.

¹³⁶ Terceira hipótese aqui mencionada para evitar a falácia denominada bifurcação ou preto e branco, que ocorre na situação em que são apresentadas apenas duas alternativas, quando em verdade poderiam existir ou existem outras. O presente estudo não tem por objeto procurar uma terceira hipótese.

¹³⁷ De um modo geral, a doutrina entende que não é tarefa do direito positivo definir tributo. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza: “Frisamos que a Constituição brasileira não estabeleceu explicitamente o que vem a ser tributo. Andou bem, neste particular, já que não é tarefa da lei – muito menos da Lei Maior – expender definições. Definir é missão da doutrina. A lei deve mandar, proibir ou facultar, nunca teorizar. Quem teoriza é o doutrinador, com o instrumental que lhe é fornecido pela Ciência (no caso, pela Ciência do Direito). De modo que, corretissimamente, o constituinte – em outras passagens da Carta Suprema tão especioso e minudente – resistiu à tentação de conceituar tributo.” CARRAZA, Curso de direito constitucional..., p. 352.

forma-se o conceito. Dele determina-se a definição e a extensão do conceito e as espécies, ou seja, a discursividade se apresenta através da linguagem sintaticamente articulada.

Com uma certa frequência, encontram-se trabalhos de cunho científico (alguns com discurso sobre a necessidade de uso rigoroso da linguagem) que, ao chegarem no momento de definir as categorias trabalhadas, utilizam como sinônimos os termos ‘conceito’ e ‘definição’. Para não incorrer nesse mesmo equívoco, desde logo deve ser realizada a determinação dos termos.

A palavra ‘conceito’, de maneira ampla, pode ser associada à ideia ou representação do objeto que na filosofia corresponde à primeira operação intelectual, isto é, a simples apreensão.¹³⁸ Na lógica, seu sentido de ideia geral e abstrata elaborada pelo intelecto contém elementos como compreensão e extensão. Além dessa, pode-se classificar o conceito em concreto e abstrato.

Neste trabalho, será utilizada a palavra ‘conceito’ no sentido de ideia geral e abstrata ou representação do objeto elaborada pelo intelecto, dotado de compreensão (certas características, perfeições ou qualidades),¹³⁹ extensão (aplicáveis a certo número de coisas) e predicabilidade (modo de se atribuir uma ideia a um ente ou o modo como os conceitos se predicam a um ente).¹⁴⁰

A compreensão de um conceito é representada pela reunião dos caracteres que irão compor a definição, isto é, a definição do conceito. Esta noção impõe que sejam

¹³⁸ JOLIVET, *Curso...*, p. 31. Este autor resume as operações do espírito, relacionando-as com as correspondentes expressões verbais: 1ª) Apreensão x Termo; 2ª) Juízo x Proposição; 3ª) Raciocínio x Argumento. Humberto Ávila escreveu: “as normas constitucionais atributivas de competência, quando indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência, estabelecem conceitos”. (ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 107, p. 95-109, ago. 2004, p. 96).

¹³⁹ Segundo Geraldo Ataliba, “dentro do sistema jurídico, isolamos tudo que diga respeito a tributo, tomando o conceito de tributo como fulcro de aglutinação” devidamente organizada. ATALIBA, *Do sistema...*, p. 230. Diz Jacques Maritain que a “compreensão de um conceito” está representada pela sua “amplitude em relação às *notas* que o caracterizam”. As notas nada mais são do que os aspectos, caracteres ou elementos cognoscíveis “que o espírito nele discerne e que lhe pertencem necessariamente”. Essas notas são constitutivas da essência do conceito, significando que suas inteligibilidades ensejarão a possibilidade de apreensão da essência ou natureza do conceituado. A extensão de um conceito é “sua amplitude em relação aos indivíduos (ou, mais geralmente, aos objetos de pensamento) aos quais se aplica e agrupa em sua unidade”. A extensão “decorre inevitavelmente da abstração, e que pressupõe a compreensão do conceito”, manifestando sua universalidade. MARITAIN, *Elementos II...*, p. 46 e p. 48 (o itálico está no original).

¹⁴⁰ MONDIN, *Curso...*, p. 83. ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 15. MARITAIN, op. cit., p. 46 e p. 48. E, TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 74. Denominam-se categoremáticas ou predicáveis: gênero, espécie, diferença específica, próprio, acidente.

indicadas as características do tributo. A partir das características, a reflexão será capaz de orientar seu sentido.

Já a extensão do conceito representa a classe, o grupo de coisas ou entidades a que se estende este conceito. Para demonstrar a extensão de um conceito, tome-se a classificação dos impostos que podem ser instituídos.¹⁴¹ Classificação dos impostos com relação, *v.g.*, à pessoa política titular ou se separar nominalmente por classes os impostos arrolados na Constituição. O conceito constitucional de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza terá maior compreensão que o conceito constitucional de imposto, porém aquele terá menor extensão que este. Por sua vez, o conceito constitucional de imposto sobre a renda terá maior compreensão que o conceito constitucional de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, porém menor extensão que este.

O conceito constitucional de tributo, do ponto de vista da extensão, convém a impostos, taxas, etc. Mas o conceito constitucional de imposto não convém à taxa. O mesmo ocorre, *v.g.*, com o conceito constitucional de imposto sobre a renda, *tout court*, que não convém ao conceito constitucional de II. Ambos possuem as notas distintivas do conceito constitucional de imposto, mas outros elementos estabelecem a diferença específica entre esses entes.

Com base nas premissas anteriormente apresentadas, se simplesmente é afirmado, por hipótese cerebrina, que tributo é relação jurídica, o universo jurídico teria natureza jurídico-tributária. É que nesse caso, o conceito, ao ser econômico na quantidade de palavras que o compõe, emprestaria uma extensão incomensurável. Maior a quantidade de seres alcançados pelo conceito. No exemplo, todas as relações jurídicas.

¹⁴¹ CARVALHO, *Curso...*, pp. 23, 60 e 69. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a partícula “instituir” identifica o aspecto normativo do tributo e que estabelece a obrigação. Este autor elenca seis acepções à palavra tributo: 1) “quantia em dinheiro”; 2) prestação relativa a um dever; 3) direito subjetivo do sujeito ativo; 4) “relação jurídica”; 5) “norma, fato e relação jurídica”, *Ibid.*, p. 19-24. A instituição dar-se-á necessariamente através de lei ordinária (artigo 150, inciso I da CR) ou lei complementar (*v.g.*: artigos 148, incisos I e II; 154, inciso I da CR). Em que pese o autor assinalar que o ato legislativo próprio para a “imposição tributária” é a lei ordinária (e medida provisória conforme admitiu o STF na ADIn nº 1.417-MC/DF.), pois é o instrumento “mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos” (ao instituir o tributo, constará da regra-matriz: 1) na hipótese: os critérios material, espacial e temporal. 2) no consequente normativo: os critérios pessoal e quantitativo), aponta que são sete os “instrumentos introdutórios de normas jurídicas, previstos nos incisos do artigo 59 da Constituição Federal”. Quanto ao aspecto dicotômico, já disse Karl Engisch que “a regra jurídica consta de hipótese legal e consequência jurídica”. (ENGISH, *Introdução...*, p. 31).

Ao contrário, joeirando os elementos contidos no Texto constitucional, de maneira expressa ou pressuposta, vão-se apartando aqueles que se afeiçoam ao perfil que a conclusão conceituará como tributo.

Cezar Saldanha Souza, em tese de Livre Docência em Direito Tributário, cujo título é *Da Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias no Brasil*, disse que, “do exame da natureza jurídica da filiação a um órgão da previdência social é que consigo atingir a contribuição previdenciária e de análise desta, concluir pela sua natureza jurídica”. Este critério não colide com o sustentado no presente trabalho, ao contrário, complementa-o, pois analisar a filiação é investigar o vínculo, e vínculo é relação jurídica no caso citado.¹⁴²

A afirmação de Cesar Saldanha Souza apresenta um caminho para a identificação da natureza jurídica da contribuição previdenciária. Mesmo que a tese desenvolvida tenha sido sob a égide da Constituição anterior, o seu valor filosófico e metodológico permanece atual. Refere-se “ao exame da natureza jurídica da filiação a um órgão da previdência”, como meio para atingir um fim, ou seja, a descoberta da natureza jurídica da “contribuição previdenciária”. Em que consiste a “filiação a um órgão da previdência”? Ou mais especificamente, em que consiste uma “filiação”? Das diversas maneiras possíveis de explicar, o termo ‘relação’ parece revelar-se de maneira direta e imediata. No detalhe, a expressão ‘relação jurídica’, considerando que a filiação se constitui em um vínculo com um órgão previdenciário. Da descoberta da natureza jurídica da relação igualmente jurídica, surpreende-se a contribuição previdenciária em sua dimensão, conseqüentemente jurídica.

Mutatis mutandis, a Constituição ao ser interpretada sistematicamente, revela que indefectivelmente o tributo se origina em uma relação jurídica entre uma pessoa política (possível a delegação da capacidade tributária ativa)¹⁴³ e um particular. Mas

¹⁴² SOUZA JÚNIOR, *Da natureza...*, p. 11.

¹⁴³ A Constituição prevê: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: [...] 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. Art. 167. São vedados: [...] VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º; 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. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: [...] VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. 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: [...] § 2º - A

restringir apenas a isso implica no problema da extensão do conceito que irá alcançar todos os “seres ou objetos de pensamento”, que contiverem estas notas. É verdade que o número de notas teve um pequeno aumento, comparativamente ao exemplo anterior que se restringia apenas à relação jurídica.

Outro elemento inteligível na relação jurídica entre a pessoa política e o particular, é o fato de a obrigação decorrer, não da convenção das partes, mas de lei. A exigência de lei consta, *v.g.*, dos artigos 148, 149, 149-A, 150, inciso III, 195, §6º e 212, §5º, todos da CR, bem como do artigo 74 do ADCT à época da CPMF. A compulsoriedade revelada decorre, portanto, não da participação voluntária do particular perante a pessoa jurídica de direito público interno. Não é fruto de um acordo de vontades que dá nascimento à obrigação, que por sua vez estaria de acordo com o escalonamento hierárquico das normas. A obrigação decorre da realização de ato ou participação de fato jurídico *lato sensu*, pelo particular, preenchendo neste momento todos os requisitos previstos no plano normativo.¹⁴⁴

Cumprir observar que o disposto no §6º do artigo 150 da CR, introduzido pela EC nº 3, de 17 de março de 1993, articula as palavras impostos, taxas e contribuições relacionando-as à obrigação tributária e outras categorias desta natureza. É bem verdade que na parte final utiliza as expressões ‘tributo’ e ‘contribuição’, mas aqui deve ser destacada a necessidade de lei específica e de que as categorias presentes nos dispositivos sejam próprias para os tributos.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Mas essas considerações, ainda não têm o condão de apresentar o desenho do

proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos” (os itálicos não estão no original).

¹⁴⁴ Hans Kelsen estabelece como nota distintiva central entre a obrigação nascida por força de contrato e a obrigação tributária que nasce por força de lei, exatamente a sua fonte. No contrato o devedor participa da criação da obrigação, na tributação o “indivíduo é obrigado sem a sua vontade, ou até mesmo contra ela” – heteronomia. Diz o autor “O contrato – a criação contratual de obrigações – corresponde ao princípio da autonomia. [...] a ordem de tributação, a obrigação do contribuinte é determinada por uma norma secundária de cuja criação o sujeito a ser obrigado não participa. [...] É este antagonismo entre autonomia e heteronomia que constitui o fundamento para a distinção entre Direito privado e público”. KELSEN, *Teoria geral do...*, p. 204.

conceito constitucional de tributo, porquanto existem situações como a da expropriação de gleba utilizada para o cultivo de plantas psicotrópicas, sem que o proprietário seja indenizado, e o de confisco, constitucionalmente previsto, de qualquer bem apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins.¹⁴⁵ Nos dois casos, a relação jurídica de expropriação e confisco tem, na polaridade ativa, o Estado e, na passiva, o particular que tem sua propriedade atingida em razão de atividade ilícita. Especificamente o fato ilícito é componente da hipótese normativa.

Ao passo que nos dispositivos mencionados¹⁴⁶, ao contrário, os fatos lícitos integram seu pressuposto (exercício do poder de polícia; prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviços públicos específicos e divisíveis; obra pública da qual tenha decorrido valorização imobiliária; intervenção no domínio econômico; interesse das categorias profissionais ou econômicas; custeio do serviço de iluminação pública; importação, exportação; renda; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas; transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores; propriedade predial e territorial urbana; transmissão; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; folha de salários, rendimentos do trabalho; receita bruta ou faturamento; lucro; atos praticados pelos serviços notariais e de registro e movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira).

O conceito constitucional de tributo que se pretende alcançar é composto de vários elementos. Se respeitados teóricos, sob o ângulo da teoria geral do direito tributário, sustentam que a natureza jurídica do tributo se identifica com o objeto da

¹⁴⁵ CR: “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias”.

¹⁴⁶ Artigos 145 a 162, 212, §5º, 236, 239 e 240 da CR, bem como o artigo 74 do ADCT e modificações posteriores.

prestação pecuniária, apegar-se somente a esse aspecto faz surgir o problema de que outras situações jurídicas estão revestidas da mesma similitude, pois têm o dinheiro como objeto. O mesmo equívoco ocorreria em buscar na relação jurídica, *per se*, a natureza do tributo (Estado, *lato sensu*, no pólo ativo, ou a quem ele delegar, e o particular no pólo passivo).¹⁴⁷

Tanto na questão do objeto da prestação jurídica quanto na relação jurídica, o obstáculo está representado por situações outras que não caracterizam o tributo e contêm ambos os elementos. Nessa conjugação entre prestação (compulsória como todas as prestações) jurídica em dinheiro e relação jurídica entre Estado e particular enquadram-se não só os tributos, mas também, *v.g.*, as multas, as obrigações oriundas de convenção entre as partes e as indenizações por dano.¹⁴⁸

Agora, não admitir a identificação do tributo com os dois elementos (prestação jurídica em dinheiro e relação jurídica entre Estado e particular), pura e simplesmente, não significa que os mesmos não emprestem relevância na construção pretendida, mas apenas que, isoladamente, são insuficientes. Ao contrário, pode-se afirmar que ambos os elementos determinam, por abstração, a exclusão de outras situações em que tais características não estejam presentes. Aí reside o ponto em que as duas características passam a ser consideradas como formadoras de uma “específica classe de relação jurídica” que afeta o conceito constitucional de tributo.¹⁴⁹

As relações jurídicas tributárias, por serem oriundas de uma “endonorma”, somente poderão ter descrito, na hipótese, fato lícito (“que não acordo de vontades”, identificável pelos critérios material, espacial temporal)¹⁵⁰, pois os fatos ilícitos residem no suposto da “perinorma”, designações de Carlos Cósio a que Paulo de

¹⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 34 e p. 36-37. Para este autor: “É que o dever-de-pagar-tributo decorre de uma *norma-de-conduta*, a *norma de tributação*. [...] Neste trabalho empregaremos o termo significando ou *norma* ou *prestação* e será muito fácil, pelo contexto, deduzir qual o sentido da palavra no arrazoado em questão”, pois, ao invocar Lourival Vilanova, “se a norma é dever-ser, é dever-ser de algo”. Pelo desenvolvimento da Ciência do Direito, nos é apresentado que o dever-ser revela-se sob três modalidades (modais deônticos): proibido, permitido, facultado, não muito distante do previsto no Livro I do Digesto de Justiniano, D. 1.3.7.: “O mérito da lei é este: mandar, proibir, permitir e punir”, p. 45.

¹⁴⁸ CARVALHO, *Teoria...*, p. 88-89. Sobre tributos, multas, obrigações convencionais e indenizações por dano: CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 55. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 380. ATALIBA, *Hipótese ...*, p. 36. CARVALHO, *op. cit.*, p. 89-90, corroborando Ataliba.

¹⁴⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 91-92.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 113. Na linguagem utilizada por Paulo de Barros Carvalho, “configuração estática” (endonorma = hipótese + consequente) e “configuração dinâmica” (quando a relação jurídico-tributária se instaurar pela ocorrência de fato típico), *Ibid.*, p. 97-101.

Barros Carvalho emprestou sua adesão.¹⁵¹ Os fatos lícitos descritos terão como limites os “princípios retores da atividade impositiva do Estado”, dentre os quais os da igualdade e da capacidade contributiva.¹⁵²

Esse conceito de tributo, apresentado em suas linhas mais gerais auxilia na formação da ideia perseguida. Por outro lado, confirma o apresentado anteriormente quando foi citado o caso da expropriação de bens utilizados para o cultivo ilegal de plantas psicotrópicas. Lá se arrolaram dispositivos constitucionais contempladores de exações baseadas em fatos ilícitos.

Com o joear dos elementos integrantes do sistema constitucional tributário, pode-se, na busca do conceito constitucional de tributo, classificá-los com critérios que impõem limites positivos e critérios que impõem limites negativos. Quer dizer, alguns elementos integram o conceito por pertencerem à sua natureza jurídica, outros, não participam não só por serem estranhos, mas também por incompatíveis com a ideia constitucional de tributo. Aplicando essa classificação, com base no critério da limitação positiva, tem-se a classe das relações jurídicas entre Estado e particular, cujo objeto é uma prestação jurídica em dinheiro, decorrente de fato lícito não oriundo de

¹⁵¹ Ibid., p. 52 e p. 91. Aqui cumpre registrar o seguinte. Paulo de Barros Carvalho identifica a endonorma com a norma secundária e a perinorma com a norma primária. São suas as palavras: “A teoria egológica do Direito, magistralmente exposta pelo jus-filósofo argentino Carlos Cossio, se bem que não coincida, em alguns pontos, com a teoria de Kelsen, cogita do Direito representado por meio da chamada norma dupla ou norma complexa, passando a desdobrá-la funcionalmente, para efeito de estudo mais aprofundado do fenômeno jurídico. [...] em termos gerais, contudo, tomada em linha de conta a observação dos autores citados, muita coisa em comum existe nas obras de Kelsen e de Cossio, mesmo porque, em derradeira análise, esse último aceita muitas das posições fundamentais do mestre de Viena”, Ibid., p. 45 e p. 47. COSSIO, Carlos. *La causa y la comprensión en el derecho*. 4. ed. Buenos Aires: Juarez Editor, 1969, p. 151: “La norma secundaria contiene la representación del deber del súbdito y la norma primaria contiene la representación del juez, a saber, la sanción”. Baseado nessas premissas, Cossio, ainda que busque estabelecer as diferenças (o que não será examinado neste trabalho para não fugir do tema principal) entre norma primária e perinorma, e norma secundária e endonorma, o fato é que nas duas primeiras (perinorma e norma primária) ele associa a sanção, e, nas duas últimas (endonorma e norma secundária) a uma conduta, Ibid., p. 151-153. Ocorre que Hans Kelsen efetivamente atribuía a norma primária uma infração e a norma secundária uma determinada conduta. Todavia, já não é mais possível realizar tais associações. É que Kelsen, posteriormente, mudou de entendimento, concluindo exatamente o contrário: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado”. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181. Igual observação faz o tradutor desta obra na página IX. Todavia, o aqui registrado jamais invalidaria as lições de Paulo de Barros Carvalho, porquanto o relevante é o cerne da norma jurídica e o contexto em que o estudo é apresentado.

¹⁵² HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas. o sistema tributário brasileiro*. 2. ed. rev. e aum. Tradução Dorival Teixeira Vieira. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.], p. 19: “Numerosos autores buscam o princípio da capacidade contributiva, não somente através da imposição de tributo que assegure a igualdade do sacrifício – noção que leva em conta o esforço do contribuinte em função do seu consumo – mais ainda e sobretudo através da tributação que assegure o mínimo de sacrifício, quer dizer, entrave o menos possível o mecanismo e o desenvolvimento da produção”.

acordo de vontades. E, com base no critério da limitação negativa, as multas, indenizações, obrigações, oriundas de convenção entre as partes, as indenizações por dano, butim de guerra em pecúnia, valores monetários vacantes ou jacentes, valores doados ou meras entradas de caixa, restariam fora do conceito de tributo, mas teriam a função didática de, metaforicamente falando, desenhar os limites do ser do tributo a partir de si, e com auxílio do não ser do tributo.

Também poderão ser admitidos limites positivos ou negativos que afirmem ou que neguem determinados caracteres relacionados ao conceito de tributo. Como exemplo, citam-se os apontados por Adão Sérgio do Nascimento Cassiano,

Presente a lição doutrinária e o disposto no art. 3º do CTN, observa-se que toda requisição de dinheiro promovida pelo Governo entre seus governados, que não seja preço, multa, indenização, botim de guerra em pecúnia, valores monetários vacantes ou jacentes, valores doados ou meras entradas de caixa, será juridicamente uma requisição tributária e submete-se ao regime jurídico dos tributos.¹⁵³

Depreende-se da transcrição a diversidade de situações consistentes em exigência estatal de dinheiro. Naturalmente cabe ao intérprete identificar a natureza jurídica de cada uma delas, decorrendo da aplicação da interpretação sistemática identificar o regime jurídico aplicável a cada uma das hipóteses elencadas.

Da citação retro, deve ser abstraída a referência da parte “e o disposto no art. 3º do CTN” (pela razão que estabelecerá, na premissa primeira, uma definição e não necessariamente um conceito, ademais contemplada no plano infraconstitucional), sendo as demais passíveis de identificação com o sistema constitucional tributário, de maneira direta e imediata.

Como se depreende das exações pecuniárias constantes do subsistema constitucional tributário, elas decorrem de fatos lícitos.

Assim, linhas atrás quando do exemplo hipotético, restritivo, de que tributo seria relação jurídica, *tout court*, o conceito foi reduzido a duas palavras: ‘relação’ e ‘jurídica’. As notas até agora apontadas consolidam-se em: relação jurídica entre Estado e particular, dinheiro, compulsoriedade, instituídas em lei e não por acordo de vontades, e fato lícito. Esse conjunto de notas deve ser separado de outras situações que contêm algumas delas e não representam necessariamente um tributo ou seu

¹⁵³ CASSIANO, *Direito...*, p. 55. No mesmo sentido: COELHO, *Curso...*, p. 380. ATALIBA, *Hipótese...*, p. 36. Este, classificando em quatro as hipóteses de comportamento consistente em entregar dinheiro ao estado: “a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo”. E, por último, CARVALHO, *Teoria...*, p. 89-90, corroborando Ataliba.

conceito no plano constitucional, como foi o exemplo da expropriação prevista no artigo 243 da CR. Neste último caso, a distinção reside, por exemplo, na ilicitude do fato e em ser um bem imóvel, conforme consta do *caput* e de seu parágrafo único. Confirma-se, portanto, que a ‘licitude do fato’ é mais uma nota integrante da construção do conceito de tributo a partir da Constituição. As anteriores lições dos filósofos fornecem critérios em que se analisa a relação para descobrir a natureza jurídica da exação pecuniária e, da análise do número de notas integrantes do conceito, delimitar-se-á a compreensão e a extensão ao número de entes e objetos a serem alcançados.

A pluralidade de notas torna previsível que o entendimento doutrinário não é unívoco com relação ao conceito e definição de tributo ou a alguns de seus caracteres.¹⁵⁴

Quanto à questão da compreensão e da extensão do conceito de tributo, a partir da nota inicial, somaram-se outras. Em resumo: 1) relação jurídica, excluídas todas as outras relações sem o qualificativo de jurídica (relações sociais, afetivas, etc., às quais o direito não empresta relevância jurídica); 2) entre o Estado e o particular; 3) compulsoriedade; 4) instituição em lei e não por acordo de vontades; 5) obrigação em dinheiro; e 6) fato lícito.

¹⁵⁴ Um breve resumo espelha isso: 1) BECKER, *Teoria...*, p. 237: o tributo é objeto de prestação a ser realizada em favor do sujeito ativo pelo sujeito passivo que tem o dever de prestá-la, etc. 2) ATALIBA, *Hipótese...*, p. 32, p. 34 e p. 41: Os caracteres do tributo para Geraldo Ataliba são “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”. E, ainda, “o direito tributário se forma em torno do conceito de tributo (que é constitucionalmente pressuposto)” e é “como capítulo do direito administrativo”. 3) MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 116: Este, igualmente entende tributo como obrigação. 4) CARVALHO, *Teoria...*, p. 91, p. 97-98: Este autor não concorda que a definição de tributo se restringe a ‘relação jurídica’ (obrigação), mas sim que consiste em uma norma jurídica. Ele chega a esta conclusão, porquê decorreria do fato de que “no tributo se imputa uma consequência (relação jurídica) a um antecedente (suposto), ao menos no que tange a sua configuração estática”. Mas não nega a “específica classe de relações jurídicas” a qual o tributo pertence. 5) CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed. rev. amp. e atual. pela Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 352: “Todavia, cuidando de figuras afins (como a desapropriação, a requisição, o serviço militar, a pena privativa da liberdade, o perdimento de bens, o serviço eleitoral, o serviço do Júri, a pena pecuniária etc.), a Constituição acabou, num verdadeiro jogo de contrastes, por nos oferecer uma *noção geral* de tributo. Temos, pois, que tributo, ao lume de nosso Estatuto Magno, *é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer*. [...] 3. [...] é instrumento de arrecadação, necessário à realização das despesas públicas (arts. 163 e ss., especialmente o art. 167, IV) Deve, pois, ter destinação pública e é de prestação obrigatória, até porque sempre decorre de lei (art. 150, I, da CF)” (Os itálicos estão no original).

Em qualquer conceito existem relações entre (1) compreensão e notas;¹⁵⁵ (2) extensão e indivíduos ou espécies;¹⁵⁶ (3) compreensão e indivíduos;¹⁵⁷ (4) extensão e notas¹⁵⁸ e (5) compreensão e extensão.¹⁵⁹ Aplicados ao presente estudo, são os seguintes exemplos: (1) maior o número de notas, maior a compreensão (relação jurídica obrigacional, prestação em dinheiro, fato lícito, etc.), (2) maior a extensão, maiores as espécies alcançadas (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições), (3) maior a compreensão, menor o número de indivíduos (dentre os inúmeros caracteres apresentados, ao acrescentar que o fato deve ser lícito, as espécies constitucionais que envolvem sanção por ato ilícito ficam excluídas); (4) maior extensão, menor o número de notas (somente relação jurídica entre o Estado e o particular inclui inúmeras espécies constitucionais) e (5) compreensão e extensão relacionam-se de maneira proporcionalmente inversa, *i.e.*, maior o número de caracteres, menor a coleção de espécies constitucionais a formarem determinado conceito, *in casu*, o de tributo.

Foram levantadas as seguintes notas características do conceito de tributo: relação jurídica entre Estado e particular, obrigação de entregar dinheiro àquele, instituído em lei, compulsório e necessidade de fato lícito da conduta.

Diante da questão formulada: “o conteúdo do artigo 145 da CR permite a obtenção do conceito de tributo?”, a resposta é afirmativa e se estende ao empréstimo compulsório (artigo 148 da CR), às contribuições constantes dos artigos 149, 149-A, 195, 232, § 5º, 236, 239, 240 da CR e 74 do ADCT (antiga CPMF), tendo em vista essas apresentarem os caracteres próprios do tributo. São essas as figuras integrantes do conceito de tributo, sob o ponto de vista de sua extensão.¹⁶⁰ Logo, fora da extensão do conceito de tributo estão as requisições estatais de dinheiro tais como multa,

¹⁵⁵ Quanto maior a compreensão de um conceito, maior o número de notas integrantes deste conceito; quanto menor a compreensão de um conceito, menor o número de notas integrantes deste conceito.

¹⁵⁶ Quanto maior a extensão de um conceito, maior o número de indivíduos integrantes deste conceito; quanto menor a extensão de um conceito, menor o número de indivíduos integrantes deste conceito.

¹⁵⁷ Quanto maior a compreensão, menor o número de indivíduos; quanto menor a compreensão, maior o número de indivíduos.

¹⁵⁸ Quanto maior a extensão, menor o número de notas; quanto menor a extensão, maior o número de notas.

¹⁵⁹ Quanto maior a compreensão de um conceito, menor sua extensão; quanto menor a compreensão de um conceito, maior a sua extensão.

¹⁶⁰ Com base nas lições de JOLIVET, *Curso...*, p. 33, pode-se afirmar que do ponto de vista da extensão do conceito constitucional de tributo, o “conjunto de sujeitos a que a ideia convém”, estão representados em uma classificação meramente nominal, pelos impostos (artigos 153 a 156), taxas (artigos 145, inciso II e 236, §2º), contribuições (artigos 145, inciso III, 149, 149-A, 195, incisos I a IV e §4º, 212, §5º, 239 e 240. Mais artigos 74, 75, 80, 84, 85 e 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e empréstimo compulsório (artigo 148), previstos na Constituição.

indenização, obrigações oriundas de convenção entre as partes, butim de guerra em pecúnia, valores monetários vacantes ou jacentes, doações, simples ingressos de caixa, etc.

Resulta desses pressupostos e do número de notas ¹⁶¹ até o momento apresentado, que aos indivíduos¹⁶² e às figuras previstas na Constituição,¹⁶³ convêm o conceito de tributo¹⁶⁴, o que implica reconhecer-lhe o *status* de gênero. Contudo a análise deve prosseguir pela razão de serem possíveis outras angulações.

Paulatinamente, a partir da Constituição, vêm-se identificando notas que se agrupam por suas peculiaridades e afinidades. Para melhor entendimento da matéria, a partir do critério comparativo para encontrar semelhanças e diferenças, surge a característica do ‘conteúdo econômico ou patrimonial’ no conjunto das exações pecuniárias que o Texto constitucional arrola e que se revelam por uma prestação desta natureza. Enfatizar o conteúdo econômico da exação pecuniária induz ao pensamento das origens do tributo, em particular os impostos, cuja função é fiscal ou arrecadatória. Porém são encontradas, nesse sistema, exações pecuniárias cuja função é preponderantemente extrafiscal ou regulatória, como os impostos ligados ao comércio exterior e algumas contribuições.

A relação jurídica entre o Estado e o particular, de natureza compulsória decorrente de fato lícito, porém sem obrigação de prestar em dinheiro, pode ser classificada como tributo? De outra forma: a partir da Constituição, o tributo pode ter prestação *in natura* ou *in labore* (além da já admitida entrega de dinheiro)?

As respostas às perguntas formuladas determinarão notas à construção do conceito constitucional de tributo. Nas espécies tributárias em que a função fiscal arrecadatória predomina, não se justificaria a formulação das perguntas com a mesma intensidade quanto àquela cuja função é preponderantemente extrafiscal ou regulatória. Para Alfredo Augusto Becker, tal fato (existência de tributos cuja função é

¹⁶¹ Relação jurídica entre Estado e particular, com a obrigação de entregar dinheiro àquele, instituída em lei, em que a compulsoriedade está presente, e necessidade de fato lícito da conduta.

¹⁶² Indivíduos aqui, como pertencentes a uma determinada espécie, que pertencente a um determinado gênero, *v.g.* imposto incidente sobre a propriedade imobiliária de Vespasiano localizada em determinada zona urbana e período.

¹⁶³ Impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições.

¹⁶⁴ Não se pode fazer *tabula rasa* do conhecimento prévio ao redigir ou ler este trabalho, sobre a natureza jurídica do tributo. Porém, do ponto de vista metodológico, tanto quanto possível deve-se deixá-lo em suspenso, para aferir a racionalidade do discurso aqui desenvolvido.

eminentemente extrafiscal) demonstra, *per se*, que as “prestações *in natura* e *in labore*” terão caráter tributário (preenchidos os demais requisitos).¹⁶⁵

Porém mais elementos se encontram na doutrina para auxiliar na investigação.

Diz Pontes de Miranda

A importância do regime jurídico do dinheiro ressalta sempre que se atenda à quase-onipresença da prestação pecuniária: [...] nos atos e contratos de direito administrativo [...]

[...]

Longe se está do *omnis condemnatio pecuniaria est* e, por igual, do princípio *a priori* de que toda obrigação se reduz a dinheiro.

[...]

A dívida pecuniária é dívida do *valor* da quantidade devida, e não dívida de determinada moeda ou de quantidade de determinada espécie monetária. Ainda que se diga que o pagamento há de ser em notas de mil cruzeiros, a dívida é de valor, a despeito da cláusula.¹⁶⁶

Extrai-se da transcrição, dentre outras, as seguintes lições: 1) Nem toda obrigação se traduz em dinheiro. 2) O dinheiro enfocado através de seu regime jurídico tem o seu destaque em face de sua funcionalidade perante as inúmeras prestações pecuniárias decorrentes das relações jurídicas de cunho patrimonial.

À luz dos ensinamentos de Pontes de Miranda, Alfredo Augusto Becker sustenta que a “dívida pecuniária (dever de prestação em dinheiro) pode derivar da *transformação* de uma prestação originariamente *in natura* ou *in labore* [...], motivada pela função econômica do dinheiro que pode servir de substitutivo de toda e qualquer prestação de outra natureza”.¹⁶⁷ Por essa razão, Becker atribui à desapropriação, requisição e serviço militar a “natureza de prestação jurídica tributária *in natura* e *in labore*”.¹⁶⁸

¹⁶⁵ BECKER, *Teoria...*, p. 570-571. Segundo Ubaldo César Balthazar, “as imposições internas, sob o aspecto econômico, evoluíram lentamente, passando de prestações em trabalho (*tributum in labore*) para prestações em espécie (*tributum in natura*) e depois em dinheiro (*tributum in pecúnia*)”, BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 20.

¹⁶⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, v. 1: parte geral, p. 93, p. 95 e p. 97.

¹⁶⁷ BECKER, *Teoria...*, p. 576. CARVALHO, *Teoria...*, p. 103, observa de maneira crítica: “[...] peca por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes. Sejam as prestações em dinheiro, ‘*in natura*’ ou ‘*in labore*’, é fundamental estabelecer tratamento diferenciado, que deverá iniciar-se pela própria designação. Não compreendemos, assim, que A. A. Becker possa vir a abrangê-los numa só figura, sem sacrifício da própria precisão terminológica que entende essencial ao estudo de qualquer ciência”, BECKER, *op. cit.*, p. 103-104.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 578.

Esse entendimento de Alfredo Augusto Becker não é compartilhado por diversos doutrinadores, entre os quais, Paulo de Barros Carvalho.¹⁶⁹ Observe-se que Becker afirma de maneira categórica que “dívida pecuniária” é sinônimo de “dever de prestação em dinheiro”. Nesse particular, se aí permanecesse, não existiria o conflito doutrinário de que ora se trata, e tributo, em seu entendimento, por ser prestação pecuniária, seria sempre em dinheiro. Ocorre que o tributarista gaúcho trata de hipóteses que possam decorrer de “*transformação* de uma prestação originariamente *in natura* ou *in labore*”, por uma causa exógena à natureza da prestação, qual seja, “a função econômica do dinheiro que pode servir de substitutivo de toda e qualquer prestação de outra natureza”.¹⁷⁰

Exemplo de prestação *in labore* seria o serviço militar. Dispõe a Constituição: “Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei”. Pelos elementos constantes do subsistema constitucional tributário, não há predicação de tributo ao ‘serviço militar’ ou a outra prestação *in labore*. Tampouco há previsão na Constituição de regra autorizativa expressa para que o Estado institua e o administrador exija tributo cuja prestação seja *in labore* ou *in natura*. E, no particular, com a licença dos que pensam em contrário, a partir da Constituição em vigor, para admitir a natureza constitucional de tributo ao serviço militar, o sistema constitucional tributário deveria prever explicitamente ou possibilitar implicitamente tal ilação. Não se está falando da possibilidade, ou não, de serem consideradas tributo as prestações *in natura* ou *in labore*, no âmbito da doutrina do direito tributário, em particular em uma construção de uma teoria geral da tributação. E aqui, apenas mais algumas linhas para evitar ambiguidades. Como a proposta deste item é construir o conceito de tributo a partir da Constituição, não pode ser negado o fato de em algum momento ser inserido no Texto dispositivo fixando natureza tributária para as obrigações cuja prestação não seja pecuniária. Nessa hipótese, o cientista do direito estaria limitado a discordar através da racionalidade e rigorismo de seu discurso de tal predicação.¹⁷¹

¹⁶⁹ CARVALHO, op. cit., p. 103-104.

¹⁷⁰ BECKER, op. cit., p. 576. CARVALHO, op. cit., p. 103, observa de maneira crítica: “[...] peca por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes. Sejam as prestações em dinheiro, ‘in natura’ ou ‘in labore’, é fundamental estabelecer tratamento diferenciado, que deverá iniciar-se pela própria designação. Não compreendemos, assim, que A. A. Becker possa vir a abrangê-los numa só figura, sem sacrifício da própria precisão terminológica que entende essencial ao estudo de qualquer ciência”, CARVALHO, *Teoria...*, p. 103-104.

¹⁷¹ E, pelo critério de exclusão, o conceito constitucional de tributo não se estende a determinadas situações, que mesmo tendo algumas semelhanças, as diferenças impedem a identidade. É o caso da expropriação, da prestação do serviço militar, do serviço eleitoral e da participação do conselho de sentença no tribunal do júri, etc.

Retornando ao pensamento de Becker, gize-se que a questão se concentra na possibilidade de uma transformação de uma prestação (*in natura* ou *in labore*) em outra (pecuniária), em razão da funcionalidade do dinheiro. Nesse particular, não há como deixar de acompanhar a crítica de Paulo de Barros Carvalho: “peca por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes”.¹⁷²

Apenas para argumentar, entende-se que possa ocorrer a conversão de uma prestação *in labore* ou *in natura* para uma prestação pecuniária. Mas isso é *posterius*. Essa problemática consiste em poder distinguir com clareza a diferença específica de prestações que estão debaixo do mesmo gênero. Se prestação em si possui determinada natureza, por óbvio não decorre dessa afirmação que todas as prestações terão a mesma natureza. Isso poderia ocorrer se não houvesse a complexidade das relações humanas. Mas a realidade mostra que partindo-se dos dados do plano sensível, pela abstração alça-se ao plano inteligível e, no mundo do pensamento, classifica-se a partir das diferenças.

A transformação aludida, do ponto de vista semântico, demonstra a mudança de natureza. Logo, ou é prestação pecuniária, originariamente falando, ou por conversão. Em qualquer hipótese o resultado é uma prestação pecuniária. E tributo é obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária. Não é prestação não-pecuniária.¹⁷³

Cumpra observar que a metodologia para identificar o conceito de tributo a partir da Constituição, deve levar em consideração o fato de que os dispositivos anteriormente citados integram o sistema constitucional tributário. Esse se relaciona com outros sistemas e todos integram o sistema jurídico ou ordenamento jurídico nacional.

Conduzindo o pensamento por esse caminho, o sistema constitucional tributário não está segregado do conjunto, isto é, dos demais sistemas que integram o sistema constitucional como um todo.

Do sistema constitucional e da teoria geral do direito decorre a compreensão de que as obrigações cujas prestações não sejam pecuniárias distinguem-se dos tributos.

¹⁷² CARVALHO, op. cit., p. 103, observa de maneira crítica: “[...] peca por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes. Sejam as prestações em dinheiro, ‘in natura’ ou ‘in labore’, é fundamental estabelecer tratamento diferenciado, que deverá iniciar-se pela própria designação. Não compreendemos, assim, que A. A. Becker possa vir a abrangê-los numa só figura, sem sacrifício da própria precisão terminológica que entende essencial ao estudo de qualquer ciência”, Ibid., p. 103-104.

¹⁷³ BERLIRI, Antonio. *l'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV*: nell'opera di Bartolo di Sassoferrato. Milano: Giuffrè, 1997, p. 15. Berliri observa que a importância da prestação tributária em dinheiro adquiriu maior relevância na realidade econômica moderna, não era assim na economia medieval, onde a prestação *in natura*, dentre outras, possuía *status* semelhante a prestação pecuniária, p. 15.

A interpretação necessária para a construção do conceito está atenta à lição da doutrina no particular. Com Alfredo Augusto Becker acerca do “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”.¹⁷⁴, com Claus-Wilhelm Canaris no sentido de que “o papel do conceito de sistema”, segundo ele, é “traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica”.¹⁷⁵

Exatamente nesse sistema é que se encontram, exemplificativamente, o “princípio republicano”, o “princípio da federação”¹⁷⁶ e a “autonomia municipal”, cuja relevância os doutrinadores são categóricos em admitir em uma interpretação sistemática, a fim de compreender-se o tributo e o fenômeno da tributação.¹⁷⁷ E, a partir do contexto constitucional e através da interpretação sistemática alcança-se mais adequadamente o conceito constitucional de tributo e os elementos inteligíveis que irão compor as suas notas.¹⁷⁸ Enfim, a compreensão do tributo e das suas espécies.¹⁷⁹

¹⁷⁴ BECKER, *Teoria...*, p. 104.

¹⁷⁵ CANARIS, *Pensamento...*, p. 23 (Os itálicos estão no original).

¹⁷⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4 ed. reescrita e atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 109 e p. 111: “[...] a discriminação constitucional das rendas tributárias constitui um dos aspectos fundamentais da própria disciplina do federalismo. [...] É verdade que através das participações diretas em resultados de arrecadações ou indiretas em fundos de participação, foi dado à Federação brasileira o caráter de federalismo cooperativo”. Sobejamente conhecidas as repartições dos impostos (Artigos 157 a 162 da CR e, *v.g.*, artigos 82 e 91 do ADCT), registram-se contribuições como a CIDE prevista no artigo 177, §4º (acrescentado pela EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001) que por força do artigo 159, inciso III (acrescentado pela EC nº 44, de 30 de junho de 2004) e §4º (acrescentado pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003), todos da CR, da competência impositiva da União, parte da arrecadação será destinada aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ou, ainda, os casos do estatuído no artigo 80 do ADCT, que trata da antiga CPMF e cuja parcela seria para integrar o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

¹⁷⁷ Neste sentido: CARVALHO, *Teoria...*, p. 81 e CARRAZZA, *Curso...*, p. 47-109, p. 110-145 e p. 146-170. Constituição Federal: “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:”. Ou seja, República como “Forma de Governo”, e Federativa como “Forma de Estado” federal. SOUZA JÚNIOR, *O Tribunal...*, p. 133. Apenas um exemplo de cada: da República se extrai a igualdade; da discriminação de rendas, o desenho da Federação brasileira reconhece a autonomia dos Estados e Municípios frente à União, dentro dos limites fixados pela Constituição.

¹⁷⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p. 40-46, maio 2003, p. 45, “[...] o desenho, o modelo normativo possível do tributo está no texto da Constituição.” O “arquétipo do tributo pode ser alterado por EC, exceto o princípio específico de cada figura tributária”.

¹⁷⁹ ARISTÓTELES, *Metafísica*, 1038a 5, p. 383: “... el género no existe en absoluto fuera de las especies consideradas como pertenecientes a él ...”. SOLAGES, *Iniciação...*, p. 145: “... nossos pontos de vista do real podem ter uma maior ou menor *extensão*, visando um domínio restrito ou campos mais e mais vastos. Quando o campo de nossas visões é estreito, vemos numerosas particularidades e sua *compreensão* é grande; quando se estende, as minúcias diluem-se e a compreensão delas diminui, mas nossa noção aplica-se agora a realidades bem mais numerosas: a extensão e a compreensão variam em razão inversa em si. O máximo de compreensão é a apreensão individual, do concreto enquanto tal; pelo contrário, desde que usamos a abstração, as noções que concebemos evadem-se para o geral, o universal, mas passam a abranger então um maior número de objetos. Em igual sentido, Goffredo Telles Júnior, “quanto maior a extensão (quanto maior o número de seres a que se estende o conceito), menor a compreensão (menos inteligível, pode menos ser conhecido pela inteligência); sendo verdadeira a leitura inversa”. (TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 74).

Nessa linha, se do Texto supremo o conceito de tributo identificado é de maior extensão e menor compreensão, a análise, por exemplo, da CIDE, instituída pelo artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, incidente sobre os valores pagos a título de *royalty*, revelará ser este indivíduo um tributo cujo entendimento é de maior compreensão e de menor extensão em relação à própria espécie a que pertence. A intensidade da compreensão permitiu a apreensão do objeto como indivíduo (*v.g.*: CIDE - Royalties). Se há um consenso de que a Constituição não cria tributos, mas apenas outorga a competência impositiva, não será encontrada no Texto constitucional uma coleção de indivíduos, mas os gêneros e espécies a que pertencem. Caberá ao legislador infraconstitucional instituir tributos através de lei. E, mesmo assim, a expressão instituir tributos entendida *in abstracto*, pois *in concreto*, somente quando da realização de fato típico.

Dessa feita, é possível encontrar os indivíduos em relação às suas espécies constitucionais. Eis alguns exemplos: 1) CIDE-Royalties instituída no plano infraconstitucional é indivíduo em relação à espécie CIDE prevista no artigo 149 da CR, 2) IPTU-territorial do Município de Porto Alegre é indivíduo em relação à espécie IPTU-territorial prevista no inciso I do artigo 156 da CR, 3) imposto sobre a renda incidente sobre salários é indivíduo em relação à espécie IR-renda¹⁸⁰ prevista no inciso III do artigo 153 da CR.

Ademais, é possível estabelecer a partir da Constituição uma relação entre gênero, espécie e indivíduo, *v.g.*: CIDE prevista no §4º do artigo 177 da CR (introduzida pela EC nº 33, de 2001),¹⁸¹ é espécie em relação ao gênero CIDE previsto no artigo 149 da CR. E, é espécie em relação à sua lei instituidora (plano infraconstitucional). Esta CIDE instituída no plano infraconstitucional é indivíduo em relação à espécie prevista no §4º do artigo 177 da CR. Por fim, o IPI incidente sobre pregos, etc., é indivíduo em relação à espécie IPI contida no inciso IV do artigo 153 da CR, que pertence ao gênero tributo.

¹⁸⁰ IR-renda para traduzir o previsto no inciso III do artigo 153 da CR (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) especificamente na parte relativa a renda.

¹⁸¹ “Art. 177. Constituem monopólio da União: [...] § 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: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; 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.”

A busca dessa relação entre gênero, espécie e indivíduo, reunirá objetos com várias características comuns e irá separar as que não são afins. Agrupamento e separação de objetos. Agrupamento dos objetos que estão relacionados entre si por características comuns a determinado grupo ou classe e separação dos objetos que não comungam das semelhanças em questão. A reunião dos conceitos do gênero e das espécies permitirá a repartição em “conjuntos parciais coordenados e subordinados”. Dessa ordenação entre si dos conceitos relacionando gênero e espécie resultará evidenciada a classificação dos tributos.¹⁸² Enfim, o método de classificação ou distribuição em classes dos tributos aqui é determinado pelo gênero e pelas espécies, evidenciando as relações conceptuais entre os conceitos envolvidos (tributo, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e as mais variadas contribuições).

Para a construção de um conceito constitucional de tributo, Heleno Taveira Tôrres entende que devem ser levados em consideração diversos fatores. A começar pelo preâmbulo da própria Constituição (“Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, ...”) que teria instituído um “Estado Social de Direito”. Esta previsão pela sua localização revelaria uma função hermenêutica cuja relevância não deveria ser descurada. Prosseguindo, salienta que se deve partir dos regimes dos tributos existentes no Texto constitucional, aplicáveis a cada uma das espécies tributárias para o alcance do conceito constitucional de tributo.¹⁸³ E, para a consecução dos direitos sociais no estado social, há, segundo Becker, necessidade de “intervenção do Estado na economia”.¹⁸⁴

A ser considerada a noção de regime jurídico como o conjunto de regras que disciplinam uma conduta ou uma categoria jurídica (no caso dos tributos), a natureza do que (tributo) é submetido a determinado regime não pode ser alterada por este. Homem submetido a regime totalitário, liberal ..., sempre será homem. Em outras palavras, entende-se que o regime não tem o condão de modificar a natureza da exação tributária. O contrário não necessariamente será verdadeiro, ou seja, o tributo, por seus caracteres, impõe um regime mínimo. Nesse caso, poderá ocorrer de se identificar pelo regime jurídico algo que pertença à natureza jurídica que está sendo estudada, *per accidens* ou *per se*. Essa parece ser uma via indireta. Melhor a via direta, quer dizer,

¹⁸² LALANDE, André. Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 1993, Verbetes ‘Classe’ e ‘Classificação’, p. 165.

¹⁸³ TÔRRES, H. T., *Conceito de tributo...*

¹⁸⁴ BECKER, *Teoria...*, p. 541.

compreender a natureza pela contemplação e investigação da essência. É que o ser do tributo é necessário, e o regime jurídico é contingente. Nessa linha, o tributo é aquilo que ele tem de permanente em si, ao passo que o regime jurídico, em regra, tem por si a contingência.¹⁸⁵

A simples afirmação de que os diversos dispositivos constitucionais citados contemplam espécies tributárias, não pode ter pretensão de rigorismo, pois não o demonstraria e partiria afirmando: tal exação pecuniária é espécie do gênero tributo. Mas, permitindo-se uma visão não isolada, mas sobre o todo que tem sido exposto, o ato de razão movimentou-se em um ir e vir. Colhendo-se os resultados através desta prática, inegavelmente concebe-se uma ideia de tributo a partir da Constituição.

A partir da leitura do Texto constitucional e em razão do articulado nos escritos, é construída a ideia de tributo, e não deixa de provocar uma imagem no intérprete. A ideia como representação intelectual do objeto, e a imagem como representação do objeto sensível (Texto constitucional na ordem escrita, isto é, no papel).¹⁸⁶

O tributo decorre da “manifestação da soberania do Estado” que está submetido às próprias leis.¹⁸⁷ E, de maneira concreta, o tributo decorre de uma relação jurídica entre o Estado como titular da competência impositiva e integrante da polaridade ativa (ou outro Ente por delegação da capacidade tributária ativa), e o particular, na polaridade passiva. Prevenindo-se quanto às importações acríticas da doutrina estrangeira, por pertencerem a realidades que em muitos pontos são diferentes da brasileira, é didática a lição de Augusto Fantozzi, para quem “l'autoritatività della prestazione costituisce quindi un elemento essenziale del tributo”.¹⁸⁸ Aí se surpreende o tributo como uma emanção da soberania estatal, utilizado em suas funções fiscais e

¹⁸⁵ Diz-se em regra tem por si a contingência, porquanto o regime constitucional dos tributos submete-os a legalidade disposta no inciso I do artigo 150 da CR. Esse dado contribui para o perfil do regime jurídico dos tributos. Todavia, tal não é contingente, mas sim necessário, pois considerado como um direito e garantia individual o inciso IV do §4º do artigo 60 da CR veda sua abolição.

¹⁸⁶ Poderia-se dizer da ideia ou conceito constitucional de tributo: a imagem oriunda preponderantemente da imaginação do que dos sentidos, sendo que de ambos, a visão apenas concorreu para identificar os tipos gráficos. Ocorre que a palavra imagem aqui deveria ser usada somente no sentido largo, contrariando a linha adotada neste trabalho. Porquanto a tradição reserva as palavras ideia e conceito a “simples representação intelectual de um objeto”, enquanto que imagem “é a representação determinada de um objeto sensível”. (JOLIVET, *Curso...*, p. 33). Pois, inexistente conhecimento e conceito intelectual direto acerca do “singular como tal”. Este é objeto de sensação. Da imagem sensível é que por abstração chega-se a conceitos, dentre os quais o de singular. (MARITAIN, *Elementos II*, p. 64-65 e p. 67.

¹⁸⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 18.

¹⁸⁸ FANTOZZI, *Diritto ...*, p. 44.

extrafiscais.¹⁸⁹ O interesse público predominante, ao ser exercida a sobrenia do Estado, fica submetido a restrições. Atuam as limitações ao poder de tributar e os limites de intervenção do Estado na ordem econômica, dentre outros fatores, mantendo o equilíbrio da relação jurídica de tributação.

Se a tradição fixou o entendimento de que o poder de tributar decorre da soberania estatal, a evolução da doutrina há algum tempo tem demonstrado que outros aspectos são relevantes para perfeita identificação do fenômeno. Como diz José Souto Maior Borges, “no Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força [...] para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas”.¹⁹⁰ Antes, Albert Hensel já havia dito, “Il diritto tributario costituzionale si occupa dunque meno del potere tributario in sè, che delle sue limitazioni, allo scopo di costituire un metodico sistema tributario complessivo”.¹⁹¹

A questão de o tributo decorrer da soberania do estado, mas ter como seu contrário os limites ao poder de tributar,¹⁹² ou restrições da intervenção do estado no domínio econômico, por exemplo, não retira aquele elemento (soberania do estado) historicamente estabelecido. Ante as conquistas dos contribuintes, hoje se pode falar das limitações a que o estado deve se submeter. A feliz expressão de José Souto Maior Borges soma-se à observação dos demais doutrinadores: o “poder de fato” que se converteu em “poder jurídico”.

E juridicizado o poder, para exercê-lo, seu detentor submete-se ao ordenamento jurídico. Também nesse encontra seus limites.

¹⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese ...*: “A tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É, também, forma de controle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento – deliberado ou não – de estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão”, p. 10.

¹⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. “Em suma, o poder tributário é considerado, como o poder de polícia, o poder penal, o poder judiciário, uma das múltiplas manifestações do poder geral do Estado. [...] Deve ser evitado o emprego da expressão *soberania tributária* ou *soberania fiscal*, encontrada em certos autores, para designar o poder tributário. [...] Em países de estrutura federativa, como o Brasil, o poder tributário está repartido entre as unidades da federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). [...] No sistema federativo brasileiro, os Estados-membros não são soberanos no sentido que empresta ao conceito de soberania a teoria política; gozam apenas de relativa autonomia; [...] Nos Estados federais existe apenas a soberania do Estado central [...]. O princípio básico que preside à estruturação do Estado federal é a repartição de competências [...]”, *Ibid.*, p. 13 e p. 15-17.

¹⁹¹ HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Traduzione Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956, p. 32.

¹⁹² O poder de tributar atingiu há muito tempo determinado grau de universalidade. O Estado não pode prescindir desta espécie de receita, por sinal, tendente a ser a mais relevante. Mesmo em países com cultura jurídica diversa da brasileira, a realidade é semelhante: GELFAND, M. David; MINTZ, Joel A.; SALSICH JR., Peter W. *State and local taxation and finance in a nutsheel*. 2 and. St. Paul: West Group, 2000, p. 7, “The power to tax is an inherent attribute of state authority.”

A Constituição, ao outorgar a competência impositiva, e a lei, ao instituir o tributo, *in abstracto*, nos dois momentos apresentarão os diversos elementos da estrutura da exação pecuniária. Mais ou menos conforme a espécie tributária, esses elementos estarão na Constituição e na lei, em sua totalidade.

Entende Sacha Calmon Navarro Coelho, que “o momento jurídico para a apreensão do conceito de *tributo* é o da imposição do dever”.¹⁹³ Essa perspectiva consiste em um enfoque dinâmico e empírico da essência do tributo.¹⁹⁴

Ocorre que o enfoque do presente trabalho persegue o conceito de tributo pressuposto no Texto constitucional, quer em seus aspectos explícitos ou implícitos.

Assim, com base nas notas analisadas, a compreensão do conceito constitucional de tributo contém os seguintes caracteres: em decorrência da soberania do estado, este se submetendo aos limites constitucionais, pode instituir tributo que é obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária,¹⁹⁵ compulsória, instituída em lei,¹⁹⁶ não sendo sanção por ato ilícito.¹⁹⁷

Aqui uma observação: afirmar que o tributo é manifestação da soberania do estado, em outras palavras, derivado da manifestação da competência impositiva, não é mera retórica. Quer dizer, dentre as várias possibilidades, o estado só pode instituir tributo de sua competência. Isso não apresenta objeções e é pacífico junto à doutrina. Contudo a questão que emerge é: exação pecuniária instituída a partir da usurpação de competência tributária alheia é tributo? Se efetivamente for da essência do tributo o derivar da competência impositiva do estado, fruto de sua soberania, parece que não será tributo, ou será usada a palavra ‘tributo’ por antonomásia imperfeita. E, aqui considerá-lo tributo porque de resto apresenta seu delineamento ¹⁹⁸ é discurso que não corresponde à essência. Se o fosse, seria devido. Tanto quanto não se identificam com a essência constitucional do tributo as multas, as indenizações, os preços, etc.

Assim, qual a essência¹⁹⁹ das exações previstas no artigo 145 da Constituição? A

¹⁹³ COELHO, *Teoria...*, p. 109 (Os itálicos estão no original).

¹⁹⁴ Apenas deve ser esclarecido que empírico aqui, não no sentido de conhecimento vulgar, mas conhecimento ainda científico, mas com base em dados da realidade concreta ou da experiência, onde se encontram os entes em seu estado de individualidade.

¹⁹⁵ Prestação como objeto de obrigação que é vínculo jurídico = relação jurídica, logo o tributo não será o objeto da prestação: dar, ou entregar determina quantia em dinheiro, mas a própria obrigação.

¹⁹⁶ É da essência, mas também diz de seu regime jurídico.

¹⁹⁷ Todas as previsões constitucionais relativas às espécies tributárias, não fazem menção à sanção ou penalidade.

¹⁹⁸ O regime aplicado foi o dos tributos e sua denominação corresponde a uma de suas espécies.

¹⁹⁹ JOLIVET, *Curso...*, p. 274. “Tomada em seu sentido estrito, a essência é aquilo pelo qual uma coisa é o que ela é e difere de qualquer outra (animal racional exprime a essência do homem, quer dizer, aquilo

de tributo. Como tributo também são as exações derivadas desse dispositivo e constante dos artigos 153 a 156 e 236 da CR. Em última análise, as espécies, impostos, taxas e contribuição de melhoria são tributos porque a autoridade da Constituição assim o determina, e de maneira expressa. E uma das consequências possíveis desta afirmação é que se a Constituição expressamente denominasse tributo o que até então a doutrina discordasse, em princípio esta inserção no Texto constitucional seria considerada como exação tributária caso participasse da ideia de tributo. Mais precisamente, o novo ocasionaria um ajuste na ideia constitucional de tributo se a sua essência permitisse a identificação com os caracteres do conceito constitucional de tributo e não meramente a sua denominação.

Na tarefa empreendida, está pressuposta a unidade do sistema jurídico, mas como pode ser observado, a análise do conceito constitucional de tributo faz parte do esforço investigativo. A análise que decompõe o todo em partes, contudo, não é suficiente. Esta deve ser utilizada juntamente com a síntese. Da correlação dos processos de análise e síntese, ficará estabelecido que “o conhecimento do todo é tão essencial para o das partes quanto o conhecimento das partes para o do todo”.²⁰⁰

E, trilhando o caminho em busca de uma síntese conceitual, paralelamente ao processo de análise, a síntese permite a obtenção do conceito constitucional de tributo pela recomposição das partes analisadas. Opera-se, agora, o inverso das partes investigadas. Será reconstruído “o conjunto com os componentes”, que forma o todo. Mas, como adverte Bruno de Solages, a “análise não é uma divisão aritmética nem a síntese, uma adição”, pois, se assim o fossem, ao simples “adicionar partes” analisadas, “todas as ordens de reconstrução seriam equivalentes”. Razão pela qual, encontra-se “na síntese mais que a simples soma das partes, a saber, justamente o que as coordene – sua unidade, sua ordem – e dá-se até o caso de serem as partes, na síntese, diversas do que eram no estado isolado, porque ela pode unir diferenciando os elementos que engloba”.²⁰¹

Assim, a partir da análise do Texto constitucional, conforme já citado, o conceito de tributo apresenta as seguintes notas: obrigação, que como tal é relação jurídica entre

pelo qual o homem é homem). É esta essência que formula a definição pelo gênero próximo e diferença específica”.

²⁰⁰ SOLAGES, *Iniciação...*, p. 193-194.

²⁰¹ *Ibid.*, p. 193-194. Didático os exemplos deste autor: “um automóvel não se reduz às peças que o compõem, amontoadas ou armadas de qualquer jeito; mais ainda, que um vivente dissecado não se recompõe”.

o estado²⁰² e o particular, decorrente de lei,²⁰³ cuja prestação é pecuniária (em dinheiro) decorrente de fato lícito.

Com base nessas notas, é possível “enunciar universalmente de um universal”, o que, para Aristóteles,²⁰⁴ é formular uma proposição universal. O tributo é um conceito universal. E proposição é uma expressão verbal de um juízo. Assim, neste trabalho se conclui que o conceito de tributo, do ponto de vista de sua compreensão, revela-se através da seguinte proposição universal:

“O tributo é toda obrigação que tem por objeto uma prestação pecuniária (em dinheiro) decorrente de fato lícito legalmente previsto (em que a vontade do contribuinte não participa na elaboração dos textos de lei e por via de consequência, na criação da norma jurídica, característica da heteronomia. Daí a compulsoriedade citada por diversos doutrinadores), cujo vínculo *iuris* se estabelece entre o estado (via de regra, salvo nas hipóteses em que há delegação da capacidade tributária ativa) e o particular (contribuinte)”.

A dedução de uma proposição universal de um conceito universal (gênero e espécie) realizada acima é de que tributo é um conceito universal e que, ao utilizar-se a palavra ‘todo’, estabeleceu-se a universalidade da proposição. Aliás, proposição universal afirmativa.

Os caracteres inteligíveis que compõem as notas apontadas anteriormente dão amplitude à compreensão do conceito de tributo a partir da Constituição, derivando a fixação da amplitude da extensão do mesmo conceito, sob o qual se agrupam as espécies (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições).

Nesse momento, cumpre lembrar a lição de Jacques Maritain: “qualquer natureza pode apresentar-se ao espírito sob *vários* aspectos inteligíveis, correspondendo cada um deles a uma ideia em nós”.²⁰⁵

Assim, pode-se concluir que não existe um conceito único a ser extraído da Constituição. Mas que se deve estar de acordo com os elementos inteligíveis que irão compor as notas do conceito. Bastará a ausência ou o acréscimo de uma nota para que se modifique o conceito, ainda que fique semelhante.

²⁰² Via de regra, salvo nas hipóteses em que há delegação da capacidade tributária ativa.

²⁰³ Em que a vontade do contribuinte não participa na elaboração dos textos de lei e por via de consequência, na criação da norma jurídica, característica da heteronomia. Daí a compulsoriedade citada por diversos doutrinadores.

²⁰⁴ ARISTÓTELES, *Organon*: II, 17b, p. 131-132 (De Interpretatione ou De Enuntiatione).

²⁰⁵ MARITAIN, *Elementos II*, p. 101 e p. 103.

E o artigo 145 da CR lista as espécies tributárias de maneira exaustiva, exemplificativa, ou uma terceira hipótese?

A resposta foi dada anteriormente quando citada a extensão do conceito constitucional do tributo. Porém é oportuno neste momento verificar mais alguns detalhes.

A lista de espécies contidas no artigo 145 da CR não é exaustiva. Então seria exemplificativa? Sim e não. Sim, se considerada que as demais espécies possíveis deverão estar na Constituição de maneira expressa. Não, se se levar em conta que o caráter exemplificativo permitisse a instituição de outras espécies elaboradas pelo legislador infraconstitucional, a partir de sua criatividade ou de elocubrações doutrinárias, ainda que deduzidas pela razão derivada da Constituição, mas sem previsão expressa desta. Do contrário, teria de se admitir a outorga de competência impositiva e discriminação constitucional de rendas em estado federal como o brasileiro, no âmbito infraconstitucional, o que não é condizente com o sistema vigente.

Admitida a natureza exemplificativa nos termos anteriormente mencionados, passa-se à sua demonstração.

Estabelecido o que é conceito e que ele é dotado de compreensão e extensão, foram apresentados os diversos caracteres que compõem o conceito constitucional de tributo, para ser possível a determinação de sua definição.

Agora, no que tange à extensão de um conceito, entende-se que as espécies tributárias contidas no artigo 145 da CR não se esgotam nelas. Isso acarreta que a coleção de espécies submetidas ao gênero tributo é bem maior. É o que se deduz da análise da redação do *caput* do referido dispositivo: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir *os seguintes tributos*” (Os itálicos não estão no original). Decompondo este todo, especificamente o *caput* no qual está a cláusula ‘poderão instituir os seguintes tributos’, ao menos duas interpretações podem ser extraídas.²⁰⁶

A Constituição usa a expressão ‘os seguintes tributos’ e não a expressão ‘os tributos são os seguintes’, que, não sendo a mesma coisa, não são convertíveis entre si.

²⁰⁶ GRECO, *Contribuições...*, p. 80. Cumpre registrar o entendimento divergente de Marco Aurélio Greco com relação à expressão “seguintes tributos” e o que vem depois dela, contida no artigo 145 da CR. Segundo este autor, o dispositivo “está dando o gênero (‘seguintes tributos’) e as espécies” (impostos, taxas e contribuição de melhoria).

A diferença entre as redações é gritante. Na primeira, isto é, naquela prevista na Constituição, ‘os seguintes tributos’ não corresponde a uma proposição universal afirmativa ‘todos são’. Ao contrário, mesmo que não utilizada a palavra ‘alguns’, é razoável deduzir-se da redação ‘os seguintes tributos’ uma proposição particular afirmativa.

Mesmo na ausência dos quantificadores ‘todos’ e ‘alguns’ utilizados por Aristóteles em sua doutrina é possível a análise da proposição. A proposição formada de maneira adequada contém sujeito e predicado. A proposição ‘os seguintes tributos’ pode ser considerada bem formada se, ao ser analisada, for considerado o verbo com função de predicado (‘seguintes’) e tributos como sujeito. Não está explícito o quantificador ‘alguns’, mas ele se deduz da proposição, sob pena de torná-la sem sentido. Então o quantificador está oculto.

Enquanto a proposição ‘os tributos são os seguintes’ contém um sujeito (os tributos) e predicado (a palavra ‘seguintes’ diz respeito a impostos, taxas e contribuição de melhoria). Nessa também não está explícito o quantificador ‘todos’, mas ele se deduz da proposição, sob pena de igualmente torná-la sem sentido. Então o quantificador está oculto.²⁰⁷

Ora, não conduzindo a razão dessa maneira, ou seja, desprezando os quantificadores lógicos ainda que ocultos, restaria a pergunta: quantos?

Da análise da proposição ‘dos seguintes tributos’ resultaria a pergunta: quantos seriam os seguintes tributos? A ela se responde: três.

E, da proposição ‘os tributos são os seguintes’, seria formulada a seguinte pergunta: quantos são os tributos? três.

As respostas são as mesmas, as perguntas são diferentes.

Logo, o pleno sentido da proposição aparece quando da utilização dos quantificadores lógicos, ainda que de forma oculta.

Ou então, a parte constante do artigo 145 da CR, ‘os seguintes tributos’ ganharia uma possível outra interpretação: esses três tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) previstos na Constituição podem ser instituídos. Porém os outros tributos não previstos na Constituição, mas que são tributos (sabe-se lá por quê? Porque a doutrina entenda ou a legislação infraconstitucional preveja!), não é permitida sua instituição. Contudo, se possível esta interpretação, ao menos não parece razoável.

²⁰⁷ CIRNE-LIMA, C. R. V., *Dialética ...*, p. 50-51.

Resta, então, considerar o contido no artigo 145 da CR como uma previsão não exaustiva de espécies tributárias.

Conjugando este entendimento com o elenco dos critérios compreensivos do conceito constitucional de tributo, resultará admitir que a extensão do conceito constitucional de tributo comporta uma coleção de espécies além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria. Somente. Isso, se focado o texto do artigo 145 da CR. Se interpretado o contexto do qual foram retirados os critérios da compreensão do conceito constitucional de tributo, o resultado é o mesmo, mas por caminhos diversos. E, o conjunto do texto e do contexto citados permitirão concluir que as contribuições também possuem natureza tributária.

Ainda que, já de alguma forma percebida essa afirmação, é preciso demonstrá-la plenamente. É que os lampejos de percepção decorrem de ter sido estabelecido o gênero. Como a interpretação sistemática enseja a presença do todo, e uma boa parte foi analisada, encontradas as espécies, tem-se o gênero. Isso, porém, poderia ensejar a objeção de que ausente a análise das contribuições, o gênero estaria comprometido. Entende-se não ser isso plausível porque a análise dos enunciados normativos não compreende somente os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, mas todo o enunciado normativo. Além do que, para que algumas espécies sejam isoladas, pressupõe-se que outras foram deixadas de lado no estudo. Isso implica ter presente que a razão as analisou, ainda que não as tenha explicitado em sua plenitude.²⁰⁸

De outra parte, a conclusão não é diferente partindo da cláusula ‘os seguintes tributos’. É que, ao se indagar: “Quais”? (como prefere Marco Aurélio Greco),²⁰⁹ a resposta seria: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Desse modo, resulta extrair a resposta da própria pergunta. E, senão isso, estar-se-á tratando da extensão do conceito de tributo e não de sua compreensão. Aí surge um problema: como podemos determinar a extensão de um conceito antes de determinar os caracteres de sua compreensão? Parece que o mais adequado é encontrar as características da compreensão do conceito para, somente então perquirir sobre sua extensão.

Representa ser mais adequado indagar: “O quê”? Aí a investigação e a análise são da quiddidade, da essência, da compreensão do conceito ou ideia, não de sua extensão.

²⁰⁸ CIRNE-LIMA, C. R. V., *Dialética ...*, p. 50 e p. 229.

²⁰⁹ GRECO, *Contribuições ...*, p. 80.

Então, da análise realizada até este ponto, define-se²¹⁰ tributo como: ‘Tributo (1) é toda (2) obrigação (3) pecuniária, (4) instituída em lei, (5) não constituindo sanção por ato ilícito, (6) devido ao estado (ou a quem for legalmente por ele delegado) pelo particular, (7) com a finalidade imediata de arrecadar ou regular e com a finalidade mediata de poder realizar seus fins (do Estado).’

A partir dessa definição, as partes contidas no todo têm o seu sentido determinado:

1) É ‘toda’: quantificador lógico que estabelece uma proposição universal afirmativa.

2) ‘Obrigação’: porque há uma relação jurídica com um “comportamento obrigatório”.²¹¹

3) ‘Pecuniária’: porque em dinheiro.

4) ‘Instituída em lei’: por força do disposto nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I da CR, e não por convenção das partes.

5) ‘Não constituindo sanção por ato ilícito’: a distribuição de competências e rendas expostas pela Constituição. 5.1) Quanto aos impostos, prevê fatos econômicos que denotam exteriorização de riqueza caracterizada como capacidade contributiva. 5.2) As taxas são devidas pela prestação de serviço público ou pelo exercício do poder de polícia. 5.3) A contribuição de melhoria decorre da associação de obra pública cujo ônus foi assumido pelo ente mais a valorização imobiliária. 5.4) Os empréstimos compulsórios serão instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. 5.5) As contribuições têm seus recursos destinados às finalidades previstas expressamente na Constituição: social (geral e para seguridade social), de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, e têm diversos elementos associados, tais como: destinação e finalidade específicas.

²¹⁰ A definição “é uma oração que significa o que é o sujeito”. ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 15.

²¹¹ CARVALHO, *Curso...*, p. 25. Diz este autor: “Comportamento obrigatório”, cujo objeto é uma prestação pecuniária e não uma “prestação voluntária”.

6) ‘Devido ao estado (ou a quem for legalmente por ele delegada²¹² a capacidade tributária ativa) pelo particular’: O estado é o sujeito ativo da relação jurídica (credor) e o particular é o sujeito passivo da mesma relação (devedor).²¹³

7) ‘Com a finalidade imediata de arrecadar²¹⁴ ou regular,²¹⁵ e a finalidade mediata de poder realizar seus fins’: Aqui está presente a finalidade ou causa final. Não se deve olvidar que a causa final não está presente na redação do artigo 3º do CTN que define tributo. Ao contrário, o Modelo de Código Tributário, preparado para o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, em seu Título I, Capítulo II, em seu artigo 13 contempla a finalidade. “Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.²¹⁶

Dada a definição de tributo a partir da compreensão dos caracteres do conceito constitucional, tem-se a essência do definido.

Se é verdade que todas as exações que a Constituição nomina de ‘impostos’, ‘taxas’, ‘contribuição de melhoria’ e ‘empréstimo compulsório’ têm em comum os predicados que representam as propriedades ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’,

²¹² Delegação da capacidade tributária ativa, e descentralização da prestação do serviço público. Leciona Adão Sérgio do Nascimento Cassiano que “o poder público pode criar instrumentalidades próprias para prestação do serviço, caso em que não há transferência (da titularidade, como mais adiante observa o autor) do exercício do serviço público, mas mera descentralização”. Ocorrendo a delegação mediante concessão ou permissão através de licitação, nos termos do artigo 175 da CR, aí então ocorrerá transferência do exercício do serviço público. Concluindo o autor que a mera descentralização não retira a qualidade de poder público do Estado, resultando que qualquer requisição de dinheiro, realizada por este ou por uma de suas instrumentalidades (autarquias, etc.) terá natureza tributária. No entanto, a cobrança sendo realizada por uma concessionária ou permissionária de serviço público, poderá ser taxa ou tarifa, conforme opção destas. CASSIANO, *Direito...*, p. 60-61.

²¹³ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação”.

²¹⁴ Arrecadar, *v.g.*: IR e IPI (CR: “Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:), das taxas (instituídas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição), contribuição de melhoria (decorrente de obras públicas) e empréstimos compulsórios”.

²¹⁵ Regular *v.g.*: II e IE (§1º do art. 150 c/c §1º do art. 153 da CR), taxas (em razão do exercício do poder de polícia), e CIDE.

²¹⁶ SOUZA, Rubens Gomes. *Reforma ...*, p. 19. Segundo o professor Cezar Saldanha Souza Júnior, em aula dos Cursos de Mestrado e Doutorado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, na referida definição de tributo teríamos presente no comportamento regrado: causa material (“prestaciones”), causa formal (“en dinero”), causa eficiente (“Estado, en ejercicio de su poder de imperio”) e causa final (“cumplimiento de sus fines”). MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. rev. aument. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 627. Nesta obra, o conteúdo do transcrito artigo 13, encontra-se adaptado ao vernáculo.

‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’, então tais exações caem debaixo do conceito constitucional de tributo.

A razão é que é verdade que todas as exações que a Constituição nomina de ‘impostos’, ‘taxas’, ‘contribuição de melhoria’ e ‘empréstimo compulsório’ têm em comum os predicados que representam as propriedades ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’,

Implica que tais exações caem debaixo do conceito constitucional de tributo.

Ademais, se as expressões ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’ são predicados que exprimem propriedades que em conjunto representam o conceito de ‘tributo’, então o quantificador universal ‘todo’ é aplicável ao âmbito do conjunto de predicados que exprimem tais propriedades.

É o caso de as expressões mencionadas serem predicados que exprimem propriedades que em conjunto representam o conceito de ‘tributo’.

Inferese que o quantificador universal ‘todo’ é aplicável ao âmbito do conjunto de predicados que exprimem as propriedades referidas.

4.4.1.2 Das Contribuições

Analisada a Constituição para identificar e compreender o conceito de tributo e fixar-lhe a extensão, chega o momento de fazer o mesmo com as contribuições em geral (aquelas em existem evidências para acreditar que são tributos e não outras). Afasta-se de imediato a contribuição de melhoria, haja vista integrar o contido no artigo 145 da CR e pacíficas são a doutrina e a jurisprudência sobre sua natureza tributária. Além do que já foi objeto de análise no item anterior.

Ao manifestar-se sobre o artigo 149 da CR, Hamilton Dias de Souza diz que o referido dispositivo “dá a disciplina fundamental das contribuições”. Contudo, como essa afirmação consta em trabalho de sua autoria publicado em 1995, entende-se que hoje sua referência permanece atual para com as figuras na época existentes. É que, com a edição da EC nº 39 de 2002, foi outorgada competência aos municípios e ao Distrito Federal para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.²¹⁷

²¹⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 4. ed. Belém: Centro de Estudos de Extensão Universitária,

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Do ponto de vista doutrinário, o razoável e o demonstrável são admissíveis, assim, exemplificativamente, quem busca uma classificação dicotômica dos tributos poderá apresentar suas razões para sustentar que a contribuição do artigo 149-A da CR é um imposto ou uma taxa. Porém a realidade nominal imposta pela Constituição de maneira expressa é que se trata de contribuição. Assim como outras previsões que tratam de contribuições.

Como o presente trabalho está centrado nas contribuições em geral (excluída a contribuição de melhoria pelas razões anteriormente mencionadas), a contribuição do artigo 149-A da CR também está vinculada ao processo reflexivo. Isso quer dizer que as construções acerca das contribuições em geral são aplicadas a esta na medida em que a razão autorizar a dedução.²¹⁸

Nessa linha, formulam-se as seguintes perguntas: Qual a essência das contribuições previstas no artigo 149 da CR? Têm elas natureza tributária? Existe relação entre as exações do artigo 145 da CR e aquelas contidas no artigo 149 da CR?

O começo da análise parte de seu próprio objeto.

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

1995, p. 120. No mesmo sentido decidiu o STF, no RE 138.284/CE, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso.

²¹⁸ Com relação à contribuição confederativa prevista no artigo 8º, inciso IV da CR, a mesma não tem natureza tributária por faltar-lhe ao menos o requisito de ser instituída por lei. E, como diz MELO, José Eduardo Soares de. O salário-educação e as decisões do STF em matéria de contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 221: “todas as contribuições estão sujeitas integralmente ao princípio da legalidade”. É que no dispositivo citado está estabelecido que a sua instituição será por assembleia geral. O STF não reconheceu a natureza tributária da contribuição confederativa. RE 302.513 AgR/DF e RE 198.092/SP, Relator Ministro Carlos Velloso. Paulo de Barros Carvalho diz, “o texto constitucional não é o núcleo jurídico adequado para a criação de tributos. [...] Essa providência esdrúxula, entretanto, acabou acontecendo”. Na página seguinte extrai duas interpretações possíveis “uma delas há de reconhecer que, nesta hipótese, a Constituição de 1988 instituiu diretamente um tributo chamado *contribuição confederativa*. Outra, quem sabe mais consistente, entenderá que o constituinte outorgou competência aos sindicatos para instituir o tributo, completando sua regra-matriz ao estabelecer a base de cálculo e a alíquota aplicável”. CARVALHO, *Curso...*, p. 57-58 (Os itálicos estão no original).

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.

Em uma classificação nominal do contido no artigo 149 da CR, as contribuições dividem-se em: 1) contribuições sociais, 2) contribuições de intervenção no domínio econômico (*v.g.*, IAA, IBC, AFRMM, SEBRAE)²¹⁹ e 3) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômica ²²⁰ (*v.g.*, OAB, Conselho Regional de Contabilidade)²²¹.

²¹⁹ No RE 396.266/SC, relator Ministro Carlos Velloso, o STF enquadrou a contribuição ao SEBRAE como CIDE. No RE 138.284/CE, relator Ministro Carlos Velloso, o STF enquadrou as contribuições para o IAA e ao IBC como tendo natureza tributária.

²²⁰ A contribuição sindical tinha natureza tributária até o advento da reforma trabalhista realizada pela Lei nº 13.467/2017 que alterou a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (artigos 545, 578, 579, 582, 587 e 602). Nesse momento destaca-se o *caput* do art. 545: “Os empregadores ficam obrigados a descontar da folha de pagamento dos seus empregados, desde que por eles devidamente autorizados, as contribuições devidas ao sindicato, quando por este notificados”.

²²¹ No RE 138.284/CE, relator Ministro Carlos Velloso, o STF enquadrou a contribuição para a OAB como tendo natureza tributária. Já o STJ no REsp 462.823/SC, relatora Ministra Eliana Calmon, baseado no entendimento doutrinário de Marco Aurélio Greco não enquadrou a contribuição à OAB no artigo 149 da CR, e tampouco reconheceu natureza tributária à exação. As razões de Marco Aurélio Greco são de que a “OAB tem uma posição diferenciada dentro do sistema constitucional (CF - artigo 133), além de, em razão de sua autonomia e função, não ser um ‘instrumento’ de atuação do União”. GRECO, *Contribuições...*, p. 152. Este mesmo autor na obra citada, à p 151 enquadra no artigo 149 da CR a contribuição sindical. STJ - Contribuição para a OAB é tributo: REsp 463.258/SC, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, j. 06/02/2003, DJ 05/05/2003, p. 231: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO. ANUIDADES DA OAB. CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL. APLICAÇÃO DA LEI N.º 6.830/80. COMPETÊNCIA DA VARA DE EXECUÇÕES FISCAIS DA JUSTIÇA FEDERAL. 1. A ordem dos advogados do Brasil - OAB é uma autarquia profissional de regime especial, cuja natureza jurídica resta assentada na jurisprudência firme dos tribunais superiores (STF e STJ). 2. Deveras, o serviço que presta tem natureza pública federal, porquanto fiscaliza a profissão de advogado, indispensável à administração da Justiça, nos termos do art. 133 da Constituição Federal, consequentemente as contribuições compulsórias que recolhe têm natureza parafiscal e subsumem-se ao regime tributário, salvante o que pertine aos impostos.” STJ - Contribuição para a OAB não é tributo: Embargos de Divergência em REsp nº 463.258/SC, Relatora Ministra Eliana Calmon: “PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO - EXECUÇÃO PARA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DA OAB. 1. A OAB é classificada como autarquia *sui generis* e, como tal, diferencia-se das demais entidades que fiscalizam as profissões. 2. A Lei 6.830/80 é o veículo de execução da dívida tributária e da não-tributária da Fazenda Pública, estando ambas atreladas às regras da Lei 4.320, de 17/3/64, que disciplina a elaboração e o controle dos orçamentos de todos entes públicos do país. 3. As contribuições cobradas pela OAB, como não têm natureza tributária, não seguem o rito estabelecido pela Lei 6.830/80. STF - ADI 3.026/DF, Relator Min. EROS GRAU, j. 08/06/2006, DJ 29/09/2006, Tribunal Pleno: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 1º DO ARTIGO 79 DA LEI N. 8.906, 2ª PARTE. (...) CARÁTER JURÍDICO DA OAB. ENTIDADE PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO INDEPENDENTE. CATEGORIA ÍMPAR NO ELENCO DAS PERSONALIDADES JURÍDICAS EXISTENTES NO DIREITO BRASILEIRO. AUTONOMIA E INDEPENDÊNCIA DA ENTIDADE. (...) 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”. (...) 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênera dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional.

Partindo do citado artigo 149 da CR em direção ao contexto, as contribuições sociais comportam uma subdivisão em: ²²² 1.1) contribuições sociais gerais (*v.g.*, FGTS,²²³ salário-educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC)²²⁴ e 1.2) contribuições sociais para a seguridade social (*v.g.*, COFINS, contribuição ao PIS, CSL)²²⁵.

Posto o objeto, é notório o desencontro das posições doutrinárias, alguns sustentando que as contribuições são tributos,²²⁶ e outros negando²²⁷ esta natureza às

²²² Esta classificação está de acordo com SOUZA, H. D., *Contribuições...*, p. 120-121.

²²³ Existem divergências no plano jurisprudencial e doutrinário, sobre a natureza jurídica do FGTS. A Súmula 210 do STJ, ao fixar em trinta anos o prazo de prescrição à ação de cobrança destas contribuições, afasta o regime jurídico do CTN, cujo prazo é de cinco anos. Assim foi decidido no REsp 621.578/RS. Já Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de BALEEIRO, *Direito...*, p. 1029 e p. 1032, segue o entendimento de que o regime jurídico aplicável à mesma contribuição é o tributário, sobretudo porque a natureza jurídica é de tributo.

²²⁴ Contribuição prevista para compor o fundo (FGTS) previsto no artigo 7º, inciso III da CR. Contribuição social do salário-educação nos termos do §5º do artigo 212 da CR. Contribuições sobre a folha de salários destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical previstas no artigo 240 da CR, *v.g.* SESI, SENAI, SESC, SENAC, exceto a contribuição destinada ao SEBRAE que segundo decidiu o STF no RE nº 396.266/SC, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso, enquadra-se como CIDE. E a antiga CPMF conforme o disposto no artigo 74 (com as alterações realizadas pelos artigos 75, 80, 84, 85 e 90) do ADCT.

²²⁵ Artigos 195 e 239 da CR. PIS como contribuição à seguridade social confirmada pelo STF no RE nº 138.284/CE, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso.

²²⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, co-edição ICET-Fortaleza, 2003.: “A obrigação cuja instituição é permitida pelos arts. 149 e 195 encaixa-se no conceito constitucionalmente pressuposto de tributo e no conceito legal estabelecido nos moldes instituídos pela Constituição”, p. 315. Ainda que à luz da Constituição anterior, é importante recordar o entendimento de ATALIBA, Geraldo. *Programa de integração social – PIS*. São Paulo: Resenha Tributária. 1977.: “Não é difícil demonstrar o caráter tributário das exações criadas pela lei complementar n. 7, destinadas ao programa de integração social”, p. 193. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 16: “as contribuições mencionadas no art. 149 da Constituição se enquadram perfeitamente no conceito jurídico positivo de tributo”. Segundo SOUZA, H. D., *op. cit.*, p. 107-137, arrola, ainda, os seguintes autores, máximes em relação às previdenciárias: 1) Como imposto ou taxa: Alfredo BECKER, *Teoria...*, p. 346 et seq. 2) Como espécie tributária com características próprias: MICHELI, *Corso...*, p. 73. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa, 1969, p. 364 et seq. SOUZA, Rubens Gomes de. A previdência social e os municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 24, [s.d.], p. 237 et seq.

²²⁷ Segundo SOUZA, H. D., *Contribuições...*, p. 107-137, arrola os seguintes autores que entendem que as contribuições não são tributos: Apesar de alguns elementos próprios dos tributos, com eles não se confundem, sendo exações previstas no ordenamento e de caráter compulsório: *Ibid.* (há diferença de função e estrutura entre contribuições e tributos. A contribuição não se caracteriza só pelo seu Fato Gerador mas também por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Exação casual, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. “Por essas razões, aliadas à redação do art. 149 da Constituição Federal que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais tributárias a elas não se aplicam, parece-me que entre nós, não foram essas figuras tratadas como tributos”.) Características: 1) vantagem diferencial obtida pelo particular em decorrência da atividade estatal. 2) maior despesa causada pelo particular, autor afirma que concorda com GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1968, p. 59, aut. e *op. cit.*, p. 112. 3) benefício de um grupo a partir de uma vantagem presumida, aut. e *op. cit.*, p. 113. MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, 1987/1988, p. 1.867). Contribuições em Geral não são tributos. Ruy Barbosa Nogueira, (Contribuições Sociais, Repertório IOB de Jurisprudência nº 01/90, p. 13) Contribuições Previdenciárias não são tributos.

mesmas exações. Ou, ainda, partindo do disposto no art. 149, *caput*, da CR, sustentam: “no Direito Positivo brasileiro não têm as contribuições caráter tributário, embora participem elas, em parte, do regime peculiar aos tributos”.²²⁸

Porém, se é possível indagar se “as contribuições não são tributos e apenas parcialmente submetem-se ao regime jurídico dos tributos”, também é possível indagar se, porventura, não seriam “as contribuições tributos com regime jurídico restrito.

No item que definiu o conceito de tributo, foi examinado o artigo 145 da CR relativamente à sua compreensão e extensão. Naquela oportunidade, a conclusão foi pela afirmativa da natureza tributária das contribuições derivadas do artigo 149 da CR e sua relação com o artigo 145 da CR.

Agora, nessa oportunidade, cumpre explicitar os caracteres da contribuição.

Inobstante não reconhecer natureza tributária às contribuições, o resumo dos pressupostos das contribuições apresentados por Marco Aurélio Greco é valioso porquanto revelam a sua essência com base constitucional.

6.2.8. Elementos básicos do modelo que cerca as contribuições

Nestas várias categorias, as contribuições têm sempre atendido a um modelo de concepção. Este modelo é composto por quatro elementos:

- a) um *grupo*, que pode ser um grupo profissional, social ou um setor econômico;
- b) um *motivo ou razão*, que pode ser uma desigualdade interna ao grupo, uma necessidade de desenvolver o grupo, ou uma necessidade de protegê-lo;
- c) uma *entidade*, que será responsável por cuidar daquele setor, que pode ser uma autarquia federal, um órgão público, enfim, uma entidade; e
- d) a *contribuição*, que pode assumir a condição de fonte de recursos para aquela entidade desenvolver sua função ou pode servir, ela própria, como instrumento de equalização de preços, neutralização de distorções econômicas, e assim por diante.²²⁹

As diferenças: 1) grupo; 2) motivo ou razão; e 3) entidade, somam-se às diferenças antes apontadas; 4) a contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade, representam o modo de ser desta exação.

Compõem ainda a quididade da contribuição, revelada por Marco Aurélio Greco: 5) validação finalística; 6) não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); 7) critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade, do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição

²²⁸ SOUZA, H. D., *Contribuições...*, p. 107-137.

²²⁹ GRECO, *Contribuições ...*, p. 152 (Os itálicos estão no original).

do excesso); 8) vinculação a interesse de um grupo; 9) instrumento de atuação do Estado como agente normativo e regulador em áreas específicas.²³⁰

Relativamente às notas 10) benefício (vantagem) e 11) referibilidade, Marco Aurélio Greco entende que não integram a essência da definição de contribuição.

Ele afirma que pode ou não haver benefício. Terá benefício o empregado, em relação ao pagamento de contribuição previdenciária quanto à aposentadoria, por exemplo. Todavia, nos casos da CIDE, normalmente “não há vantagem auferida pelo contribuinte; ao revés, ele paga e ao mesmo tempo sofre os efeitos e eventualmente as restrições impostas pela intervenção”. Observa, ainda, que com ou sem vantagem, há vinculação de pessoas a um grupo.²³¹

Quanto à referibilidade entre “o contribuinte e a atuação estatal”, ele entende que é direta e não, indireta segundo alguns sustentam.²³² É que a “participação num determinado grupo” é que é fundamental, sucedendo que a referibilidade aí será direta. A atuação estatal é direta ao “grupo como um todo e, sendo todos parte desse grupo, a atuação é-lhes diretamente referida”.²³³

Novamente se está com Marco Aurélio Greco, quanto à sua percepção em capturar as notas distintivas da contribuição como um universal. Ou como se costuma dizer: das contribuições. Resulta que a compreensão do conceito de contribuição tem como características determinantes de sua definição as notas distintivas anteriormente

²³⁰ GRECO, *Contribuições ...*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

²³¹ *Ibid.*, p. 237-238 e p. 243.

²³² Já, SOUZA, H. D., *Contribuições...*, p. 109 e p. 117, aponta como caracteres das contribuições a referibilidade indireta e o benefício real ou presumido: “As taxas e as contribuições são tributos que implicam uma atuação estatal referida ao contribuinte. Nas primeiras, há sempre uma referibilidade direta entre a atividade desenvolvida pelo Estado e o sujeito passivo. Nas segundas, tal referibilidade é indireta, pois a atividade é desenvolvida para atender ao interesse geral, mas provoca um especial benefício a uma pessoa ou a um grupo de pessoas. [...] as contribuições têm como seu pressuposto ou causa, um benefício real ou presumido, que o sujeito passivo auferem em razão de uma determinada atividade estatal”. GAMA, *Contribuição...*: “princípio da referibilidade [...] é determinar o necessário vínculo que deve existir entre a materialidade, os sujeitos escolhidos para o pólo passivo e a finalidade do tributo. [...] liame entre o critério material da hipótese, os sujeitos passivos e a finalidade do tributo”. *Ibid.*, p. 216: “O sujeito passivo das contribuições interventivas deve ser escolhido entre os integrantes do setor da economia sujeito à intervenção. [...] sujeito passivo possível”, p. 159. SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 87 e p. 98: “a hipótese de incidência das contribuições é híbrida (fato composto, estado de fato), ou seja, contém a descrição legislativa não apenas de uma atividade estatal, mas também de um fato da esfera do contribuinte”. “o sujeito passivo de uma contribuição será a pessoa que se beneficia com a atuação do Estado ou a que provoca a ação estatal. (...) O benefício do trabalhador é evidente: basta ver os planos de aposentadoria e seguro de acidentes do trabalho, sem falar do sistema de saúde. Noutra etapa, é evidente que os empregadores provocam a atuação estatal, na medida em que exigem do Estado a adoção de uma política de proteção social, como é o caso típico da aposentadoria, do seguro de acidentes do trabalho e do sistema de saúde”. A referibilidade “não atenta contra a ideia de universalidade no custeio da seguridade social”, *Ibid.*, p. 98.

²³³ GRECO, *Contribuições ...*, p. 243.

elencadas. Aliás, a análise empreendida pelo autor, consistiu também em estabelecer as diferenças das diferenças e se arrisca a dizer, até a última delas. A importância disso é clara. Como as espécies decorrem da divisão do gênero pelas diferenças, a última delas estabelecerá a espécie mais especial, dando maior compreensão sobre a exação.

E, como esse autor mencionou, o benefício nem sempre ocorre, e a referibilidade entre a atuação do estado e o contribuinte é direta para o grupo e, por via de consequência, para todos os seus integrantes. Nesse particular, entende-se que a referibilidade passa a integrar a essência na modalidade direta, ao passo que o benefício é contingente, não sendo, portanto, necessário.

Aí está, talvez, um paradoxo. É que a sede foi saciada na fonte teórica de Marco Aurélio Greco, quanto às características das contribuições. Porém, no presente trabalho, essas foram enquadradas como tributo. Isso não encerra a análise, mas estabelece um delimitador.

Antes de encerrar o presente item, é importante invocar mais uma vez o Modelo de Código Tributário, OEA/BID, não, porém, o artigo 13 que define tributo. Mas, neste momento em que se analisa a essência das contribuições, é oportuno lembrar o que diz o mesmo, sobre essas exações

Art. 14. Los Tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Art. 17. 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 un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como limite total el gasto realizado y como limite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados a la financiación del servicio de previsión.

O texto do Modelo guarda algumas semelhanças com as notas apresentadas por Marco Aurélio Greco, mas contém algumas diferenças. Depreende-se como semelhança a obrigatoriedade da vinculação do destino da arrecadação com a finalidade para a qual foi a contribuição instituída, quando diz: “no debe tener un destino ajeno a la...”. Entre as diferenças, a relevância que o Modelo outorgou ao benefício: “hecho generador de beneficios”. E a diferença de gênero quando afirma: “Art. 14. Los Tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

Essas observações confirmam a advertência que os teóricos fazem com frequência sobre o cuidado das importações acríticas. Exemplo disso surge com a

indagação: como enquadrar a CIDE brasileira nesse modelo, máxime com a advertência de Marco Aurélio Greco de que ordinariamente essa contribuição não gera benefícios ao contribuinte?

A vantagem do Modelo OEA/BID foi demonstrada ao definir o tributo explicitando sua causa final. Ao contrário do contido no artigo 3º do CTN. Mas quanto às contribuições, não parece ocorrer tal problema, pois a previsão do Modelo expressa ou implicitamente determina a vinculação do destino da receita arrecadada à finalidade dessas espécies exacionais. Outra vantagem é reconhecer natureza tributária às contribuições, em particular às previdenciárias, comparativamente ao modelo brasileiro.

Feitas essas considerações e avançando na análise, a perspectiva doravante será através dos predicáveis, também denominados de categoremias.

4.4.2 Dos Predicáveis ou Categoremias: o gênero, a espécie, a diferença, o próprio e o acidente

Os conceitos universais²³⁴ considerados na ordem formal, existentes no pensamento, são os predicáveis ou categoremias, e se dividem em: gênero,²³⁵ diferença, espécie,²³⁶ próprio²³⁷ e acidente.²³⁸

Os universais considerados na ordem material, existentes na realidade, são os predicamentos ou as categorias e se dividem em: substância e acidentes. Os acidentes são: quantidade, qualidade, relação, lugar, tempo, estado (posição), hábito, ação, paixão.²³⁹

No presente item são abordados os universais existentes no pensamento, isto é, sob a ordem lógica ou formal (gênero, diferença, espécie, próprio e acidente), relacionados ao tributo e o que dele deriva, como as contribuições.

O tributo foi definido como: “Tributo (1) é toda (2) obrigação (cujo objeto é a prestação cujo objeto é dar) (3) pecuniária, (4) instituída em lei, (5) não constituindo

²³⁴ Para Aristóteles os conceitos universais são: o gênero, a definição, o próprio e o acidente. Para Porfírio os conceitos universais são: o gênero, a diferença, a espécie, o próprio e o acidente. ARISTÓTELES, *Organon*: V, 102a-102b, p. 14-19. PORFÍRIO. *Isagoge*: introdução às categorias de Aristóteles. Tradução, Prefácio e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1994, p. 49. Da comparação do rol dos universais de Aristóteles e Porfírio, este retirou a definição e acrescentou a espécie e a diferença ao modelo aristotélico. ARISTÓTELES, op. cit., 102a-102b, p. 14-19.

²³⁵ O gênero “é o que se predica por essência de múltiplos sujeitos que diferem em espécie”. ARISTÓTELES, op. cit., p. 17. PORFÍRIO, op. cit., p. 54: Para Porfírio, o gênero é o “universal sob o qual se ordena a espécie”. E, na página 56: “O gênero é diferente do próprio, por sua vez, porque o próprio se predica de uma só espécie, da qual ele é próprio, e dos indivíduos situados sob esta espécie”. Por outro lado, prossegue Porfírio, “o gênero não se predica de uma só espécie, mas a uma pluralidade de termos diferentes segundo a espécie”, e este sentido não deve ser confundido com a diferença e os acidentes comuns, inobstante, gênero, diferença e acidentes comuns serem predicados de uma pluralidade, apenas o gênero é de modo essencial. ARISTÓTELES, op. cit., p. 17-19.

²³⁶ A espécie é “o que se ordena sob o gênero e isso de que o gênero se predica por essência”. (PORFÍRIO, op. cit., p. 59).

²³⁷ O próprio “é o que, sem exprimir a essência do sujeito, só a este pertence, de maneira que é com ele convertível, por exemplo, é próprio do homem a capacidade de aprender gramática, porque, se A é homem, é capaz de aprender gramática, e se é capaz de aprender gramática, é homem” (ARISTÓTELES, op. cit., p. 16-17. PORFÍRIO, op. cit., p. 77-78. Porfírio classifica o próprio em quatro: 1. “quando se predica por acidente de uma única espécie, ainda que não se predique de toda espécie”. 2. “quando se predica por acidente a toda a espécie, mesmo que não se predique só dela”. 3. “quando se predica a uma só espécie, a toda esta espécie e somente num determinado momento”. 4. “quando se verifica o concurso simultâneo de todas as referidas condições – predicar-se de uma só espécie, a toda espécie, e sempre”. Todas as hipóteses mencionadas por Porfírio representam o próprio pois são todas “recíprocas com o sujeito”).

²³⁸ O acidente é o que não sendo “nem definição, nem próprio, nem gênero, todavia é característico do sujeito; ou melhor, é o que pode ser ou não característico de um só e mesmo sujeito”. ARISTÓTELES, op. cit., p. 17-19. PORFÍRIO, op. cit., p. 79-80: “O acidente é o que aparece e desaparece, sem com isto produzir a destruição do sujeito”.

²³⁹ ARISTÓTELES, op. cit., p. 23-24 (123b). AQUINO, Tomás de. *O Ente e a Essência*. Introdução, tradução e notas D. Odilão Moura, OSB. Rio de Janeiro: Presença, 1981. Texto latino e português, p. 131-132.

sanção por ato ilícito, (6) devido ao estado (ou a quem for legalmente por ele delegado) pelo particular, (7) com a finalidade imediata de arrecadar ou regular e com a finalidade mediata de poder realizar seus fins (do estado).”

A definição é necessária²⁴⁰ quando revela a essência do definido ou do sujeito. A definição de tributo revelou a sua essência, entendido o termo definição como a “locução que expõe o que uma coisa é ou o que significa um nome”.²⁴¹ Tome-se o tributo para defini-lo como nome. E metaforicamente ou pelo raciocínio analógico (diante das características do tributo que serão examinadas), quando forem utilizados os elementos da definição de coisa.

As “relações lógicas ou de razão”, são assim denominadas por ocorrerem em nosso pensamento. São aquelas, por exemplo, que se estabelecem entre conceitos como o de tributo e contribuição, classificando-os em categorias que dependam entre si, como o gênero, a espécie e a diferença.²⁴²

A relação entre tributo, suas espécies e finalidade, é uma relação lógica ou de razão entre gênero, espécie e diferença. E, conseqüentemente, todas as diferenças que, ao dividirem o gênero, estabelecem as espécies tributárias. Diversas são as diferenças que dividem o gênero tributo gerando as espécies conhecidas: impostos, taxas, etc. A

²⁴⁰ Conforme Pinharanda Gomes na nota 32, p. 170, à obra ARISTÓTELES, *Organon: IV...*

²⁴¹ MARITAIN, *Elementos II*, p. 101 e p. 103. Definição é “*um conceito complexo ou uma locução que expõe o que uma coisa é ou o que significa um nome*”, sendo “conceito complexo” a “definição pensada” e “locução (ou termo complexo)” a “definição pronunciada”. O mesmo autor acrescenta: “qualquer natureza pode apresentar-se ao espírito sob vários aspectos inteligíveis, correspondendo cada um deles a uma ideia em nós”. Resumindo, temos a definição da coisa (denominada, igualmente, “definição real”. É fruto da indagação “o que é uma coisa?”) e a definição de nome (também denominada “definição nominal”. É definição em “sentido lato e derivado” que esclarece o “sentido da *palavra* pela qual designamos essa coisa”) (Os itálicos estão no original). No mesmo sentido, Pinharanda Gomes ao anotar ARISTÓTELES, op. cit., p 173, nota 76, as lições de Pedro Fonseca: “Os filósofos acostumaram-se a dividir a definição em definição de coisa (*definitione rei*) e definição do nome (*definitione nominis*), visto que é extremamente comum e usual a distinção entre coisas e nomes. Assim, a definição do nome, a que Aristóteles chama interpretação do nome (*nominis interpretationem*) [...] é a oração pela qual se declara a quiddidade ou natureza do nome”. E, na mesma obra *Analíticos Posteriores*, p. 116, Aristóteles diz: “A definição dá o conhecimento da essência do sujeito, e a demonstração, que tal predicado se predica ou não predica de tal ou tal sujeito”. Mas isso não impede que a conclusão, como resultado de uma demonstração, não contenha uma definição, conforme o Filósofo, na página 36 da mesma obra. AQUINO, *O ente ...*, 87. Ademais, a definição essencial contém o gênero próximo e a diferença específica. A definição descritiva na ausência dos elementos essenciais “enumera os caracteres exteriores mais marcantes de uma coisa, para permitir distingui-la de todas as outras”. (JOLIVET, *Curso...*, p. 36).

²⁴² QUILES, *La esencia...*, p. 359. Relações reais (ontológicas) ocorrem entre as coisas, aqui incluindo as pessoas, como ao afirmar-se: contribuinte pressupõe o Estado. Ou, que os contribuintes A e B estão em situação de igualdade relativamente à determinado fato e tributo. Na relação real é que se diz que além do “sujeito” (1º exemplo: contribuinte. 2º exemplo: contribuinte A) e do “termo” (1º exemplo: Estado. 2º exemplo: contribuinte B) existe “aquilo pelo qual nós formamos o conceito relativo e o atribuímos ao sujeito (1º exemplo: relação jurídica de tributação. 2º exemplo: igualdade entre ambos, diante da norma que contempla o tributo e o fato concreto).

questão da finalidade inserida na definição de tributo formulada nesse trabalho diz respeito à sua essência.²⁴³

Mas é possível observar que, algumas espécies tributárias, a par da finalidade essencial contida na definição, apresentam uma finalidade diferente não detectável em outras espécies. Essa finalidade é especificamente diferente porquanto age como condição constitucional de validade e eficácia da exação. Em essência, é esta a finalidade afirmada por Marco Aurélio Greco, a qual exerce a função de “validação finalística”. Mas esse autor não reconhece natureza tributária às contribuições.²⁴⁴

Essa finalidade especificamente diferente que exerce “função de validação finalística”, nas palavras daquele autor, está contida nas contribuições.

Ora, não parece que as contribuições por conterem essa finalidade especificamente diferente que exerce a função de “validação finalística”, tenham subtraída sua natureza tributária.

É exatamente nas relações lógicas ou de razão que as diferenças dividem o gênero, constituindo as espécies. E, segundo Porfírio, a diferença divide-se em três: “em acepção comum” (por qualquer alteridade); “própria” (difere em razão de um “acidente dela inseparável”) e “maximamente própria” (“se distingue da outra por um predicado especial”). Logicamente “toda a diferença que se predica de um ser modifica este ser”. Contudo as diferenças comum e própria dão outra qualidade ao ser. Ao passo que a diferença propriamente dita ou “maximamente própria” faz do ser um outro.²⁴⁵

E, se a partir da divisão do gênero tributo pela diferença “função de validação finalística” obtém-se espécie, as contribuições são tributos. Ou melhor, da divisão do gênero tributo através da diferença “função de validação finalística”, obtém-se a espécie contribuição. Essa (contribuição) é gênero e espécie simultaneamente a termos diversos. E assim, sucesivamente.

Em outras palavras, a diferença essencial comporta-se de duas maneiras. As diferenças dividem o gênero em espécie e são constitutivas da espécie. Daí Porfírio afirmar que a diferença é o que faz diferir as coisas em razão da essência, bem como

²⁴³ ARISTÓTELES. *Organon*: I. Categorias. Tradução. e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985, p. 46: Para melhor análise deve ser examinada a relação entre gênero supremo, gênero subordinado, gênero inferior e diferenças específicas que o distingue.

²⁴⁴ GRECO, *Contribuições...*, p. 119. Em oposição ao que chama “validação condicional”, *Ibid.*, p. 118 da mesma obra. E na p. 75 afirma: “Analisando o Texto de 1988, logo após sua edição, formei a convicção de que as contribuições não teriam natureza tributária”.

²⁴⁵ PORFÍRIO, *Isagoge...*, p. 68-70.

aquilo que faz com que a espécie exceda o gênero em compreensão através de seus predicados, o que a torna específica.²⁴⁶

À pergunta: O que é contribuição? Responde-se: É tributo. Pergunta e resposta fornecem elementos para a formulação de uma proposição bem formada: Contribuição é tributo. A proposição bem formada é aquela em que está presente o sujeito e o predicado.

O sujeito ‘contribuição’, por estar apto a participar da proposição, possui “*uma essência que lhe pertence propriamente*”. Tanto faz tratar-se de um “*sujeito individual*”, aqui se diria IR incidente sobre o salário recebido por Tito em determinado tempo e espaço, quanto se for o caso de um “*sujeito abstrato e universal*”, *v.g.*, contribuição.²⁴⁷

Ademais, o juízo vertido na proposição ‘contribuição é tributo’ é condicional, porque, se existe o sujeito, o predicado é uma necessidade. Isto é, o sujeito deve ter o que o predicado requer, ou deve cumprir-se no sujeito o que o predicado requer.

Assim, quando se diz nos casos do ITR, IPVA ou IPTU que o proprietário é contribuinte, a qualidade de contribuinte deve se realizar no sujeito proprietário. Do mesmo modo, contribuição é tributo, o ser do tributo deve realizar-se na contribuição. Por essa razão, ao se predicar tributo de contribuição, estarão presentes na contribuição todas as notas de tributo e mais as diferenças que constituam a contribuição em espécie. Então será afirmado que o predicado (tributo) convém necessariamente ao sujeito (contribuição).²⁴⁸

Com o raciocínio desenvolvido, a dicotomia operada por Marco Aurélio Greco entre exações pecuniárias com validação condicional; materialidade especificada ou não (residual) do fato jurídico e exações pecuniárias com validação finalística; a não

²⁴⁶ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 70, 74-75. ARISTÓTELES, *Metafísica*, diz: “Està claro que la definición es el enunciado basado en las diferencias. Pero es preciso dividir todavía por la diferencia de la diferencia [...]. Y así se procederá incesantemente, hasta llegar a lo que ya no tiene diferencias, y entonces habrá tantas especies [...] cuantas sean las diferencias [...]. Si esto es así, está claro que la última diferencia será la substancia de la cosa y su definición, puesto que no se debe decir varias veces lo mismo en los términos de la definición, ya que es superfluo. [...] Por consiguiente, si se produce una diferencia de otra diferencia, una sola, la última, será la especie y la substancia. Pero, si se atiende a lo accidental, [...] las diferencias serán tantas como los cortes de la división. [...] a definición es el enunciado que arranca de las diferencias, y, en rigor, de la última de ellas.”, *Ibid.*, p. 383-385.

²⁴⁷ MARITAIN, Jacques. *Elementos I ...*, “ou de um *accidente*, tal como esta cor ou esta virtude ou de um *transcendental*, como ‘o um’, ‘o bem’, etc.”, p. 134. Sujeito individual: “‘Pedro’ (*substantia prima*, sujeito por excelência)”. Sujeito abstrato e universal: “O animal (*substantia secunda*)”.

²⁴⁸ QUILES, *La esencia...*, p. 396. O predicado pode convir ao sujeito de três maneiras: 1) por ser o predicado da essência do sujeito, sendo “uma parte ou constitutivo formal da mesma” (ex.: “o homem é racional”), 2) por fluir de maneira necessária da “essência do sujeito como uma propriedade essencial”, (ex.: “o homem é livre”), 3) o predicado expressa “uma relação essencial com outro ser” (ex.: “o homem é dependente de Deus”).

vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição do excesso); vinculação a interesse de um grupo; instrumento de atuação do Estado como agente normativo e regulador em áreas específicas, tem sua logicidade.²⁴⁹

Com essa dicotomia, há divergência, no sentido de que Marco Aurélio Greco não reconhece natureza tributária às contribuições, enquanto o esforço aqui realizado é para demonstrar que as contribuições são tributos, consistindo em espécie própria exatamente pela diferença maximamente própria apontada por aquele autor.

A diferença, repita-se, é que a contribuição é dotada da quiddidade revelada por Marco Aurélio Greco, *v.g.*: 1) grupo; 2) motivo ou razão; e 3) entidade, somam-se às diferenças antes apontadas. 4) A contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade representam o modo de ser desta exação; 5) validação finalística; 6) não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); 7) critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição do excesso); 8) vinculação a interesse de um grupo; 9) instrumento de atuação do estado como agente normativo e regulador em áreas específicas,²⁵⁰ e, por último, 10) referibilidade.

E mais, diferença pode ocorrer não apenas entre gêneros (tributos e não-tributos), mas também em um próprio gênero (tributo). Essa é que dá origem às espécies (impostos, contribuições, etc.).

Parece ser suficiente o que foi dito, porém, para arrematar, apresenta-se por uma perspectiva ligeiramente diferente, a problematização de a contribuição não ser tributo, e sua respectiva refutação.

Essa perspectiva consiste em problematizar a relação entre os caracteres das contribuições, apresentada por Marco Aurélio Greco, bem como as características dos tributos. A refutação da tese que não reconhece natureza tributária às contribuições pode ser feita a partir das características da compreensão do conceito constitucional do tributo, mesmo mantendo-se o reconhecimento das notas distintivas apresentadas como pertencentes às contribuições. Resultará, então, que as notas apresentadas pela doutrina em comento ao contrário de serem desprezadas, são utilizadas para confirmar

²⁴⁹ GRECO, *Contribuições ...*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

²⁵⁰ *Ibid.*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

que as contribuições representam uma espécie tributária apenas diferente das demais espécies. Tais notas podem ser tomadas como determinantes de uma classificação dos tributos por outra angulação.

Enfim, existem espécies do gênero tributo, que dependem de validação condicional e materialidade especificada ou não (residual) do fato jurídico. E, por outro lado, encontram-se espécies do gênero tributo cujas características são de validação finalística; não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição do excesso); vinculação a interesse de um grupo; instrumento de atuação do estado como agente normativo e regulador em áreas específicas.²⁵¹ É que não se trata de confrontar caracteres das contribuições com os do tributo. Mas sim esses caracteres ditos do tributo são, em verdade, das demais espécies tributárias que não as contribuições e por isso incompleta a compreensão do conceito constitucional de tributo.

Finda esta etapa, mais uma vez é possível elaborar a escala predicamental ou árvore de Porfírio, com base nos aspectos relacionados ao trabalho,²⁵² assim como procedeu Cezar Saldanha Souza, em relação à contribuição previdenciária, sob a égide da Constituição anterior,

[...]o gênero remoto é tributo, a diferença específica é contribuição; contribuição passa a ser gênero mais próximo e a diferença específica passa a ser 'sociais'; estas contribuições sociais passando a ser gênero próximo, a espécie será 'previdenciárias'. Assim, as contribuições previdenciárias seriam espécie dos gêneros 'tributos, contribuições, contribuições sociais'.²⁵³

Se a natureza tributária das contribuições, para uns é controvertida ou inexistente, parece não haver a mesma controvérsia quanto à multa.

Confrontada a multa com o tributo, não há como negar que estão ordenados sob o gênero exação pecuniária como um universal, pois como disse Porfírio,²⁵⁴ o gênero é o "universal sob o qual se ordena a espécie". Em razão das notas próprias e distintivas do tributo e da multa, resulta que ambas não participam do mesmo termo intermédio, ou seja, não são simultaneamente gênero e espécie com relação a termos diferentes.

²⁵¹ GRECO, *Contribuições...*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137, p. 144.

²⁵² PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 34. GOMES, Pinharanda. In *Isagoge* de Porfírio, p. 60, nota 1.

²⁵³ SOUZA JÚNIOR, *Da natureza...*, p. 14.

²⁵⁴ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 54.

Em outras palavras, multa não é espécie do gênero tributo. Ambos estão subordinados ao gênero exação pecuniária. A relação entre o termo exação e os demais termos é de gênero mais geral. E entre o gênero mais geral e o termo que é a espécie mais especial, estão os termos intermédios ou intermediários que, como já foi dito, se comportam simultaneamente como gênero e espécie em relação a termos diferentes.

Assim, exemplificando, do gênero mais geral, à espécie mais especial, tem-se na ordem constitucional: exação, exação pecuniária, tributo, contribuição, CIDE e CIDE prevista no §4º do artigo 177 da CR.²⁵⁵ A CIDE instituída nos termos desse dispositivo constitucional será como que indivíduo (Lei nº 10.336/2001), com relação à espécie. Também serão indivíduos a CIDE-Royalties (Lei nº 10.168/2000), AFRMM (DL nº 2.404/1987), etc., pois não se olvide que o ponto de partida é a Constituição. Muitas outras coisas podem ser ditas, mas desviariam o rumo do pensamento. Apenas acrescenta-se que no caso da CIDE enquanto espécie do gênero próximo tributo, ou espécie do gênero mais próximo contribuição, tem como próprio, ser regulatória, pois, como diz Porfírio, este é o caso “quando se predica por acidente a toda a espécie, mesmo que não se predique só dela”.²⁵⁶ Quer dizer, é da essência da CIDE ser interventiva e regulatória como própria. E parece não ser possível identificar-se interventivo com regulatório, pois como seriam explicadas as eventuais intervenções que, ou não regulam ou desregulam? Nesse caso, regulatório se predica de toda a espécie (CIDE), mas não só dela. Pois, também é próprio do imposto sobre a importação ser regulatório.²⁵⁷

Isso demonstra que tributo é um termo intermédio, pois é simultaneamente espécie do gênero exação pecuniária e gênero das espécies impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. Na linguagem da lógica aristotélica, é simultaneamente gênero e espécie, com relação a termos diferentes.

²⁵⁵ “§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: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; 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”.

²⁵⁶ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 77-78.

²⁵⁷ Porém, já o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como espécie do gênero próximo tributo e espécie do gênero mais próximo impostos, têm por próprio arrecadar, ainda que nem sempre isso ocorra, quer devido às isenções ou outras razões.

Por sua vez, a multa é também termo intermediário, pois em relação ao termo que a antecede, que é o gênero exação pecuniária, é espécie. Quanto aos termos que lhe são posteriores exerce a função de gênero das espécies, *v.g.*, multa por violação de contrato público, penalidade pecuniária relativamente aos tributos.

Com isso, apresentada a escala predicamental, pode-se identificar as relações quanto ao afirmado, corroborando-se adiante através da demonstração.²⁵⁸

O presente trabalho possui elementos para a formulação de demonstrações silogísticas. Através de algumas e segundo essa metodologia, pretende-se revelar a essência do tributo e das contribuições, com o auxílio das premissas,²⁵⁹ das regras do silogismo,²⁶⁰ e das figuras do silogismo.²⁶¹ Com isso serão apresentadas conclusões necessárias, através do silogismo demonstrativo que revela um juízo apodítico.

1º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: PP):

Premissa maior: Todos os tributos têm por características uma obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

Premissa menor: Ora, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições têm por características uma obrigação cujo objeto é uma

²⁵⁸ GOMES, Pinharanda. In *Isagoge* de Porfírio, p. 50, nota 3. A demonstração compreende uma “conclusão necessária, utilizando os termos próprios da espécie mediante as diferenças”, com exclusão dos acidentes por não serem essenciais ao analisado. Mas também, como diz Aristóteles, “o silogismo demonstra um predicado de um sujeito através do termo médio”. ARISTÓTELES, *Organon: IV...* p. 117. Ou, ainda, o Estagirita em sua *Metafísica*, diz que os requisitos da demonstração são: 1) “partir de certas premissas,” 2) “referir-se a algo,” e 3) “demonstrar alguma coisa”. *Ibid.*, p. 110.

²⁵⁹ ARISTÓTELES. *Organon: III. Analíticos Anteriores*. Tradução e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985, p. 9: “A premissa é a oração que afirma ou nega algo acerca de algum sujeito, e este pode ser universal, particular e indefinido”. Ao passo que a predicação universal se refere a um sujeito universal.

²⁶⁰ MARITAIN, *Elementos II...*, p. 206-207. Regras do silogismo: “1. Três termos somente: Maior, Médio e Menor. 2. Nunca na Conclusão maiores que nas Premissas. 3. Que jamais o Médio entre na Conclusão. 4. Mas que uma vez ao menos seja universal. 5. De duas premissas negativas nada resulta. 6. Premissas afirmando, Conclusão não pode negar. 7. Conclusão segue sempre a pior Premissa (premissa seja negativa seja particular). 8. E finalmente nada resulta de duas Particulares”. Ao que Maritain reduz a três: “1º) Que o silogismo não tenha mais de três termos. 2º) De duas premissas negativas nada resulta. 3º) De duas premissas particulares nada resulta”.

²⁶¹ “As figuras do silogismo são três. A primeira é aquela em que o termo médio é sujeito de um extremo e predicado do outro. A Segunda é aquela em que ele é predicado de ambos. A terceira é aquela em que é sujeito de ambos. [...] Considera-se também a quarta figura, chamada figura de Galeno, posterior às figuras aristotélicas, sendo que esta figura é um modo indirecto da primeira, em que o termo médio é predicado na primeira premissa e sujeito na segunda”. Nota 23 de Pinharanda Gomes in Aristóteles, *Analíticos Anteriores, III, Organon*, p. 249. Em resumo: SP, PP, SS e PS.

prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

Conclusão: Logo, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições são tributos.

2º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Todos os tributos têm por características uma obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

Premissa menor: Ora, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições são tributos.

Conclusão: Logo, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições têm por características uma obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

3º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Premissa menor: Ora, impostos são tributos.

Conclusão: Logo, impostos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

4º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: PP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam as validades de suas leis instituidoras.

Premissa menor: Ora, impostos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Conclusão: Logo, impostos são tributos.

5º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Premissa menor: Ora, impostos são tributos.

Conclusão: Logo, impostos são constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

6º Silogismo demonstrativo relativo aos Tributos (figura do silogismo: PP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Premissa menor: Ora, impostos são constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Conclusão: Logo, impostos são tributos.

7º Silogismo demonstrativo relativo às Contribuições (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Todas as contribuições são dotadas de finalidade que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Premissa menor: Ora, CIDE é contribuição.

Conclusão: Logo, CIDE é dotada de finalidade que determina a validade de sua lei instituidora.

8º Silogismo demonstrativo relativo às Contribuições (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Premissa menor: Ora, contribuições são tributos.

Conclusão: Logo, contribuições são dotadas de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

9º Silogismo demonstrativo relativo às Contribuições (figura do silogismo: PP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Premissa menor: Ora, contribuições são constitucionalmente dotadas de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

Conclusão: Logo, contribuições são tributos.

10º Silogismo demonstrativo relativo às Contribuições (figura do silogismo: SP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Premissa menor: Ora, contribuições são tributos.

Conclusão: Logo, contribuições são constitucionalmente dotadas de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

11º Silogismo demonstrativo relativo às Contribuições (figura do silogismo: PP):

Premissa maior: Alguns tributos são constitucionalmente dotados de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Premissa menor: Ora, contribuições são constitucionalmente dotadas de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

Conclusão: Logo, contribuições são tributos.

Nos 1º e 2º silogismos, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo universal ‘todos’. O 1º silogismo, nas premissas maior e menor contém elementos compreensivos do conceito universal de tributo (obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.). Na premissa maior está o conceituado (tributo) e, na conclusão, o conceituado pela premissa maior e suas espécies. No 2º silogismo, na premissa maior e na conclusão, estão presentes os elementos compreensivos do conceito universal de tributo. Na premissa maior está o conceituado (tributo) e, na premissa menor, o conceituado pela premissa maior e suas espécies.

Nos 3º e 4º silogismos, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo particular ‘alguns’. No 3º silogismo, na premissa maior e na conclusão estão

especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras”, o que constitui uma diferença específica com os outros. No 4º silogismo, na premissa maior e na premissa menor, apresentam-se especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras”, o que constitui uma diferença específica com os demais.

Nos 5º e 6º silogismos, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo particular ‘alguns’. No 5º silogismo, na premissa maior e na conclusão estão especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas”, o que constitui uma diferença específica com os outros. No 6º silogismo, nas premissas maior e menor, estão contidos especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas”, o que constitui uma diferença específica com os demais.

No 7º silogismo, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo universal ‘todos’ no feminino. Na premissa maior estão inseridas especificamente: “todas as contribuições são dotadas de finalidade que determinam a validade de suas leis instituidoras”, o que constitui uma diferença específica com os demais. É exatamente esta essência das contribuições que impõe a conclusão de que a CIDE é contribuição.

Nos 8º e 9º silogismos, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo particular ‘alguns’. No 8º silogismo, na premissa maior e na conclusão estão inseridos especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras”, o que constitui uma diferença específica com os outros. No 9º silogismo, nas premissas maior e menor estão especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras”, o que constitui uma diferença específica com os demais.

E, por último, nos 10º e 11º silogismos, na premissa maior foi introduzido o quantificador lógico afirmativo particular ‘alguns’. No 10º silogismo, na premissa maior e na conclusão aparecem especificamente os tributos “constitucionalmente dotados de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas”, o que constitui uma diferença específica com os outros. No 11º silogismo, nas premissas maior e menor estão contidos especificamente os tributos “constitucionalmente

dotados de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas”, o que constitui uma diferença específica com os demais.

Das demonstrações realizadas através dos silogismos anteriormente desenvolvidos, são extraídas as seguintes conclusões:

1º silogismo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições são tributos.²⁶²

2º silogismo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições têm por características uma obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

3º silogismo: impostos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

4º silogismo: impostos são tributos.

5º silogismo: impostos são constitucionalmente dotados de validação condicional quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

6º silogismo: impostos são tributos.

7º silogismo: CIDE é dotada de finalidade que determina a validade de sua lei instituidora.

8º silogismo: contribuições são dotadas de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras.

9º silogismo: contribuições são tributos.

10º silogismo: contribuições são constitucionalmente dotadas de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas.

11º silogismo: contribuições são tributos.

E, o resumo das conclusões demonstra por mudança dos termos dos silogismos, que:

1) as contribuições são tributos (1º, 2º, 9º e 11º silogismos).

2) os impostos são tributos (1º, 2º, 4º e 6º silogismos).

²⁶² QUILLES, *La Esencia...*, p. 396. A proposição “imposto é tributo” é verdadeira, porquanto para que um predicado convenha necessariamente a um sujeito, ou ele é da essência do sujeito sendo uma parte de seu constitutivo formal (o homem é racional), ou decorra necessariamente da essência do sujeito como uma propriedade essencial (o homem é livre), ou que o predicado manifeste uma relação essencial entre o sujeito da proposição e outro ente (o homem é dependente de Deus).

3) os impostos são constitucionalmente dotados de materialidades que determinam a validade de suas leis instituidoras (3º silogismo).

4) as contribuições são dotadas de finalidades que determinam a validade de suas leis instituidoras (7º, 8º e 10º silogismos).

Certamente outras construções silogísticas são possíveis para demonstrar que as contribuições são tributos e as demais situações demonstradas.

A partir das demonstrações silogísticas anteriormente construídas, podem ser exemplificativamente ressaltados:

1) No 1º e 2º silogismos, a premissa maior diz da compreensão do conceito universal de tributo.

2) No 1º e 2º silogismos, a conclusão e a premissa menor, respectivamente, dizem da extensão do conceito universal de tributo.

3) No 7º silogismo, a premissa maior diz da compreensão do conceito universal das contribuições, em uma de suas notas.

Outrossim, do produto das reflexões deste trabalho, em particular das características do conceito de tributo e das demonstrações silogísticas, os conceitos universais podem ser arrolados para estabelecer as relações entre gênero e espécie.

Constitucionalmente existem as seguintes situações: 1) gênero mais geral, 2) hipóteses em que são simultaneamente gênero e espécie, relativamente a termos diferentes e a seu próprio modo e, 3) espécie última ou espécie mais especial.

São elas:

1) Exação é gênero mais geral, a partir da Constituição, do ponto de vista exacional. É gênero em relação à exação pecuniária.

2) Exação pecuniária é simultaneamente gênero e espécie. É espécie de exação e gênero em relação aos tributos.

3) Tributo é simultaneamente gênero e espécie. É espécie de exação pecuniária e gênero em relação à contribuição.

4) Contribuição é simultaneamente gênero e espécie. Contribuição é espécie de tributo e gênero em relação à contribuição social.

5) Contribuição social é simultaneamente gênero e espécie. Contribuição social é espécie de contribuição e gênero em relação à contribuição social e à seguridade social.

6) Contribuição social à seguridade social é simultaneamente gênero e espécie. Contribuição social à seguridade social é espécie de contribuição social e gênero em relação à contribuição social à seguridade social sobre o lucro.

7) Entretanto a contribuição social sobre o lucro é apenas espécie de contribuição social à seguridade social. Espécie última ou espécie mais especial no plano constitucional.

São pertinentes outras considerações quanto aos silogismos apresentados.

O objetivo dos silogismos apresentados no presente trabalho é a demonstração do sustentado.²⁶³ Como o silogismo exige que, em sua construção, suas premissas sejam necessárias,²⁶⁴ os predicados foram retirados da Constituição.

Destaca-se a primeira demonstração intitulada “1º silogismo demonstrativo relativo aos tributos”. Admite-se que as características apresentadas se predicam universalmente de todo o sujeito universal (todos os tributos),²⁶⁵ em outras palavras, se os predicados inerem ao sujeito universal, estar-se-á diante de um “*predicado de todo o sujeito, per se, e universal*”.²⁶⁶

Para melhor entendimento, a primeira indagação: Qual o sujeito universal da premissa maior?

A resposta: Todos os tributos.

Decorre a necessidade de uma segunda indagação: Quais os predicados da premissa maior inerentes ao sujeito universal?

A resposta: Obrigação cujo objeto é uma prestação pecuniária decorrente de fato lícito legalmente previsto, cujo vínculo jurídico se estabelece entre o estado ou ente delegado e o particular.

²⁶³ ARISTÓTELES, *Organon*: III...,: O silogismo é um instrumento de demonstração. A demonstração “é uma espécie de silogismo”, mas ensina Aristóteles que “nem todo o silogismo é uma demonstração”, pp. 16-17. Na nota 1 do mesmo texto: “outros métodos de demonstração, como a prova circular, a redução ao absurdo, a prova ostensiva, as falácias, o silogismo e o argumento na refutação, o risco dos equívocos, a convertibilidade dos termos, e, por fim, a indução, a redução, a objecção e a demonstração por probabilidade ou signo”, p. 247.

²⁶⁴ ARISTÓTELES, *Organon*: IV p. 21.

²⁶⁵ CIRNE-LIMA, C. R. V., *Dialética...*, p. 51. E com a licença da concentração dos vários predicados na mesma premissa.

²⁶⁶ ARISTÓTELES, *Organon*: IV, p. 21, p. 22 e p. 24. Quanto ao “*predicado de todo o sujeito, per se, e universal*”, o Estagirita diz: “*predicado de todo o sujeito*” ocorre em “todos os casos, sem exclusão de algum, e em todos os momentos, se pode predicar em verdade, e não somente neste ou naquele, por exemplo, se animal se predica de todos os casos de homem, e se é verdadeiro dizer que isto é um homem, é também verdadeiro dizer que isto é um animal”. Já “*predicados per se*”, são os “*predicados que pertencem à essência do sujeito*” e por essa razão seus elementos “*entram na definição, que exprime a essência do sujeito*”, e também são os “*predicados contidos nos sujeitos que são eles mesmos compreendidos na definição que exprime o carácter destes predicados*”. E, finalmente, “*universal o predicado que pertence a todo o sujeito, per se, e enquanto tal*”, resultando que ele “*se predica de qualquer caso concreto do sujeito*” (os itálicos estão no original).

Das duas indagações e respostas é concebível atribuir extensão aos predicados à totalidade do sujeito, ao ponto de aqueles corresponderem à essência deste, atribuindo-se universalidade aos predicados? A resposta é afirmativa, dizendo-se dele ‘predicado de todo o sujeito, *per se*, e universal’.

É ‘*predicado de todo o sujeito*’, porque em todas as exações pecuniárias tributárias, sem que alguma seja excluída, sempre estarão presentes os predicados anteriormente apresentados na premissa maior.

É, ‘*per se*’, porque os predicados da premissa maior naquele silogismo correspondem aos elementos que entraram na definição de tributo, conforme consta do item próprio. Caracteres que entraram na definição de tributo que corresponde à sua essência. Essência do sujeito.²⁶⁷

E, é ‘*universal*’, porque, naquele silogismo, os predicados da premissa maior são ditos universalmente, do sujeito. O sujeito da premissa maior (‘tributos’) “se predica de qualquer caso concreto”, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.²⁶⁸

A demonstração do sobredito decorre, por exemplo, do 1º silogismo, através da premissa menor que identifica, nas denominadas espécies tributárias, seus elementos essenciais. Resulta a conclusão de que impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições são tributos.

Exemplificativamente, pode a demonstração expressar-se da seguinte maneira:

Admite-se que: C seja tributo, B obrigação pecuniária (e todos os demais caracteres da compreensão do conceito de tributo que anteriormente determinaram a sua definição), e A, contribuição.

B afirma-se de C, porque o tributo é obrigação pecuniária. A se afirma de B, pois obrigação pecuniária está compreendida no conceito de contribuição. Logo, A se predica necessariamente de C, pois tributo compreende contribuição, pelo que está demonstrado que contribuição é um tributo.

Assim, relativamente à formulação o tributo não é contribuição por ser obrigação pecuniária, pelo contrário, o tributo é obrigação pecuniária, por isso a contribuição é tributo.

Nos silogismos, basicamente está presente ‘o tributo’ e ‘a contribuição’. Os caracteres que determinam a compreensão do conceito de tributo estão presentes na

²⁶⁷ ARISTÓTELES, *Organon*:. IV..., p. 22.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 24.

contribuição. Então a “divisão do gênero” através das diferenças dará origem às espécies. Quer dizer, tomando-se o tributo como gênero, as diversas diferenças entre as exações tributárias comporão as espécies. Pois o gênero “é o universal sob o qual se ordena a espécie”.²⁶⁹

Peguntando-se: O que é a contribuição? A resposta será: É um tributo! A característica de um gênero como o tributo é “ser predicável de uma pluralidade de termos”.²⁷⁰ Isso está demonstrado no 1º (... são tributos), 9º (... são tributos) e 11º (... são tributos) silogismos.

Agora, se a indagação se refere à causa (‘o porquê’) do tributo, a resposta será os termos que lhe convêm (obrigação pecuniária ...). É que a causa (obrigação pecuniária ...) constitui a natureza do tributo.

E, por que (causa) é contribuição? Porque é obrigação pecuniária (...) mais as diferenças específicas da contribuição como, por exemplo, a validação finalística.

É o que ficou demonstrado através do 2º (obrigação pecuniária ...) e 10º (validação finalística) silogismos.

Entendido ‘o que é’ e ‘o porquê’, resta a indagação ‘qual é?’.

‘Qual é?’ se refere à diferença e não ao gênero. Pela “divisão do gênero mediante as diferenças” é que se originam as espécies. E o que pode ser dito da espécie e do próprio? É “ser predicável de termos diferentes na espécie”.²⁷¹ Tal aconteceu no 10º silogismo ao demonstrar que as “contribuições são constitucionalmente dotadas de validação finalística quanto às normas hierarquicamente subordinadas”. O demonstrado foi uma diferença que operou uma divisão no gênero tributo, passando a ser (o demonstrado) um predicado diferente de outros casos, que também são espécies por outras diferenças.

Resumindo, assim como homem é gênero, também o é tributo e contribuição. O gênero é um universal. Os conceitos universais comportam indagações, tais como: ‘o que é?’ e ‘qual é?’. E, também o “conhecimento da causa” através ‘do porquê’.²⁷²

Nessa linha:

²⁶⁹ PORFÍRIO, *Isagoge...*, p. 50 e 54.

²⁷⁰ *Ibid.*, p. 57: “o que é o homem [...] é um animal”. Gênero é “aquilo que se predica de vários, diferentes em espécie, na pergunta *o que é?*”. “A questão qual é envolve, não o gênero, mas a diferença” (os itálicos estão no original).

²⁷¹ PORFÍRIO, *Isagoge...*, p. 57: “o que é o homem [...] é um animal”. Gênero é “aquilo que se predica de vários, diferentes em espécie, na pergunta *o que é?*”. “A questão qual é envolve, não o gênero, mas a diferença” (os itálicos estão no original). Pinharanda Gomes na nota 1, p. 69 da obra de Porfírio, diz: “a diferença é o predicado que distingue uma espécie das espécies subordinadas ao mesmo gênero”, ao que se acrescenta, na pergunta “qual é?”

²⁷² ARISTÓTELES, *Organon*: IV, p. 99.

O que é o tributo (espécie)? É uma exação (gênero). O que é a contribuição (espécie)? É um tributo (gênero).

Qual é contribuição (espécie)? Ela é dotada da quiddidade, *v.g.*: 1) grupo; 2) motivo ou razão, e 3) entidade, somam-se às diferenças antes apontadas. 4) A contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade representam o modo de ser dessa exação; 5) validação finalística; 6) não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); 7) critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição do excesso); 8) vinculação a interesse de um grupo; 9) instrumento de atuação do Estado como agente normativo e regulador em áreas específicas,²⁷³ e 10) referibilidade.

Quanto ao conhecimento da causa através ‘do porquê’, será analisado no item das causas postas pela tradição.

Marco Aurélio Greco resumiu os pressupostos das contribuições e que revelam sua essência com base constitucional. A contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade representam o modo de ser dessa exação.

De outra parte, os predicáveis podem ser classificados de acordo com a “relação de convertibilidade e essencialidade de um predicado com um sujeito”.²⁷⁴

Tomada a contribuição como espécie do gênero tributo, a definição daquela (contribuição) conterà um elemento genérico (tributo) mais a diferença que o situa como espécie. Note-se que a espécie (contribuição) excede o gênero (tributo) pela diferença²⁷⁵ (*rectius*: diferenças no presente caso): 1) grupo, 2) motivo ou razão, e 3) entidade, somam-se às diferenças antes apontadas. 4) A contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade representam o modo de ser dessa exação; 5) validação finalística; 6) não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica); 7) critério de compatibilidade (observado o princípio da proporcionalidade, do qual derivam os critérios da necessidade, adequação e proibição do excesso); 8) vinculação a interesse de um grupo;

²⁷³ GRECO, *Contribuições ...*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

²⁷⁴ ROSADO, Rodríguez J.J. *Accidente*. In: GRAN Enciclopédia Riapald (GER). v. 1, p. 96-100. Disponível em: <http://www.arvo.net/documento.asp?doc=201404d>. Acesso em: 04 maio 2006.

²⁷⁵ JOLIVET, *Curso...*, p. 189. “Quando há relação de gênero e espécie, esta acrescenta realmente ao gênero uma nota que o gênero não continha: ‘racional é uma nota que o conceito de ‘animal’ não contém”.

9) instrumento de atuação do Estado como agente normativo e regulador em áreas específicas²⁷⁶ e 10) referibilidade.

Nesse caso, existe relação de convertibilidade e essencialidade do predicado (as notas citadas da contribuição) com o sujeito (contribuição). É o que ocorre quando se trata de definição ou de espécie, pois contribuição é o tributo dotado das notas sobreditas. A definição e o definido são conversíveis e dotados da mesma essência.

Quando a relação entre predicado e sujeito é convertível, mas não é da essência, trata-se do próprio. É o caso de arrecadatório na proposição: ‘o imposto tem caráter arrecadatório’. Ou regulatório, na proposição: ‘toda CIDE tem caráter regulatório’. A relação entre o sujeito e o predicado é recíproca, mas não pode ser afirmado que esse caráter arrecadatório ou regulatório revele a ideia do imposto e da CIDE, porquanto a ideia é a representação intelectual do objeto e fornece sua essência. Em relação ao exemplo do imposto, o próprio predica-se por acidente da espécie imposto, mas não de toda essa espécie. Quanto à CIDE, regulatório predica-se acidentalmente como próprio de toda esta espécie, “mesmo que não se predique só dela”. CIDE é termo recíproco a regulatório, assim como imposto é recíproco a arrecadatório.²⁷⁷

Tratando-se do gênero ou da diferença, a relação entre predicado e sujeito é essencial, mas não convertível. Do gênero, vê-se a proposição: ‘toda contribuição é tributo’. O tributo enquanto gênero contém a espécie contribuição, o que implica esta (contribuição) ter a essência daquele (tributo). Entretanto contribuição não é convertível em tributo, porque a essência da espécie contribuição excede o gênero tributo, pela diferença. Da diferença a partir da mesma proposição constata-se que a relação entre contribuição e tributo é essencial naquilo que foi dito sobre o gênero e igualmente quanto à não convertibilidade, porque contribuição não é o mesmo e a mesma coisa que tributo e vice-versa. E não são a mesma coisa por serem diferentes, o que impede a convertibilidade.

Mas, quando a relação entre predicado e sujeito não é convertível nem essencial, estar-se-á diante do acidente. Vê-se a proposição: ‘a CSL deve ser recolhida através de guia DARF’. Não se pode converter o sujeito CSL com o predicado guia DARF. E tampouco pode-se afirmar que a referida guia é da essência da contribuição. O mesmo ocorre na proposição: ‘o IR sobre o ganho de capital tem por código de receita o número tal’.

²⁷⁶ GRECO, *Contribuições...*, p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

²⁷⁷ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 77-78.

Deve notar-se que a classificação de convertibilidade e essencialidade do acidente é deste enquanto predicável. Importa ter presente que o acidente se encontra na ordem dos predicáveis ou categoremias e na ordem dos predicamentos ou categorias.²⁷⁸ Assim, o acidente predicável não deve ser confundido com o acidente predicamental. O acidente predicável é um conceito lógico, supõe haver um ‘gênero supremo do universal lógico’, assim como todos os demais predicáveis (o gênero, a espécie, a diferença e o próprio) supõem os universais. Ao passo que o acidente predicamental é uma categoria real. É um ‘gênero supremo da realidade’, estudado pela ontologia, que será tratada a partir de agora.

Anteriormente foi costatado que todas as exações que a Constituição nomina de ‘impostos’, ‘taxas’, ‘contribuição de melhoria’ e ‘empréstimo compulsório’ caem debaixo do conceito constitucional de tributo porque têm em comum os predicados que representam as propriedades ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’.

Se é verdade que todas as exações que a Constituição nomina de ‘contribuições’ e que são objetos do presente estudo (e não outras), tais como as constantes dos artigos 149, 149-A, 177, §4º, 195, 212, §5º, 239 e 240 da CR têm em comum os predicados que representam as propriedades ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’, também tais exações caem debaixo do conceito constitucional de tributo.

Uma vez que é verdade que todas as exações que a Constituição nomina de ‘contribuições’ e que são objetos do presente estudo (e não outras), tais como as constantes dos artigos 149, 149-A, 177, §4º, 195, 212, §5º, 239 e 240 da CR têm em comum os predicados que representam as propriedades ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’.

Segue-se que tais exações também caem debaixo do conceito constitucional de tributo.

E, se as expressões ‘prestação’, ‘pecuniária’, ‘compulsória’, ‘não constituir sanção de ato ilícito’ e ‘instituída em lei’ são predicados que exprimem propriedades que em

²⁷⁸ ROSADO, *Accidente*. “El ser real finito objeto de la Ontología se distribuye en dos modos fundamentales de ser, llamados predicamentos o categorías. El primero es el ser en sí, la sustancia; el segundo es el ser en otro, el accidente. [...] como predicamento, el accidente es un modo de ser real que, como entidad universal, puede predicarse y en este sentido es algo predicable. Pero el mero predicable no es una categoría de ser, sino un tipo de universalidad que puede atribuirse a sus inferiores en cuanto significa algo que sólo les conviene por modo accidental y contingente, no constituyendo un predicamento, pues su ser predicable se cifra en una universalidad que supone una relación de razón, es decir, algo que sólo acontece gracias al pensamiento”.

conjunto representam o conceito de 'tributo', então o quantificador universal 'todo' também é aplicável ao âmbito do conjunto de predicados que exprimem tais propriedades.

É o caso de as expressões mencionadas serem predicados que exprimem propriedades que em conjunto representam o conceito de 'tributo'.

Consequentemente, o quantificador universal 'todo' é aplicável ao âmbito do conjunto de predicados que exprimem as propriedades referidas.

4.5 Ordem Ontológica do Tributo e das Contribuições

4.5.1 Questões Relativas ao Ser e aos Predicamentos

Antes de analisar o tributo e a contribuição sob a perspectiva das categorias ou predicamentos e das causas, cabe uma introdução acerca do conteúdo primeiro da disciplina do conhecimento que se dedica ao seu estudo.

Se a pretensão é analisar a natureza e a finalidade do tributo e da contribuição, e mantendo-se o esforço metodológico de trabalhar dentro de um modelo teórico, chegou o momento de lançar os olhos para perspectiva ontológica do tributo e da contribuição.

Na linha da tradição adotada, sabe-se que a metafísica, em particular a ontologia, é a disciplina filosófica que estuda o ser enquanto ser e suas propriedades.²⁷⁹ Porque o ser é tido “como objeto primeiro da inteligência”, significa que tudo que é ou pode ser é ser.²⁸⁰ E, ressalte-se que a “coisa composta não é seu ser”, portanto, dele se distingue. De um lado o ser, de outro a coisa composta.²⁸¹

²⁷⁹ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 150. Em particular a ontologia estuda o ser enquanto ser, segundo o recorte seguido por JOLIVET, *Curso...*, divide a Metafísica em: Crítica do Conhecimento (possibilidade do conhecimento e sua extensão, e, conhecimento da verdade), Ontologia (ser enquanto ser, divisões e causas do ser) e Teodicéia (tratado a respeito de Deus), pp. 9-10.

²⁸⁰ MARITAIN, *Elementos I*, p. 125-126: O ser é tido como “objeto primeiro da inteligência”, e como tal pode ser estudado a partir de três ângulos diferentes: 1º) pela inteligibilidade como essência (“aquilo que é”). 2º) pela existência (“ato de ser”) como substância. 3º) pela ação como ato.

²⁸¹ QUILES, *La esencia...*, p. 174-175 e p. 187. Conforme o mesmo autor, a coisa não composta de matéria e forma, porquanto somente existindo a forma (essência), ela determina o ser e assim distinta a forma determinativa do ser e o próprio ser. Aut. e op. cit., p. 118.

Ocorre que os escritos sobre o assunto utilizam as expressões ‘ente’ e ‘ser’. A distinção se impõe para o melhor entendimento e pelas consequências.²⁸² É que, no vernáculo, a palavra ‘ser’ pode ser verbo ou substantivo. “Em latim, há o verbo *esse* para o verbo e o *ens* para o substantivo”.²⁸³

Segundo Aristóteles, o “ente se diz em vários sentidos”.²⁸⁴ Tais sentidos são o substancial e o acidental (qualidade, relação, etc.), já que o ente se distribui nos dez gêneros supremos, denominados categorias ou predicamentos.²⁸⁵ Não se confundem, contudo, ‘ente’, ‘essência’ e ‘ser’. Como disse Tomás de Aquino, ‘ente’ (*ens*) “é a coisa, o indivíduo existindo” (“ente é a presentificação do ser”, como diz Draiton Gonzaga de Souza.²⁸⁶); a ‘essência’ (*essentia*) designa a coisa cuja natureza é ser, e o ‘ser’ (*esse*) “é o ato de existir, o ato que põe a coisa para fora do nada”.²⁸⁷

Ademais, o realismo²⁸⁸ da tradição seguida no presente trabalho, ao analisar o ser em uma de suas angulações, divide-o em: ser puramente lógico ou ser de razão (a ontologia estuda incidentalmente); ser lógico ou ser de razão, com fundamento na

²⁸² Tomás de Aquino aderiu em sua obra *O Ente e a Essência* às lições de Aristóteles: “um erro insignificante no princípio faz-se considerável no fim”. (AQUINO, *O ente...*, p. 63).

²⁸³ GIRARDI, *O ser ...*, p. 56. QUILES, *La Esencia ...*, p. 54-56: A palavra ‘ser’ pode ter os seguintes significados: verbo (correspondendo a existir atualmente, *v.g.* imposto sobre a renda retido na fonte do empregado Tito neste mês), nome ou coisa (*v.g.* tributo, contribuição, pedra, etc. “lo que es capaz de existir actualmente”), ou, ainda, ser utilizada como “unión entre el sujeto y el predicado, en las proposiciones” (*v.g.*, contribuição é tributo. Aqui, ser significa a verdade da composição desta proposição, há conveniência entre sujeito e predicado). Além disso, a palavra ‘é’ pode ser usada como predicção ou identidade.

²⁸⁴ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 320. Segundo Ismael Quiles, o “que ni siquiera llega a ser, es nada”. Ora, se o que nem sequer chega a ser é nada, tributo e contribuição são alguma coisa. (QUILES, *La esencia ...*, p. 53-54).

²⁸⁵ Adolfo P. Carpio ao traduzir “¿Qué es eso de filosofía?” de Martin Heidegger, nota 5. “sentidos são: ser acidental, essencial, (substância, qualidade, quantidade, etc., quer dizer, as categorias)”. AQUINO, *Ente e...*, 113.

²⁸⁶ SOUZA, Draiton Gonzaga de. *Ética e naturalismo*. Palestra realizada em 27 jun. 2005. PPGDir da PUCRS.

²⁸⁷ AQUINO, *op. cit.*, 110. Consta da obra citada, pelo anotador: “ente é um nome concreto”. Do ponto de vista da “essência é quando se refere ao formal chamado nominalmente ente”. Do ponto de vista da “existência é chamado ente como participio. [...] O ser é o que há de mais íntimo nas coisas”, *Ibid.*, p. 112. Todavia, feita as devidas distinções, cumpre observar que na referida obra está anotada a lição de FRAILE, Guillermo. *Historia de la filosofía*, II. 2. ed. Madrid: BAC, 1966, I, p. 467: “não há um ente como realidade ontológica universal, como pensavam Parmênides e Platão, mas existem na realidade, muitos entes. O *ente* é somente um conceito universalíssimo elaborado pela inteligência. Não existe o homem, mas Sócrates, Corisco e Calias. O sujeito de cada ente são as substâncias individuais. Assim, as categorias acidentais referem-se à substância individual (*Substantia prima*) que é o sujeito de atribuição.”, pp. 113-114.

²⁸⁸ MARITAIN, *Elementos I*, p. 136-137: “Considerada em si mesma a essência não é nem universal, nem individual. [...] As essências das coisas são universais no espírito e consideradas em si mesmas não são nem universais nem individuais”. Daí que é denominado de realismo moderado porque “aquilo que nossas ideias nos apresentam sob um estado universal não existe fora do espírito sob este estado de universalidade [mas] existe fora do espírito sob um estado de individualidade”, p. 107.

realidade (a ontologia estuda porque também participa da realidade), e o ser real, objeto próprio da ontologia.

O ser real, objeto próprio da ontologia, distribui-se em gêneros supremos denominados predicamentos ou categorias, dando como que uma visão estática do ser. Os universais considerados na ordem material (ontológica) são existentes na realidade.

A realidade do tributo e da contribuição não está somente na razão, estes não são seres puramente lógicos. É verdade que o tributo e a contribuição são criações intelectuais do homem, mas se encontram na realidade. E se encontram na realidade subsistindo exatamente na pessoa. Mais exatamente, subsiste na pessoa, em razão da relação que esse tem com o estado. O homem é um ser real, e real é sua relação com o estado. Das várias relações que a pessoa tem com o estado, uma das mais relevantes é a relação de uma diferença específica: a relação jurídica de tributação.

Pode-se dizer então que, analisando o fenômeno da tributação, a pessoa é um ser real. Sob determinado ponto de vista, o tributo e a contribuição são um ser real não em si e por si mesmo. O tributo e a contribuição têm seu ser na pessoa e no estado. Um acidente. Uma relação com determinada diferença. Sob outro ponto de vista, o tributo e a contribuição são seres lógicos, ou seres de razão com fundamento na realidade. É que racionalmente criado pelo homem, seu fundamento se encontra na realidade. Isto é, seu substrato é real. A pessoa e sua relação de determinada qualidade com o estado.

Dessas observações, pode concluir-se que o tributo e a contribuição, sob determinado aspecto, são seres lógicos ou seres de razão, com fundamento na realidade, estudados pela ontologia porque também participam da realidade. E, sob outro aspecto, a contribuição, assim como o tributo, são um ser real, objeto próprio da ontologia, porque subsistem em outro ser que se encontra na realidade, a pessoa.

Diante das questões antecedentes, enquadra-se o tributo e a contribuição como ser real, levando-se em conta que é uma relação, e como tal, uma categoria ou predicamento. Sob a perspectiva do tributo como um universal lógico ele encontra suporte na realidade, precisamente nos sujeitos estado e no particular. O tributo e a contribuição não são, em princípio, algo em si e por si mesmo. Eles o são nas relações jurídicas constitucionalmente previstas entre o estado e o particular, seja qual for o espaço e o tempo.²⁸⁹

²⁸⁹ Espaço: *v.g.*, no território do Estado do Rio Grande do Sul. Tempo: *v.g.*, sob a vigência da Constituição de 1988.

Sob o ponto de vista do ser real que é objeto próprio da ontologia, o ente é dito absolutamente da substância, e de certo modo do acidente.²⁹⁰ Decorre daí que, o tributo ou a contribuição sendo substância ou acidente, serão entes.

Foi afirmado que o tributo, como a contribuição, é uma relação entre o particular e o estado. Quaisquer das duas exações, não são substância propriamente ditas, pois seu substrato, já dito, são o particular e o estado. Ou seja, uma relação. Nenhuma das duas exações se enquadram mais adequadamente nos outros oito acidentes restantes (“quantidade, qualidade, lugar, tempo, estado (posição), hábito, ação, paixão”).²⁹¹

Agregando os elementos até aqui considerados sob o ângulo da existência, o intelecto dirige-se primeiramente ao indivíduo (*v.g.*, CIDE-Royalties). Pela perspectiva do inteligível, o intelecto não se dirige ao indivíduo (CIDE-Royalties) enquanto tal, mas ao “o que uma coisa é”. No caso, “o que CIDE-Royalties é”? A resposta será a sua essência.²⁹²

Assim, presente no pensamento a ideia de ‘tributo’, estarão abstraídas as notas individuais dos sujeitos a quem convém o conceito. O mesmo com a contribuição. Daí a afirmação de que a essência²⁹³ em nosso intelecto representada por um único conceito ou ideia é “no nosso espírito algo de *um* (homem) capaz de ser vários (em todos os homens) ou algo de universal”. *Mutatis mutandis*, o conceito de tributo presente no intelecto é um universal “capaz de ser vários”, isto é, em todos os tributos individualmente existentes.²⁹⁴

Ou, como disse o Tomás, a essência deriva do ente quando esse é considerado como divisível nos dez predicamentos ou categorias. Pois, “aquilo pelo que a coisa é constituída no próprio gênero ou espécie é também o que é significado pela definição

²⁹⁰ AQUINO, *Ente e...*, p. 120.

²⁹¹ ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 23-24 (123b). AQUINO, *O Ente ...*, p. 131-132.

²⁹² MARITAIN, *Elementos ...*, p. 129.

²⁹³ MARITAIN, *Elementos I*, p. 125-162. Essência: lato sensu (“O que é”). Stricto sensu (“O que” [“uma coisa é”. “Antes de tudo como inteligível”]), 133. ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 331: “la esencia de cada cosa es lo que se dice que ésta es en cuanto tal”. E, nas páginas 343 e 382: “Pois há ciência de uma coisa quando conhecemos sua essência. [...] o bom e a essência do bom se identificam necessariamente. [...] Pois não há na definição nenhuma outra coisa senão o chamado gênero primeiro e as diferenças”.

²⁹⁴ MARITAIN, *op. cit.*, p. 136. Na nota 117 o autor arremata: “Se, por exemplo, posso dizer ‘Pedro é homem’, é que a coisa (objeto material) que eu apreendo sob o objeto de pensamento ‘homem’ é idêntica à coisa que eu apreendo sob o objeto de pensamento ‘Pedro’. Quando vou da existência das coisas em meu espírito à sua existência no real, devo, pois, dizer que o objeto de pensamento ‘homem’, um em meu respeito, multiplica-se em todos os indivíduos em quem se encontra realizado e identifica-se a cada um deles”.

que indica o *que a coisa é (quid res est)*”.²⁹⁵

No presente estudo, *v.g.*, “qual é o objeto de pensamento que constitui a *essência*” da CIDE-Royalties? A resposta indicará a sequência: A CIDE-Royalties é contribuição, antes de ser este indivíduo, e exação tributária antes de ser contribuição. E conterà em sua definição, a contribuição como gênero próximo e a intervenção como diferença específica. Individualmente a CIDE-Royalties ou qualquer outra CIDE terão diferença apenas numérica e não de espécie.²⁹⁶ Assim como é numérica a diferença entre Aristóteles, Platão e Sócrates, etc.

Por sua vez, existente é dito daquilo que de fato existe e “está en el mundo”, opondo-se ao que “que es meramente posible”. A instituição de um tributo tratado em determinado projeto de lei em apreciação pelo Poder Legislativo, ainda não é tributo, não existe, é meramente possível, podendo não vir a sê-lo. O que existe é o II nos termos de lei, devido pelo contribuinte correspondente. Assim, a existência tem a aptidão de atualizar a essência, passando esta de “ser posible a ser actual”, dando-lhe a “perfección de existir, o de ser en acto”. Sendo também dito da existência “aquello por lo que la esencia es (*quo est*)”.

A partir dessas questões mais gerais, mas introdutoriamente relevantes, vislumbra-se que o tributo e a contribuição se afeiçoam entre as categorias aristotélicas, mais propriamente, à da relação. Se do que até aqui foi dito já se concluiu por isso, não parece necessário continuar a demonstrar. Ao contrário, se não vislumbrada esta situação, impõe-se a demonstração. Porém pode ser considerada mais bem compreendida se a demonstração se restringir à ordem lógica e olvidar-se a ordem ontológica.

²⁹⁵ AQUINO, op. cit., p. 64. E, também, diz o autor: “A essência é também denominada *forma*, enquanto por forma é significada a certeza de cada coisa”. Os itálicos estão no original. E a forma (que não deve ser confundida com a palavra figura), corresponde a essência. GOMES, Pinharanda. “Figura é a qualidade que resulta da delimitação da quantidade, simplesmente e em si mesma considerada.” É o contorno. ARISTÓTELES, *Organon*: I, p. 117, nota 66. Segundo Ismael Quiles, nas hipóteses em que a matéria não está presente, *ipso facto*, não existe quantidade, não haverá composto (matéria e forma) e, portanto, o ser será simples nesses termos. E como a forma determina o ser (*ipsius esse*) “ninguna de ellas es el mismo ser, sino que es lo que posee el ser”. Não haver composição de matéria e forma no aludido caso, não significa não haver composição alguma. Pois, se o ser existe como substância, isto é, se é subsistente, o que está fora dele nada lhe acrescenta, ainda que junto dele esteja. É o caso do ser que não é subsistente, mas está unido acidentalmente ao ser subsistente, sem com isso tornarem-se uno. Neste ponto do estudo, já se vislumbra que o tributo carece de subsistência, mas não de realidade, sendo impróprio considerá-lo como um ser subsistente. O tributo está acidentalmente unido a algo de subsistente. A exação tributária existe baseada em uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo. Não se chama tributo de sujeito. Mas será uno como o “sujeito que tiene el ser y aquello que es además del ser”, pois se nas substâncias diferem o ser e o que é, o mesmo não ocorre no sujeito, tornando-o composto. A substância e o ser formam composto de potência e ato. QUILES, *La esencia...*, p. 188-189 e p. 191.

²⁹⁶ MARITAIN, *Elementos I*, p. 131.

Dessa feita, é imperativa uma análise ontológica do tributo e da contribuição em face frente dos predicamentos em geral e da categoria relação, em particular.

4.5.2 Da relação

A essência do tributo e da contribuição foi apresentada através das definições.²⁹⁷ E os desenvolvimentos silogísticos tiveram por vocação demonstrar o alegado. Então, está ultrapassada a ordem lógica ou formal.

Agora o papel principal passa a ser o da ordem ontológica ou material, tendo por coadjuvante a ordem lógica ou formal (distinguir entre as duas ordens, não significa que se possa separá-las, pois elas se comunicam).

Aristóteles, partindo da realidade, deparou-se com vários entes individuais (este homem, esta pedra, etc.). A partir dos entes reais, erigiu um ente universal, inexistente na realidade concreta, mas um conceito universal. Conforme observa Guillermo Fraile “não há um ente como realidade ontológica universal”, mas “existem na realidade, muitos entes. O *ente* é somente um conceito universalíssimo elaborado pela inteligência. Não existe o homem, mas Sócrates, Corisco e Calias”.²⁹⁸ Assim, ente se apresenta com uma significação dupla: ente como conceito universal e ente referindo-se aos diversos entes existentes na realidade.

Amparado nessas lições e utilizando-se a mesma sistemática é permitido aplicar esse conceito à realidade dos tributos em geral e às contribuições em particular.

No plano real, existe a Constituição promulgada em 1988 e toda uma legislação tributária que deve estar em harmonia com a mesma. Os operadores do direito diuturnamente se referem aos tributos em geral, e particularmente com a exação específica que naquele momento absorve sua atenção.

Isso ocorre porque todas as pessoas se submetem às normas jurídicas em geral e às tributárias em particular. Ocorrendo o fato descrito na norma, a mesma incide instaurando a relação jurídica entre o particular e o estado.

Observe-se que o operador do direito, ao interpretar os fatos através das normas, tem simultaneamente presente, ainda que não tenha consciência disso, conceitos universais e um ente tributário real.

²⁹⁷ GONZÁLEZ ÁLVAREZ, *Tratado...*, 303: “Sabido es que el concepto de una cosa cualquiera se expresa en su definición. La definición menta directamente la esencia. Por eso el modo de tener esencia y el modo de definición son rigurosamente paralelos”.

²⁹⁸ Odilão Moura ao traduzir e anotar a obra *O Ente e a Essência* de Tomás Aquino, p. 113-114.

Tanto o tributo e suas espécies quanto contribuição (oposição estabelecida apenas para preservar o entendimento de quem ainda não está convencido de que esta é espécie daquele) recebem o tratamento acima dado pelo jurista.

Diante dessas considerações, indaga-se: qual a inserção possível dos entes ‘tributo’ e ‘contribuição’ no esquema dos predicamentos ou categorias aristotélicas?

Para responder esta e outras perguntas afins, é necessário ter presente cada um dos dez gêneros supremos do ser. Porquanto reiteradas vezes Aristóteles em sua *Metafísica* afirma que o “ente se diz em vários sentidos”.²⁹⁹ Os denominados predicamentos ou categorias, são: substância (“o que”), quantidade (“o quanto”), qualidade (“o como”), relação (“com o que se relaciona”), lugar (“onde está”), tempo (“quando”), estado (“como está”), hábito (“em que circunstância”), acção (“actividade”) e paixão (“passividade”).³⁰⁰

De imediato passa-se a analisar cada uma delas.

A primeira joierada está na resposta à pergunta: O tributo e a contribuição enquadram-se como substância ou acidente?

Dos predicamentos, a substância (substância primeira = este homem, substância segunda = o homem)³⁰¹ é ser em si, e os acidentes³⁰² são ser em outro. Ser em outro pressupõe uma relação,³⁰³ mas nem por isso menos real.³⁰⁴

²⁹⁹ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 319-320, dentre outras.

³⁰⁰ ARISTÓTELES, *Organon*: I, p. 47. Mesma lista, porém, essência no lugar de substância em ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 23. Aristóteles denominou-as categorias: “enunciar” ou “declarar”. Boécio chamou-as de *predicamentos*: “predicar”, “enunciar” ou “dizer”. GONZÁLEZ ÁLVAREZ, *Tratado...*, p. 333. Com efeito deve ser chamada a atenção que em sendo “gêneros supremos do ser” não são espécies, mas sim modos do ente se manifestar ou distribuir. Elucidativos os seguintes exemplos: qualidade (“Ele é hábil, feliz, caridoso”), lugar (“Ele está em Paris”), ação (“Ele bate, guia, fala”), paixão (“Ele apanha, é guiado”), relação (“Ele está próximo, afastado”), quantidade (“Ele é grande, pequeno”), situação (“Ele está de pé, deitado, sentado”), tempo (“Ele nasceu em 1900; Roma foi tomada por Alarico em 410”) e hábito (“Ele está vestido, armado”). JOLIVET, *Curso ...*, p. 276-277.

³⁰¹ ARISTÓTELES, *Organon*: I, p. 48.

³⁰² Estado = posição. ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 23-24 (123b). AQUINO, *O ente...*, p. 131-132. GONZÁLEZ ÁLVAREZ, op. cit., p. 304: “el accidente es aquello a cuya quiddidad compete ser no en sí, sino en otro como en sujeto de inhesión. [...] El accidente, entitativamente considerado, se define con todo rigor como una esencia a la que compete existir en otro”. O acidente sendo uma inclinação à substância, seus diversos modos representam maneiras distintas ou inclinações diversas de ser em outro (substância).

³⁰³ ROSADO, *Accidente*: “En este sentido cabe hablar del carácter relativo del ser accidental. No se trata ahora de las relaciones predicamentales que tiene un ser sólo accidental y se encuadran en la categoría de accidente, sino del hecho de que todo ser accidental connota una relación trascendental a la sustancia (trascendental, es decir, implicada necesariamente en la esencia del sujeto)”.

³⁰⁴ Observa Aristóteles que em cada um dos dez predicamentos ou categorias (ordem ontológica) se acham os quatro predicáveis ou categoremata (ordem lógica). Segundo o Estagirita, é assim porque em toda a proposição formada pelos categoremata significa a “essência” a “qualidade” e as demais categorias. *Mutatis mutandis*, igual tratamento aos cinco predicáveis apontados por Porfírio (o gênero, a espécie, a diferença, o próprio, o acidente) em relação aos predicamentos. ARISTÓTELES, *Organon*: V, p. 23-24. Essa a razão que o tributo e a contribuição podem serem estudadas tanto na ordem lógica, quanto na ordem ontológica. É que, por exemplo, tributo ou contribuição na ordem lógica estão relacionados a um

Do ponto de vista etimológico, substância significa ‘estar sob’ ou ‘ser sujeito’. Daí dizer-se ontologicamente que subsistência “é aquilo em virtude do que a natureza, essência, recebe a existência e os acidentes, sem se confundir com eles”.³⁰⁵ Porque a substância tem existência própria.³⁰⁶ Diz Guillermo Fraile que “o sujeito de cada ente são as substâncias individuais”. Por tal razão, os acidentes “referem-se à substância individual (*Substantia prima*) que é sujeito de atribuição”.³⁰⁷

Na ordem ontológica, verifica-se que o tributo e a contribuição não podem ser tidos como substância em si ou dotados de substância.³⁰⁸

Tanto a ideia de tributo quanto a de contribuição apresentam obstáculo para considerá-las como substância. Salvo se tomá-los metaforicamente ou analogicamente como tal. É que substância “es la cosa a cuya esencia o quiddidad compete existir en sí”. E tributo ou contribuição não existe em si nem como substância primeira (individual) ou substância segunda (universal).³⁰⁹

Ora, parece que o sobredito é eloquentemente suficiente e racionalmente apresentado, para concluir-se que nem o tributo nem a contribuição são dotados de substância. Ao contrário, os dois são para outro. Ou melhor, ambos são para outros.

E se o tributo e a contribuição, sob o ponto de vista de ser, são para outro, são para quem? Ambos são para o particular e para o estado. Obviamente que não se está aqui a falar dos valores a serem arrecadados. Dessa feita, ambas as exações não respondem de maneira apropriada à pergunta ‘o que’, caracterizadora da substância. Excluem-se, assim, essas exações do enquadramento como substância.

O tributo e a contribuição, não sendo dotados de substância no sentido próprio, merecem o cotejo com cada um dos acidentes, para avaliar eventual enquadramento.

O primeiro a ser analisado é a quantidade. Não será difícil que alguém, de imediato, aqui enquadre as exações em comento. É que está permeado no imaginário popular que falar de tributo ou de contribuição é falar em dinheiro. Daí perguntar ‘o quanto’ é devido ou foi arrecado, é um salto.

gênero, a uma espécie, são definíveis apresentando as diferenças, têm os que lhe são próprios e seus acidentes. Na ordem ontológica são estudados a partir dos gêneros supremos revelando seus aspectos entitativos.

³⁰⁵ AQUINO, *Ente e...*, 121.

³⁰⁶ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 321-322.

³⁰⁷ Odilão Moura ao traduzir e anotar a obra *O Ente e a Essência* de Tomás Aquino, p. 114.

³⁰⁸ GONZÁLEZ ÁLVAREZ, *Tratado...*, 304: “La sustancia se refiere al ente por sí misma, de una manera directa e inmediata.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 289.

Porém restringir as exações ora analisadas à quantidade, não parece representar a realidade. Quando muito enfocaria uma parte da realidade. É que esta mesma realidade é composta de situações, *v.g.*, em que o particular se torna inadimplente. O que será dito? Que o tributo subsiste independentemente do pagamento? Mas o não pagamento foi do valor relativo ao tributo ou contribuição, ou destes *per se*? Preocupa se houver uma posição radicalizadora que sustente que o tributo e a contribuição são convertíveis ou recíprocos, sob o ponto de vista lógico.

Assim como esta, outras questões podem ser levantadas. A alíquota zero, em dado caso do IPI. Se reduzido o tributo à quantidade como predicamento, nesse caso dir-se-á o quê? A incidência não foi de tributo?

E até mesmo os casos de imunidade, isenção, não-incidência pura e simples de tributo ou contribuição. Seriam referidos a quê?

Parecem suficientes essas palavras, para dissociar o tributo da significação de valor. E essa afirmação é no sentido da vertente do modelo teórico adotado. Não é uma mera questão de problema de acerto de linguagem, mas de essência.

Quanto a outro predicamento, a qualidade, ‘o como’ do tributo e da contribuição, não causaria espanto alguma afirmação relativa às qualidades dessas exações. E também quanto a indagações tais como: o tributo é justo? a contribuição cumpre sua finalidade? Ou, é tipo para as outras exações que somente vêm para encher os cofres do estado? Essas e outras perguntas que poderiam ser formuladas estão questionando a qualidade das exações. E aí poderia dizer-se que tudo, não somente essas exações, têm uma certa qualidade. A questão a saber é se a categoria ‘qualidade’ representa ontologicamente o perfil do tributo e da contribuição. Antes de afirmar esse enquadramento, deve prosseguir-se na análise.

Alguns outros predicamentos podem ser agrupados, pois parece representarem maior simplicidade na compreensão.

A começar pelo lugar. Perguntar ‘onde está’ o tributo ou a contribuição não faz sentido. Salvo se equivocadamente for formulada a pergunta nesses termos para indagar acerca dos valores arrecadados àquele título. De maneira semelhante ocorre com o tempo. Não faz sentido perguntar ‘quando’? Quando ocorreu o fato jurídico? Quando ocorrerá o vencimento? Quando deverá ser entregue a guia? Essas são perguntas perfunctórias e não têm o condão de revelar a essência das exações e tampouco enquadrá-las nessa categoria. Qual a razão de questionar o estado das exações? Algo como: Como está o tributo? Como está a contribuição? Quando muito se responderia:

estão pagos, não estão pagos. Essas respostas apresentam o mesmo problema referido na categoria quantidade, ao julgar que há reciprocidade entre valor e tributo ou contribuição. Não seria diferente se a pergunta fosse: Como estão as cargas dessas exações, suas alíquotas, etc. E o hábito? De que adianta saber ‘em que circunstância’ o tributo ou a contribuição foram instituídos, cobrados, administrados? Ou, a ação, saber se o tributo faz isso ou aquilo, enfim sua ‘atividade’. O mesmo com a categoria paixão. Em termos de ‘passividade’, não irá alterar, se o tributo ou a contribuição são sonegados, sofrem inadimplemento, sofrem uma resistência da sociedade. Tais questões não parecem revelar suficientemente uma razão para o enquadramento nessas categorias.

Por fim, a categoria ou predicamento relação. Essa se identifica ao ser respondida de maneira apropriada à pergunta: “com o que se relaciona”?

A relação é uma categoria que ocorre entre coisas, entre pessoas, entre pessoas e coisas. Daí ser denominada de relação real (ontológica). Quando se diz ‘pai’, *v.g.*, estará presente a figura do filho ou da filha. De igual modo, quando é dito contribuinte é pressuposta a presença do estado. Ou, que os contribuintes A e B estão em situação de igualdade relativamente a determinado fato e tributo. E assim por diante.

Integram a relação real ou ontológica o sujeito, o termo e o fundamento.³¹⁰

Se é verdade que o direito regula as relações da vida em sociedade, sua existência se relaciona a um substrato e dele depende. Essa circunstância é própria do acidente cuja essência é existir em outro.

O tributo em geral está presente no imaginário, relacionado com a arrecadação de valores necessários ao financiamento das despesas públicas. Das contribuições, *v.g.*, a CIDE relaciona-se com a tarefa do estado em intervir no domínio econômico, pressupondo resgatar o equilíbrio perdido ou necessário à ordem econômica. A primeira relação é entre receita e despesa. A segunda é relação entre a atuação do estado e a esfera do domínio econômico afetada. Essas considerações não exaurem a identificação das relações citadas. O caso da CIDE revelará, ainda, relação entre o contribuinte e o estado, etc.

O tributo e a contribuição se relacionam com algo específico, cada um à sua maneira: arrecadação, intervenção, etc. Contudo, a relação que lhes dá a vida é a estabelecida entre o particular e o estado. Então, afirmar que a relação é de

³¹⁰ QUILES, *La esencia...*, p. 355. “A relação tem um duplo aspecto ou ser (*esse*): *esse in* estar no sujeito e *esse ad* estar referido ao termo”.

determinada qualidade (“o como se relaciona”), no sentido de que a relação de imposto difere da relação da CIDE, conforme exemplo anterior, não parece implicar que a categoria qualidade esteja presente da mesma forma que o predicamento relação. É que a dita qualidade é propriamente a diferença entre ambas as exações e pertencem respectivamente às suas essências aparecendo na própria definição dos entes tributários.

Se o direito em geral é fruto das relações em sociedade, a inserção do direito tributário é mera decorrência disso.

O aspecto relacional é inerente ao direito, sendo um dos exemplos tradicionalmente invocados o de “Robinson Crusóe em sua ilha deserta, que é a imagem clássica da impossibilidade do direito pela ausência de intersubjetividade”.³¹¹ Como chave da abóbada, a relação jurídica toca todas as suas áreas.

Não é demais lembrar que a palavra obrigação vem de *obligatio*, oriunda de *ligatio*, que significa ligação. Decorre daí que obrigação é vínculo, relação. Ora, obrigação já era definida nas Institutas de Justiniano como “*obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura*”.³¹²

Tributo é relação jurídica que vincula estado e particular, em outras palavras, é a obrigação com a essência que lhe é própria, ao modo de um universal (gênero e espécie). A contribuição igualmente é relação jurídica com a essência que lhe é própria, ao modo de um universal (gênero e espécie), mas à sua maneira.

Não é objeto do presente trabalho inventariar os diversos autores e correntes de pensamento, tampouco exaurir a definição de obrigação como vínculo,³¹³ mas é cediço

³¹¹ COELHO, *Teoria...*, p. 22-23. Do mesmo autor, “Para o Direito – instrumento de organização – a conduta é o momento de uma relação entre pessoas (relação intersubjetiva) e não o momento da relação entre pessoa e divindade ou sua consciência, seu foro íntimo”, p. 24.

³¹² CRETELLA Júnior, J. *Curso de direito romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*. 8. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 235. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 3. ed. Atual. de acordo com o Novo Código Civil. Estudo Comparado com o Código Civil de 1916. São Paulo: Atlas, 2003. v. 2: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos, p. 24. JUSTINIANUS, Flavius Petrus Sabbatius. *Institutas do Imperador Justiniano: ...*, Livro 3º, Título XIII: “Obrigação é um vínculo de direito, formado segundo o nosso direito civil, que nos coage a pagar alguma coisa”, p. 225. A realidade histórica demonstra a tradição revelada no *Corpus Iuris Civilis*, também denominado Código de Justiniano, composto, como lembram os tradutores, pelas Institutas, Digesto ou Pandectas (repositório de jurisprudência), o Código e as Novelas, perdido o *Codex Vetus*, integrando, ainda, as cinquenta decisões (*Quinquaginta Decisiones*). A rápida digressão permite recordar as origens do Direito pátrio, mesmo com as inevitáveis transformações decorrentes dos avanços no estudo da Ciência do Direito.

³¹³ QUILES, *La esencia ...*, p. 354-355: “Como hemos indicado anteriormente la relación es un vínculo que liga de tal manera dos seres, que no nos es posible conocer uno de ellos, sin que al mismo tiempo conozcamos también en alguna manera el otro. Esta es, como suele decirse, la esencia de la relación”.

que uma legião de juristas assim sustenta. Enfim, obrigação é relação jurídica. E como as relações em geral, e a jurídica em particular, ela ocorre no mínimo entre duas pessoas.³¹⁴ Apenas cumpre destacar que os elementos da obrigação, além do vínculo jurídico, são os sujeitos ativo e passivo e tem a prestação como seu objeto. E, conforme acrescenta Roberto de Ruggiero, a prestação é o fim da obrigação.³¹⁵

Igual relevância têm outros tantos dispositivos constitucionais que, de maneira ancilar ou não, permitem a compreensão do objeto. É o caso, por exemplo, do disposto nas alíneas *a* e *b* do inciso III do artigo 146 da CR, no qual está previsto que lei complementar definirá tributo e espécies, mas ainda, fundamentalmente, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento e crédito, e outros elementos. A relevância decorre de que o tributo envolve explicitamente um fato jurídico. Como efeito desse, será estabelecida uma relação jurídica em que a obrigação corresponde a um crédito tributário, estando presente em um dos pólos a figura do contribuinte, elementos compósitos de uma relação jurídica.

Diante de todas essas considerações, formulam-se as seguintes perguntas:

1^a) É possível afirmar que o tributo e a contribuição considerados como relação jurídica (esta como obrigação/vínculo), enquandram-se na categoria ou predicamento relação?

2^a) Além do simples cotejo das expressões ‘relação jurídica’ e ‘relação como predicamento ou categoria’, existem mais semelhanças ou, ao contrário, somente diferenças, ou outra hipótese?

Já foi mencionado que a relação como um dos gêneros supremos, é um acidente e, portanto, ser em outro.

³¹⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsóí, 1971, v. 12: Parte Especial, p. 12. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

p. 14-16 e p. 21: “Na moderna dogmática, distinguem-se, no conceito de *obrigação*, os de *debitum* e *obligatio*. [...] Ao *dever de prestação* corresponde o *debitum*, à *sujeição* a *obligatio*, isto é, a *responsabilidade*. [...] Evidencia-se, assim, o interesse de distinguir *debitum* de *obligatio*, uma vez se admita serem aspectos do mesmo fenômeno. Aprofundada a análise, verifica-se que a *obligatio* é da essência da relação obrigacional, pois não contém apenas o *dever de prestação*, mas, *sujeição* do patrimônio do devedor, ou de outrem, ao pagamento da dívida. O *direito de crédito* valeria pouco se seu titular não pudesse exercê-lo coagindo o devedor, pela execução de seus bens, a satisfazer a prestação. Sem *obligatio*, a relação obrigacional não se torna perfeita. Necessário, pois, separá-la do *debitum* para definir, com maior precisão, o conteúdo dos direitos de crédito. [...] O *conteúdo* da obrigação define-se pela relação *crédito-débito*. É o poder do credor de exigir a prestação e a necessidade jurídica do devedor de cumpri-la”.

³¹⁵ RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. Atualizado por Paulo Roberto Benasse. Tradução da 6^a ed. italiana, por Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 1999. v. 3: Direito das Obrigações. Direito Hereditário, p. 37.

Relativo é o “predicado que no puede atribuirse a un sujeto, sin que se tenga en cuenta outro ser, designado con el nombre de término”. O predicado ‘pai’ não pode afirmar-se de um sujeito, sem pressupor outro ser. O predicado ‘relativo’ se caracteriza por um pensamento incompleto, mas o ordena a algo que o completa. Passando do predicado relativo para a realidade relativa, encontrar-se-á a própria relação. Exemplo: A relação entre o estado e o particular.³¹⁶ Então, a categoria ontológica relação (“com o que se relaciona”), ao ser decomposta, apresenta como elementos integrantes o sujeito, o termo e o fundamento.

Ao realizar-se a decomposição proposta, observa-se ainda a distinção entre a relação propriamente dita e o seu fundamento. A relação (de “*re-latio*”, “llevar el uno al otro”. O *esse ad* dos escolásticos) é “aquello por lo que el sujeto es verdaderamente relativo al término”. O fundamento é “aquello en que se funda” a “atribución de un predicado relativo a algún sujeto”.³¹⁷

Inspirado em Ismael Quiles, desenvolve-se o seguinte exemplo: Na relação jurídico-tributária que existe entre o estado e Aristófanes, em razão da incidência da norma jurídica sobre o fato (fundamento remoto), a titularidade do crédito tributário do primeiro em relação ao segundo é o fundamento da relação (fundamento próximo).³¹⁸

Deste modo, é possível responder as indagações da seguinte maneira:

1ª) O tributo e a contribuição se enquadram na categoria relação, mas não convertível e em si reciprocamente, mas como uma modalidade especificamente diferente de outras relações que, como essas, estão debaixo de um gênero supremo. Com isso o tributo e a contribuição participam do predicamento relação, no sentido anteriormente mencionado, isto é, enquanto fazem parte de um todo.

2ª) Quanto à comparação das expressões ‘relação jurídica’ e ‘relação como predicamento’, há mais semelhanças. Melhor, antes foi dito que ocorre participação, mas parece que mais adequadamente seria dizer relação entre gênero e espécie. É que a espécie, ao exceder o gênero pelas diferenças, permite que sejam identificadas outras relações que não tributo e contribuição. Aí poderá ser falado em semelhanças e

³¹⁶ QUILES, *La esencia...*, p. 354.

³¹⁷ Ibid., p. 354-355. E, na página 359: Fundamento, “aquilo pelo qual nós formamos o conceito relativo e o atribuímos ao sujeito”.

³¹⁸ Ibid., p. 354. “Pero la relación, formalmente tal, es aquello por lo que entre sí son relativos, tanto si la relación se identifica con el fundamento mismo como si la relación consiste en una entidad distinta del fundamento”. Fundamento da relação é “aquello en que se funda (...) la atribución de un predicado relativo a algún sujeto”.

diferenças. O tributo, ou a contribuição, são gêneros relativos a termos diferentes. Não, porém quanto à categoria relação que é um gênero supremo.

Prosseguindo a contextualização no direito tributário, a relação é a categoria que se comporta como gênero supremo (não olvidando as ‘relações lógicas ou de razão’),³¹⁹ ou seja, acima do qual não existe gênero superior. Abaixo dela está o termo exação (relacional), tomado com o significado de ‘cobrança rigorosa de dívida’.³²⁰ Abaixo de exação ocorre uma bifurcação em dois termos: exação pecuniária e exação não-pecuniária.³²¹ O termo ‘exação pecuniária’ compreende aquelas com natureza tributária e as de natureza não tributária.

Abaixo do termo exação pecuniária tributária,³²² estão os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições. Embaixo dos impostos se encontram, IR, ICMS, IPTU, etc. Do IR sucedem o imposto sobre a renda e o imposto sobre proventos de qualquer natureza. Do entendimento aqui desenvolvido não se predica que as modalidades de IRPJ, IRPF e IRF sejam gêneros, espécies ou indivíduos, mas regimes jurídicos de espécie ínfima (renda e proventos de qualquer natureza). E, como regime jurídico e natureza jurídica não se confundem: a essência está na natureza e não no regime jurídico.³²³

³¹⁹ QUILES, *La esencia...*, p. 359. As “relações lógicas ou de razão”, assim denominadas por ocorrerem no pensamento, são aquelas, por exemplo, entre conceitos como o de tributo e de contribuição, classificando-os em categorias que dependam entre si, como é o gênero, a espécie e a diferença.

³²⁰ EXAÇÃO. In: FERREIRA, *Dicionário*, p. 737. E, segundo, SILVA, *Vocabulário ...*, v. 2, p. 553, dívida: “derivado do latim *debitum*, de *debere*, dever, ser devedor, genericamente quer significar tudo que se deve a alguém, ou todas as obrigações jurídicas, encaradas pelo seu lado passivo, ou consideradas como a prestação da coisa ou do fato, a que está obrigado para com alguém. Num sentido mais especial e estrito, dívida quer dizer toda quantia de dinheiro, que se deve a alguém”. No presente trabalho, neste momento em que foi utilizada a expressão “exação pecuniária”, é como que uma salva-guarda para eventuais exações não-pecuniárias. Como poderia ser isto: é que se tomando a palavra “exação” como “cobrança rigorosa de dívida”, esta dívida como um dever a ser cumprido, pode não ser *in pecunia*. Observe-se que nada impede que este dever seja transformado *in pecunia*.

³²¹ SILVA, *Vocabulário ...*, v. 3, p. 1.136: “Pecúnia. Do latim *pecunia*, fre *pecus*, sempre foi empregado em sentido técnico, do Direito ou da Economia, para designar o dinheiro ou a moeda. Dele, com a mesma significação, forma-se o pecuniário, para qualificar tudo o que concerne ao dinheiro ou à pecúnia”.

³²² Aqui utilizou-se a expressão “exação pecuniária tributária” como enquadramento e ponto-de-partida à demonstração, pois segue-se a corrente que todos os tributos no âmbito constitucional de alguma maneira conduzem que a prestação tributária seja pecuniária. O que configuraria em redundância.

³²³ Outra possível divisão do gênero exação tributária em espécies, é seguindo a opção do legislador a partir da EC nº 18/1965, em que os “impostos de” passaram a configurar “impostos sobre”. Oportunidade em que predominaram as bases econômicas como adiante será mencionado. Neste viés o termo imposto simultaneamente é gênero e espécie com relação a termos diferentes. É espécie do gênero tributo e gênero das espécies: Impostos sobre o Comércio Exterior: II e IE; Impostos sobre o Patrimônio e a Renda: ITR, IPTU, ITCMD, ITIV, IR; Impostos sobre a Produção e a Circulação: IPI, ICMS, IOF, ISSQN. Acrescentam-se o imposto extraordinário e o imposto residual previstos no artigo 154 da CR. Para esses termos por sua vez, ocorre o mesmo. Por exemplo: Impostos sobre o Comércio Exterior é espécie de imposto e gênero das espécies II e IE.

Da diversidade das exações anteriormente elencadas, passa-se a ordená-las do singular ao universal e das espécies ao gênero supremo, *i.e.*, em via ascendente, mas também em via descendente, situando-as e nominando-as logicamente. Porém a demonstração ficará circunscrita apenas a impostos e contribuições, pois a reprodução para outros exemplos segue o mesmo caminho.

Aplicado aos impostos: relação é o gênero supremo, exação é o gênero mais geral; exação pecuniária é o gênero intermediário ou gênero subalterno; exação tributária ou tributo é o gênero próximo; o imposto é o gênero ínfimo ou gênero mais próximo, e, como espécies ínfimas: IR (*v.g.*, dividendos de ações como produto do capital) e imposto sobre proventos de qualquer natureza (*v.g.*, aposentadorias e pensões).³²⁴

Relativamente às contribuições: relação é o gênero supremo, exação é o gênero mais geral; exação pecuniária é o gênero intermediário ou gênero subalterno; exação tributária ou tributo é o gênero próximo; contribuição é o gênero ínfimo ou gênero mais próximo; CIDE do §4º do artigo 177 da CR é espécie ínfima, a CIDE instituída pela Lei nº 10.336/2001 é indivíduo.

Em qualquer hipótese, entre o gênero supremo e a ínfima espécie, estão os termos intermédios ou intermediários, também denominados de subalternos. Esses funcionam simultaneamente como gênero e espécie, porém relativamente a termos diferentes. Os termos que os antecedem são gêneros. Os que o sucedem são espécies, pois lhes são subalternos ou subordinados.³²⁵

Assim, sob o ponto de vista da demonstração anterior quanto aos impostos e às contribuições, tributo é gênero e espécie simultaneamente, porém para termos diferentes. Tributo é gênero das espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições. Tributo é espécie do gênero exação pecuniária.

No desenvolvimento realizado, imposto sobre a renda, imposto sobre proventos de qualquer natureza e CIDE do §4º do artigo 177 da CR, apresentaram-se como ínfima espécie. A ínfima espécie é assim denominada basicamente por três razões: 1ª) sendo

³²⁴ Aqui arbitrariamente elegeu-se o IR como exemplo desenvolvido. Utilizar outro imposto aleatoriamente, não necessariamente dará o mesmo resultado. Por exemplo, parece poder se predicar do ISSQN como espécie ínfima do todo, pois no âmbito constitucional não há algo que enseja a sua divisão em espécies. A legislação infraconstitucional, ao elencar as atividades que ao serem prestadas sofrem a incidência do ISSQN, elencou os indivíduos.

³²⁵ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 58. Estes graus aplicam-se igualmente às espécies, segundo nota 1 de Pinharanda Gomes.

última espécie, não pode ser gênero; 2^a) como espécie não é passível de divisão em espécies, e 3^a) pelo fato de ser afirmada essencialmente de diversos termos diferentes em números.³²⁶

Após a análise dos predicamentos ou categorias relacionadas ao presente trabalho, serão examinadas as causas relativas ao ser e o que mais dele deriva, relacionado ao tema do presente trabalho.

4.5.3 Das Causas: Material, Formal, Eficiente e Final

O objetivo do presente item é investigar se há relação entre o tributo e a contribuição com as causas à luz da tradição do realismo teleológico filosófico grego, com os contributos romanos e medievais.

Disse Aristóteles que “todos os homens desejam por natureza saber”,³²⁷ e que conhecer dá-se pelo conhecimento das causas.³²⁸ No plano filosófico, o conhecimento se origina das causas primeiras. Nas ciências da natureza, o conhecimento ocorre pelas causas segundas. Nesta perspectiva, no plano filosófico, o conhecimento é de primeira ordem e se refere às “ciências das causas primeiras ou metaempíricas”. E, no plano das ciências da natureza é de segunda ordem e se relaciona às “ciências das causas segundas”. Enfim, o conhecimento está permeado pelo porquê como substrato das causas aristotélicas. Com relação às ciências humanas, o enfoque é modificado.³²⁹ Daí o filósofo afirmar que, na busca do conhecimento, é obrigatória a explicação do ‘porquê’ em todos os sentidos.³³⁰

³²⁶ PORFÍRIO, *Isagoge*, p. 63.

³²⁷ ARISTÓTELES. *Metafísica*, Livro I, p. 2. “*Omnes homines natura scire desiderant*”.

³²⁸ ARISTÓTELES. *Física*. Introducción, Traducción y Notas de Guillermo R. de Echandía. Madrid: Gredos, 1995, p. 140-144, p. 146, p. 158-159, p. 161. Não será examinado aquilo que Aristóteles denomina como “outro modo de causación es el accidental y sus géneros”, que segundo Guillermo R. de Echandía, “la distinción entre causa *per se* y *per accidens* depende del modo en que se considere el objeto: de una estatua en general será causa eficiente *per se* un escultor, y el que lo sea Policlete es sólo causa eficiente *per accidens*; pero com respecto a tal estatua particular obra suya Policlete es causa eficiente *per se*” (nota 39 da página 144). Mas, se fôssemos estudar essa hipótese, poderíamos começar utilizando o mesmo exemplo, porém, substituindo as expressões *estatua* e *escultor*, por *lei* e *legislador*. Relativamente ao último parágrafo anteriormente transcrito, Guillermo R. de Echandía, esclarece que as causas exemplificadas são respectivamente: a) causa eficiente, b) causa material, c) causa formal, e b) causa final “en cuanto es bien de cada cosa”. ARISTÓTELES, *Física*, p. 161, nota 74.

³²⁹ TELLES JÚNIOR, *Filosofia ...*, v. 2, p. 255. (p. 140). Na fonte primária está expresso: “Hechas estas distinciones, tenemos que examinar las causas cuáles y cuántas son. Puesto que el objeto de esta investigación es el conocer y no creemos conocer algo si antes no hemos establecido en cada caso el ‘por qué’ (lo cual significa captar la causa primera) ...”. ARISTÓTELES, *Física*, p. 140.

³³⁰ *Ibid.*, p. 161. E, nas lições de Lenine Nequete, as “ciências humanas [...] demandam um tratamento diferente, filosófico”. Daí este concordar com Lucien Goldmann que afirma que “as ciências humanas devem ser filosóficas para serem científicas. [...] os fatos humanos não falam nunca por si sós, revelando

Bastariam essas lições do estagirita, para gravar a fogo a relevância das causas em uma investigação. Porém seguramente que as causas farão sobressair sua importância, à medida que forem ordenadas. É que, novamente em Aristóteles, encontramos a advertência para o problema da utilização em um silogismo de uma causa “demasiado remota”.³³¹ É o que ocorre diante da pergunta e respectiva resposta: Houve pagamento do tributo? Sim, porque está previsto na Constituição.

O desenvolvimento do silogismo hiperbólico seria:

Haver previsão constitucional é a causa de haver previsão no CTN (art. 43) de incidência do IR.

Haver previsão no CTN (art. 43) de incidência do IR é a causa de haver previsão na Lei X de incidência do IR.

Haver previsão na Lei X é a causa de incidência do IR no momento em que ocorrer o fato do ganho de capital.

Haver a incidência do IR no momento em que ocorrer o fato do ganho de capital é a causa do nascimento da relação jurídica (obrigação) de tributação.

Haver a relação jurídica (obrigação) de tributação é a causa do pagamento do *quantum debeatur* pelo contribuinte.

Continuando com a questão das causas, para um estudo completo do ser não basta estudar apenas “o que o ser é em si mesmo”, mas também “de onde é e para onde se dirige”. Portanto, é imperativo ter-se uma visão sobre a origem e o fim do ser, haja vista que “todo lo que es hecho, tiene causa”, pois “los seres no solamente *son*” mas também “obran”, decorrendo que “su actividade es una de las manifestaciones de su ser”.³³²

sua significação unicamente quando as questões são inspiradas por uma teoria filosófica de conjunto”. NEQUETE, *Filosofia...*, p. 49.

³³¹ ARISTÓTELES, *Organon*: IV, p. 52. “No trecho de Anacársis, segundo o qual, os escitas não tem flautistas porque não tem vinhas”, p. 52. Segundo nota do tradutor: “Não haver vinhas é a causa de não haver uvas/não haver uvas é a causa de não haver vinho/não haver vinho é a causa de não haver inebriamento/não haver inebriamento é a causa de não haver flautistas”, p. 171. LAËRTIOS, Diógenes. *Vidas e doutrinas dos filósofos ilustres*. Tradução do grego, introdução e notas de Mário da Gama Kury. 2. ed. Brasília: UnB, 1977, p. 41: “Quando lhe perguntaram se havia flautas na Cítia ele respondeu: ‘Não tem vinhas.’”

³³² QUILES, *La Esencia ...*, p. 373. Sempre atento para não incorrer na falácia não causal *post hoc ergo propter hoc*. Onde não existe nexo causal, mas simples coincidência. Isto é: “depois disso, logo, por causa disso”. Falácia que diante de dois eventos sucessivos, atribui nexos causal, sem que esta exista, podendo tratar-se de uma simples coincidência.

Mas, afinal, o que é causa? Quanto a uma definição de causa em geral, Aristóteles³³³ silenciou, mencionando somente as características de cada uma das causas que identificou. A escolástica definiu que a causa é o “princípio que influye el ser en otro”. Essa noção decorreu de duas notas apontadas pelo Aquinate como presentes no fenômeno: “diversidade de substância” e “dependência de uma a respeito de outra”.³³⁴

Outrossim é dito que se conhece a natureza das coisas pelos efeitos que produz, pois no recôndito da essência do ser habita um dinamismo que é a causalidade.³³⁵ Sob esse enfoque, leciona Ismael Quiles que a causalidade que deve ser objeto de atenção é a metafísica e não, a científica. A causalidade científica se denomina “todo ser o fenómeno a cuya existencia sucede necesariamente otro ser o fenómeno, de acuerdo con las leyes experimentales estadísticas”, dispensando um estudo da “esencia de la causalidad, para su objeto”, porquanto é suficiente que se observe uma relação de necesariedade vinculante entre os fenômenos. Por seu turno, a causalidade metafísica “consiste en el influjo real que liga a estos dos fenómenos, influjo por el cual uno depende verdaderamente del otro”. Ou seja, há “diferença entre o ser da causa e o do causado”, além do que, esta causa depende daquela. Assim, a causa como princípio ontológico “influencia o ser em outro”, ou o que é o mesmo, “aquello de lo que algo recibe su próprio ser”.³³⁶

³³³ ARISTÓTELES, *Física*, p. 140, nota 29. Como adverte Guillermo R. de Echandía, em nota na tradução, “Aristóteles parece usar o vocábulo”, causa, “com o duplo sentido de “razão e causa (fator explicativo e causa de ser)”.

³³⁴ QUILES, op. cit., p. 375. TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 257: Para este autor, causa é o “princípio em virtude do qual um ser, realmente distinto desse mesmo princípio, é o que é”. Apresenta-se o ser em ato como causa. Em razão do ser em ato as coisas acontecem, decorrendo disso que “*nada acontece sem causa, ‘nihil fit sine causa’*, reza o princípio de causalidade”. Depreende-se disso que a causa enquanto ser em ato é “princípio de outro ser”, o que impede que o ser seja a causa de si próprio, “*nihil sui ipsius causa*”. Além do que bastante conhecidos os brocardos: “pondo-se a causa, põe-se o efeito” (*posita causa, positur effectus*), e, seu contrário, “suprimindo-se a causa, suprime-se o efeito” (*sublata causa, tollitur effectus*). Prosseguindo, o autor diz que o ser se apresenta em seu ângulo “estático” como “*princípio de existência*”, “o ser em si”, pois o “ser é sempre uma essência”, e “toda essência *existe* ou *pode vir a existir*, porque todo ser ou está em ato ou está em potência”, ou pelo seu ângulo “dinâmico”. Neste último, o ser apresenta-se como “princípio de atividade, como *algo pelo que alguma coisa nova é produzida*”.

³³⁵ CABALLERO SÁNCHEZ, S. *En Gran Enciclopedia Rialp* (GER). v. 5, p. 405-409. Disponível em: <[http://www.arvo.net/pdf/CAUSA\(1\).htm](http://www.arvo.net/pdf/CAUSA(1).htm)>. Acesso em: 15 abr. 2006. Segundo S. Caballero Sánchez, o aspecto objetivo do conceito de causa “se condensa en el principio de causalidad, que, si bien tiene alcance universal (con carácter analógico), se aplica especialmente a las causas eficiente y final”. QUILES, Ismael. *La Esencia ...*, p. 395. Para Ismael Quiles, as seguintes expressões são variantes que expressam o princípio da causalidade: “não há efeito sem causa, tudo o que começa a existir tem uma causa, todo ser contingente necessita causa para existir”.

³³⁶ QUILES, *La esencia ...*, p. 374-377: É próprio do princípio enquanto causa, influir em outro ser, e a ele ser prioritário, seja quanto ao tempo (anterioridade que não é característica ontológica, porquanto pode ocorrer entre seres que não dependem um do outro), natureza (dependência relativamente a sua

Para que o ser seja considerado como causa,³³⁷ o efeito deve ser distinto da causa.³³⁸ O efeito em ato é que deve ser distinto da causa, não o efeito em potência, pois este está encapsulado na causa.³³⁹ O ser causante é diferente do ser causado. Enfim, diante da indagação: ‘o que’ ou ‘que é’?³⁴⁰ Responde-se, é ‘causa’. Indagando-se: o que isso é? A questão foi respondida à luz da tradição invocada à causa.

Pode-se falar assim que, o ser em potência do tributo está na Constituição, e o ser em ato do tributo surge quando da ocorrência do fato jurídico. Assim, o ser em potência da CIDE está previsto no artigo 149 da CR, enquanto seu ser em ato surge quando da ocorrência do fato jurídico. Dessas circunstâncias é que se diz que o “ser em potência é anterior ao ser em ato”. Ou, que a CIDE prevista no artigo 149 da CR é anterior à CIDE que deverá ser paga porque ocorreu o fato jurídico. E, que “o ser em potência não é causa do ser em ato”. Isto é, a CIDE do artigo 149 da CR., cujo ser é em potência, não é a causa da CIDE que deverá ser paga, quer dizer, o ser em ato. Tudo isso, porque “só um ser em ato pode ser causa”. Então, nesse caso, a CIDE que deverá ser paga (causa do ser em ato), foi causada pelo preenchimento dos pressupostos de fato previstos normativamente.³⁴¹

Apresentada a noção geral de causa, dela se distingue a condição (“es aquello que es necesario para que algo exista, pero que no influye en ello”), ela não influi no efeito é apenas um requisito, mesmo nas hipóteses de *conditio sine qua non*. Também

causa) ou origem (o ser causado origina-se do influxo ontológico do ser causador, de quem recebe o ser mas não guarda dependência, esta modalidade desborda deste trabalho por estar afeto a teologia).

³³⁷ TELLES JÚNIOR, *Filosofia ...*, v. 2, p. 258.

³³⁸ Ibid., p. 255-256 e p. 258-259: Ou nas palavras de Goffredo Telles Júnior, “o que implica que a causa em relação ao efeito em ato é um princípio”. Princípio como “aquilo de que algo, de qualquer maneira, procede ou resulta”, dividindo-o em três tipos. O princípio pode resultar à maneira de “simples começo”, “leis” e “princípios ônticos”. Como “simples começo” é no plano temporal, espacial, do movimento ou do pensamento. “Leis” são “os princípios em virtude dos quais se realiza a ordem”. “Princípios ônticos” denominam-se porque deles “dependem e resultam a essência e a existência dos seres”. As causas e os princípios não são convertíveis entre si, isto é, as causas por serem princípios não implicam que todos os princípios sejam causas. “A causalidade é uma relação que não implica necessariamente tempo e sucessão. Em sua essência, causa é, pura e simples, *o que produz alguma coisa*. [...] o exercício da causalidade e a produção do efeito são forçosamente simultâneos, porque um ser é causa quando outro ser é seu efeito. Como falar em causa enquanto não houver efeito? [...] É claro que o ser em potência é anterior ao ser em ato. Mas os seres considerados como potência e ato não estão sendo considerados como causas e efeitos, mas como seres simplesmente. O ser em potência não é causa do ser em ato. [...] Só um ser em ato pode ser causa”.

³³⁹ Ibid., p. 255. E na página 258: “Esta distinção real entre efeito e causa diferencia claramente os princípios-causas dos princípios-começos. Tal distinção não existe entre o começo de um ser e a continuação do ser. O começo do ser e a continuação dele constituem um só e mesmo ser. A extremidade do lápis é parte do próprio lápis. O começo de um passeio já é o passeio. O primeiro dia do ano pertence ao ano. O ser principiado, porém, não é simples continuação da causa, mas *feito* dela e, como efeito, dela distinto”.

³⁴⁰ ARISTÓTELES, *Organon*: IV, p. 109-110.

³⁴¹ TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, v. 2, p. 255-256 e p. 258-259.

se distingue da causa, a ocasião (“es aquello a cuya presencia se hace algo”). Feitas as devidas considerações sobre a causalidade metafísica como elemento objetivo do conceito de causa e a distinção desta relativamente à condição e à ocasião, estão assentadas as bases mínimas para a análise e aplicação dos gêneros de causas ao estudo do tributo e da contribuição.³⁴²

Assim, neste momento, surge a pergunta: a causa ontológica (*rectius*: causas) que deve ser tratada neste item, procurando relações com o tributo e a contribuição, relaciona-se com a formulação teórica da “*causa impositionis*, de Griziotti e Enno Becker”?³⁴³

Para poder responder ao problema formulado, impõe-se lembrar a teoria da *causa impositionis*.

A teoria da *causa impositionis* ou teoria da causa da obrigação tributária se identifica com a situação fática que a lei vincula ao tributo. Didática a exposição do discípulo de Griziotti, Dino Jarach

³⁴² QUILES, *La Esencia...*, p. 378-379. Causa, Condição e Ocasião nas lições de Goffredo Telles Júnior, são explicadas mais minudentemente: “A condição positiva é a presença de instrumento ou meio para a produção do efeito. A condição positiva não é o próprio instrumento (causa eficiente instrumental), nem o próprio meio (causa material), necessários para a produção do efeito. É, isto sim, a presença do instrumento ou meio. Assim, por exemplo, a presença do cérebro, instrumento do pensamento, é a condição positiva (não a causa) do pensamento. A presença de materiais de construção sobre um terreno é condição positiva para que a construção seja feita. “A condição negativa, por sua vez, é a ausência ou a remoção de obstáculo que impede a produção do efeito. “Abrir as venezianas, por exemplo, é a condição para que haja luz solar no quarto. E é uma condição negativa, porque é um gesto que afasta um obstáculo. Ninguém dirá, certamente, que tal gesto é a causa da luz solar no quarto, mas que é a condição dela.” TELLES JÚNIOR, op. cit., p. 266-267. Ocasião é a “circunstância ou conjuntura propícia para que a causa eficiente produza o efeito para que está ordenada. Neste sentido é que dizemos: ‘a noite é a ocasião dos ladrões’. “Da condição, o efeito depende necessariamente. O pensamento depende necessariamente do cérebro. “Da ocasião, o efeito depende contingentemente. Nem todas as ocasiões são necessárias para a produção dos efeitos. Embora ‘a noite seja a ocasião dos ladrões’, podem os ladrões agir em pleno dia. “Existindo causa eficiente e verificando-se a condição, o efeito existirá necessariamente. Havendo sol e estando abertas as venezianas, haverá necessariamente luz solar no quarto. “Existindo causa eficiente e verificando-se a ocasião, o efeito existirá ou não, é contingente, porque pode depender da verificação de uma condição. Havendo o ladrão e havendo a noite, nem por isto a ação do ladrão se produzirá necessariamente, porque ela depende de haver o que roubar, de não haver vigilância e da própria vontade do ladrão. (268) “Como observação final sobre esta matéria, devo dizer que, no campo do Direito, a palavra condição designa somente a condição negativa. Ela tem, pois, na Jurisprudência, sentido mais estreito do que na Filosofia. “Uma definição jurídica de condição nos é dada pelo artigo 114 do Código Civil, que dispõe: ‘Considera-se condição a cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto’. “Tenho para mim que a redação deste artigo é defeituosa, porque a condição não é cláusula, mas, sim, o evento futuro e incerto. “A verificação do evento futuro e incerto é o fato que remove o obstáculo que impedia a produção do efeito do ato jurídico, uma vez que, segundo a citada definição, esse efeito estava subordinado, precisamente, à verificação do referido evento. Assim, por exemplo, na escritura de venda de um imóvel, pode ficar estipulado que a transmissão dele para o comprador só se dará após a morte do ocupante. Essa morte, seria, em tal caso, o fato que remove o obstáculo à transmissão e, portanto, a condição dela.” (Ibid., p. 267-268).

³⁴³ TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico: a CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, v. 2, p. 115. Mais especificamente sobre a teoria da *causa impositionis* e a respectiva crítica, ver. BECKER, *Teoria...*, p. 83-86, p. 93-99.

Desde meus primeiros estudos de direito tributário, e seguindo a opinião de meu mestre, o Prof. Griziotti, adotei a teoria da causa, crendo que não se pode admitir que o imposto tenha como pressuposto um fato simplesmente vazio e formal, como a inexistência de qualquer premissa. Se isto fosse certo, significaria que, para todos os gravames - da maior importância, do ponto-de-vista jurídico - não existiria nenhum fundamento caracterizador; caracterizar-se-iam, unicamente, por sua ausência de características comuns, coisa negada pela experiência diária e secular, de que estes tributos respondem a determinado critério; negada, também, pelos pressupostos constitucionais por que, em todas as Constituições, se dispõe, de uma ou de outra forma, como o Estado deve repartir os encargos públicos; e finalmente, negada pela observação de que todos os impostos têm algo em comum e refletem, a meu juízo, esta ideia da capacidade contributiva.

[...]

Tampouco estou convencido de que o princípio da capacidade contributiva não possa ser considerado como causa da obrigação impositiva e que não se possa identificar o fundamento jurídico do fato impositivo com a "ratio legis" da determinação normativa do fato impositivo e, portanto, com o conceito de causa da obrigação.

O problema é, definitivamente, um problema de terminologia e - aceito que a capacidade contributiva constitui o fundamento jurídico do fato impositivo - torna-se secundário identificá-lo, ou não, com o conceito de causa da obrigação.³⁴⁴

Esta teoria da causa da obrigação tributária foi objeto de severas críticas de doutrinadores, dentre os quais Achille Donato Giannini

La noción de la causa tal como aparece configurada por Griziotti y por otros autores que siguen sus ideas, no es, por tanto, sostenible. Y tampoco creo, aunque se trate de un problema meramente terminológico, que pueda identificarse la causa de la obligación tributaria con la situación de hecho a la que la ley liga el tributo. La palabra *causa* vendría de tal suerte a expresar - lo reconoce el mismo Tesoro - una noción enteramente diversa de la que suele indicar en otras ramas del derecho, por lo que es preferible designar la expresada situación con el nombre de "presupuesto" de la obligación tributaria, de la que constituye su fuente, como acontece en todas las otras obligaciones *ex lege*.³⁴⁵

³⁴⁴ JARACH, Dino. *Estrutura ...*, p. 344-345. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977. "Então a vantagem seria a 'causa primeira' de alguém pagar o tributo, residindo a causa 'última' e imediata na posse ou gozo de um rendimento determinado, ou seja, a capacidade de contribuir", *Ibid.*, p. 327-328. Igualmente, elucidando a teoria da causa da obrigação tributária, Ramón Valdés Costa, sustenta que "los principios de la capacidad contributiva, del beneficio y de la contraprestación, como causa jurídica de los impuestos, contribuciones y tasas, respectivamente", são da essência da relação jurídica de tributação. Essa a razão que o leva a afirmar, "sea por esta teoría de la causa, sea por los principios constitucionales, la fundamentación, constituye un postulado básico en el Estado de Derecho". VADÉS COSTA, *Instituciones...*, p. 440-441. Diz, ainda, este autor: "Griziotti establece cinco principios: capacidad contributiva, beneficio, contraprestación, indemnización y expropiación", *Ibid.*, p. 442. Tais princípios, aplicar-se-ão, respectivamente: 1) impostos, 2) contribuições especiais e impostos especiais, 3) taxas e preços, 4) ingressos oriundos de penas e sanções em geral, e 5) confisco (expropriação sem indenização).

³⁴⁵ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Traducción y Estúdio Preliminar por Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 75. A teoria da causa impositiva de Griziotti e seus seguidores, também foi duramente combatida em nosso País. Alfredo Augusto Becker, dirige suas críticas especificamente à "doutrina jurídica" daquele autor. Quanto a doutrina sob o ponto de vista econômico (Ciência das Finanças e da Política Fiscal), considera-a "útil e fecunda". BECKER, *Teoria...*, p. 94-95.

Relembra em poucas linhas a teoria da causa da obrigação tributária, mas o suficiente para apreendê-la, parte-se para a resposta que indaga de eventual relação entre esta e a teoria aristotélica das causas.

Com a mencionada distinção aristotélica entre as causas primeiras (plano filosófico) e as causas segundas (plano científico), não haveria conexão entre as mesmas. Ainda que metaforicamente aplicada às causas segundas, diretamente ao direito. É que aqui é perquirida a natureza ontológica das causas primeiras.

Não suficiente isso, a causalidade residente no âmago do ser ao manifestar-se, resulta na distinção e no influxo real entre o “ser da causa e o do causado”, estabelecendo uma relação de dependência entre as causas.³⁴⁶ Na causalidade científica, foi visto que apenas se estabelece uma relação de necessidade entre os fenômenos, para estabelecer-se a sucessão.

O presente estudo não versa sobre a teoria da *causa impositionis*, mesmo assim não há óbice de ser utilizado o critério aristotélico de causação. Desse modo relacionam-se a capacidade contributiva, a contraprestação e o benefício com os impostos, as taxas e as contribuições. Em outras palavras, “cuando se busca la causa de algo”, o estagirita observa que “es preciso enunciar todas las causas posibles”.³⁴⁷

Como foi dito anteriormente, intentou-se observar que a questão da teoria da *causa impositionis*, ao não se enquadrar nas causas primeiras, escapa da análise da realidade ontológica que é primeira.

Deve-se, portanto, retornar ao ponto central. Segundo Aristóteles, para que ocorra qualquer efeito, há necessidade da presença de quatro causas.³⁴⁸ Essas

³⁴⁶ QUILES, *La esencia ...*, p. 374-377.

³⁴⁷ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 427.

³⁴⁸ ARISTÓTELES, *Física*, p. 140-144, p. 146, p. 158-159, p. 161. Ainda que metaforicamente, as quatro causas são aplicáveis ao presente estudo, porquanto diz Aristóteles: “Puesto que el objeto de esta investigación es el conocer y no creemos conocer algo si antes no hemos establecido en cada caso el “por qué” (lo cual significa captar la causa primera. [...] Es este sentido se dice que es causa (1) aquel constitutivo interno de lo que algo está hecho, como por ejemplo, el bronce respecto de la estatua o la plata respecto de la copa, y los géneros del bronce o de la plata. En outro sentido (2) es la forma o el modelo, esto es, la definición de la esencia y sus géneros (como la causa de octava es la relación del dos al uno, y en general el número), y las partes de la definición. En outro sentido (3) es el principio primero de donde proviene el cambio o el reposo, como el que quiere algo es causa, como es también causa el padre respecto de su hijo, y en general el que hace algo respecto de lo hecho, y lo que hace cambiar algo respecto de lo cambiado. Y en otro sentido (4) causa es el fin, esto es, aquello para lo cual es algo, por ejemplo, el pasear respecto de la salud. [...] Tales son, pues, los sentidos en que se dice de algo que es causa. Pero, como causa se dice en varios sentidos, ocurre también que una misma cosa tiene varias causas, y no por accidente. [...] Las letras son causa respecto de las sílabas, la materia respecto de los objetos artificiales, el fuego y los otros elementos lo son respecto de los cuerpos, las partes respecto del todo y las premisas respecto de la conclusión: todas son causas en el sentido de ser aquello *de que* están hechas las cosas. [...] Al investigar la causa de cada cosa hay que buscar siempre la que es preponderante. [...] Es evidente que hay causas y que son tantas como hemos indicado, pues tantos son los modos en

determinam a natureza do ser: causa material, causa formal, causa eficiente e causa final. Presente às causas, o efeito será produzido “por algo ou por alguém (causa eficiente) ou para algo (causa final), de algo (causa material), em que se faz algo (causa formal)”. A tradição acrescentou a estas a causa exemplar (modelo).³⁴⁹

Contudo, adverte Ismael Quiles, que “solamente tratándose de cambios en seres materiales³⁵⁰ puede hablarse propiamente de la necesidad de las cuatro causas”.³⁵¹

Diante dessa advertência, vale lembrar que, no plano ontológico o tributo e a contribuição foram enquadrados como categoria accidental. Especificamente como relação. Essa se estabelece entre o estado e o particular. Tirante o estado, que é fruto de uma abstração jurídica com efeitos concretos, a pessoa humana é um ser material. Na ordem jurídico-tributária, as mudanças indiscutivelmente ocorrem também na pessoa do particular (pessoa natural). Assim, fala-se propriamente em modos de ser da pessoa humana, e metaforicamente ou por analogia, modos de ser do estado e das pessoas jurídicas de direito privado, estas na qualidade de contribuinte. Todos como sujeito de uma relação jurídica tributária.

Se só propriamente se pode falar das quatro causas em relação aos seres materiais, e o tributo e a contribuição foram enquadradas no predicamento relação,

que podemos entender el “por qué” de las cosas. El “por qué”, en efecto, nos remite últimamente o bien a la esencia, como en caso de las cosas inmóviles (por ejemplo, en las matemáticas nos remite últimamente la definición de la línea recta o de la comensurabilidad o de cualquier otra cosa), o bien a lo que primariamente hace mover [...] Hay que explicar el “por qué” en todos los sentidos, a saber: *a*) que esto se sigue necesariamente de aquello, (siguiéndose o absolutamente o en la mayoría de los casos); *b*) que si esto ha de ser entonces tendrá que ser aquello (como en el caso de las premisas, de las que se sigue la conclusión); *c*) que esto es la esencia de la cosa; y *d*) por qué es mejor así (mejor no absolutamente, sino con respecto a la sustancia de cada cosa).

³⁴⁹ QUILES, *La esencia ...*, pp. 378-380.

³⁵⁰ *Ibid.*, p. 461. “En realidad, a través de toda la metafísica aristotélica, la explicación de la teoría del acto y de la potencia se mantiene exclusivamente dentro del aspecto físico, como sucede también en la explicación de la teoría de las cuatro causas. Pero es fácil convencerse de ello estudiando el libro IX de la Metafísica, dedicado por Aristóteles a la potencia y al acto. Sus ejemplos, y sus aplicaciones, todo el ambiente de este libro IX, se mantiene dentro del plano de la física, es decir, del mundo sensible. En realidad creemos lo más probable que Aristóteles descubrió primero la teoría de la materia y de la forma, y como una ulterior explicación de ambas, excogitó la teoría del acto y de la potencia.”

³⁵¹ QUILES, *La esencia ...*, p. 461. A *causa per se* e a *causa per accidens* ficarão de fora deste trabalho, haja vista não possuírem um papel mais direto para a compreensão do todo. Para tanto remete-se para ARISTÓTELES *Física*. Para demonstrar a possibilidade do sobredito manejo conjunto, Aristóteles cita o exemplo de uma estátua esculpida por Policeto: “Otro modo de causación es el accidental y sus géneros; así, la causa de una estatua es en un sentido Policeto, y en outro el escultor, puesto que no es sino por accidente que el escultor es Policeto. Además, el género que contiene al accidente también sería una causa: así, un hombre o, en general, un animal, sería la causa de una estatua. Y entre los accidentes algunos son más próximos o más lejanos que otros, como en el caso de que se dijese que el blanco o el músico eran la causa de una estatua. Quanto a *causa per se* e a *causa per accidens*, poderem se apresentar como potência ou ato, novamente ilustrativo é o exemplo do Filósofo: “la causa de la construcción de una casa es el constructor, y de la casa que efectivamente está siendo contruida lo es el constructor que la está construyendo, pp. 144-145.”

então esses entes serão distribuídos nas quatro causas apenas metaforicamente ou pelo raciocínio, por analogia naquilo que não lhes for próprio.

Não obstante serem conhecidas as causas aristotélicas,³⁵² devem ser rememorados, ao menos, alguns traços julgados importantes para este estudo.

A causa material se apresenta constituindo internamente aquilo “de que algo é feito”, como é o mármore de uma estátua ou o papel em relação ao livro ou ao Código.³⁵³ Constitui o “efecto como parte determinable”.³⁵⁴

A causa formal contém a “definición de la esencia y sus géneros, y las partes de la definición.”³⁵⁵ Ou, em outros termos, detém a quiddidade.³⁵⁶ Ela constitui o “efecto como parte determinante”. É intrínseca na constituição de partes do ser.³⁵⁷

Causa eficiente, também denominada causa motriz, é o primeiro princípio do qual se origina não só a mundança, mas também o repouso.³⁵⁸ É “aquella que obra el efecto”. Extrínseca ao ser,³⁵⁹ pode ser dividida em principal e instrumental. A distinção reside em que a instrumental é “aquella causa que no obra por su virtud o forma propia, sino en cuanto movida por otra (la principal)”.³⁶⁰

O instrumento “es incapaz de producir por sí solo el efecto para el cual está ordenado”. A impressão das letras do texto legal não podem ser feiras no papel se não for movida e dirigida pela pessoa (causa principal ou primeira) encarregada de comandar a máquina (causa instrumental ou segunda). A máquina tem uma contribuição própria que o operador não poderia desempenhar e, por sua vez, o operador contribui de tal maneira que a máquina não poderia.³⁶¹

³⁵² ARISTÓTELES, *Física*, p. 165: Para demostrar a teoria das quatro causas, o filósofo de Estagira utiliza o exemplo das obras de arte. Elas são feitas tendo em vista uma finalidade. Isso tornaria evidente que na natureza o mesmo se sucede, pois em sua dicção, “lo anterior se encuentra referido a lo que es posterior tanto en las cosas artificiales como en las cosas naturales”. Os pressupostos desse entendimento encontram-se quando afirma que a natureza “puede entenderse como materia y como forma”. Resultando que a forma é o fim e como tudo “está en función del fin, la forma tiene que ser causa como causa final”.

³⁵³ *Ibid.*, p. 141.

³⁵⁴ QUILES, *La esencia ...*, p. 379.

³⁵⁵ ARISTÓTELES, *Física*. Na nota 32 da citada obra aristotélica, Guillermo R. de Echandía., acrescenta que a causa formal estabelece a “configuración entitativa de algo o el arquetipo, es decir, la razón de que algo sea lo que es, de lo que para algo era su ser”, p. 141.

³⁵⁶ ARISTÓTELES, *Organon: IV...*, p. 133.

³⁵⁷ QUILES, *La Esencia ...*, p. 379.

³⁵⁸ ARISTÓTELES, *Física*. Na nota 33, Guillermo R. de Echandía., observa que fora da tradição aqui adotada, atualmente a causa eficiente é a “única causa en el sentido actual del término”, p. 141. E, também de Aristóteles, mas na *Metafísica*, V, 1013b, p. 219.

³⁵⁹ QUILES, *op. cit.*, p. 379.

³⁶⁰ CABALLERO SÁNCHEZ, *En Grãn...*

³⁶¹ QUILES, *op. cit.*, p. 407.

E, por último, extrínseca ao ser, a causa final é o fim “por el cual obra la causa eficiente”.³⁶² Razão pela qual, reza o princípio da finalidade: “todo agente obra por un fin”.³⁶³

O sobredito oferece uma visão como que arquitetônica do sistema aristotélico. Todavia deve ser adaptado à realidade do contexto deste trabalho.

Foi mencionado no presente trabalho, que a definição de tributo contida no artigo 13 do Modelo de Código Tributário, preparado para o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, contempla a finalidade. É oportuno rememorar as lições de Cezar Saldanha Souza Júnior que estabelece as relações entre cada uma das partes do diploma com as causas aristotélicas.³⁶⁴

Inicialmente o texto do Modelo de Código Tributário OEA/BID: “Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Agora, as relações entre as partes e as causas: “prestaciones” (causa material), “en dinero” (causa formal), “Estado, en ejercicio de su poder de imperio” (causa eficiente) e “cumplimiento de sus fines” (causa final).

A começar pela causa material, constitutivo interno de algo feito, o papel do Diário oficial que recebe a impressão da máquina que contém o texto escrito, quer da legislação em geral, das emendas constitucionais, ou mesmo da Constituição, é importante, mas nada ou pouco mais do que isso pode contribuir para a análise do tema deste trabalho.

A causa formal como reveladora da essência e como parte constitutiva do ser, é oportuna. Afirmar-se que a natureza do tributo e da contribuição são destituídas de

³⁶² Ibid., p. 379. Do mesmo autor ele demonstra “cómo el fin participa de la naturaleza de causa”. Silogismo: [Premissa Maior] “Lo que mueve a un agente para que produzca un efecto determinado, es también causa de dicho efecto”. [Premissa Menor] “Es así que el fin mueve al agente, o causa eficiente, para que produzca su efecto”. [Conclusão] “Luego el fin participa de la naturaleza de causa”, p. 427.

³⁶³ AQUINO, Tomás de. *Suma teológica I*. Tradução Alexandre Corrêa. Organização de Rovílio Costa e Luis A. De Boni. Introdução de Martin Grabmann. 2. ed. Porto Alegre, Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes, Livraria Sulina Editora; Caxias do Sul, Universidade de Caxias do Sul, 1980, q. 44, a. 4: A causa final e a correspondente formulação do princípio da finalidade de caráter necessário e universal, resultam que: “todo agente obra por un fin”. Afirma o mesmo autor, demonstrando uma concepção finalista do mundo que “La naturaleza no obra al acaso, sino en determinadas direcciones, lo que implica la tendencia a un fin determinado”, p. 425. “Porque suponer un agente que no obre por un fin, esto es que no esté determinado a producir tal efecto y no otro, implica contradicción. Pues produce el efecto A, según la hipótesis; pero no está determinado a producir tal efecto, según la misma hipótesis; luego de suyo está indiferente para producir el efecto A o el efecto B; pero al producir el efecto A y no el B, quedó determinado hacia el efecto A; luego a la vez está determinado y no está determinado. Si admitimos simplemente que no está determinado, resulta que es imposible que produzca ningún efecto, puesto que si produjera uno de los dos ya no estaría indiferente”. QUILLES, *La esencia ...*, p.426: “todo ser que obra, obra por algún fin”.

³⁶⁴ SOUZA JÚNIOR, *Contribuições*.

matéria, não implica afirmar que ambas são destituídas de forma,³⁶⁵ porquanto esta traduz a essência das referidas exações. A essência das exações analisadas foi apresentada pela sua respectiva definição. Aparecendo novamente neste item, apenas quanto ao seu aspecto causal que intrinsecamente constitui o ser do tributo e o ser da contribuição.

Na causa eficiente, princípio do movimento, distinguiu-se em principal e instrumental. No exemplo mencionado, diz-se da primeira como a motriz da causa instrumental que não tem a virtude de mover-se sozinha. O caso da pessoa (causa eficiente principal) que move a máquina (causa eficiente instrumental) que imprimirá o diário oficial, oferece uma ideia. Todavia situação mais próxima àquilo que se pretende analisar parece ser a do legislador como causa eficiente da legislação em geral e da Constituição em particular.

Deve-se focar ainda mais o objeto, o ser dos entes mencionados. Para melhor analisar o ser do tributo e da contribuição, excluída a matéria, depara-se com a forma revelando as essências, a causa eficiente representada pelo legislador, e, este movido por uma finalidade.

E, aí, contempla-se a causa final.

Nas lições de Aristóteles, a causa final é “aquello para lo cual es algo, (...). Todas estas cosas son para un fin, y se diferencian entre sí en que unas son actividades y otras instrumentos”.³⁶⁶ E considerar todas as coisas dirigidas a um fim é englobar as produzidas tanto pela “arte”, quanto pela “natureza”, porquanto o “anterior se encuentra referido a lo que es posterior” em ambas as circunstâncias. E, na ordem da natureza ao englobar matéria e forma, identifica-se nesta última o “fim”. O filósofo destaca, ainda, que tudo “está en función del fin”, resultando que a “forma tiene que ser causa como causa final”.³⁶⁷

Algumas frases demonstram a relevância da causa final: “é a causa por excelência no realismo aristotélico” e “o fim costuma dizer-se de todas as causas, porque antecede as outras causas na ordem da natureza. A causa eficiente, se não for movida pelo desejo do fim, nunca realizará nada”.³⁶⁸ É a “primera de las causas, y la

³⁶⁵ Que não é sinônimo de figura, conforme dito neste trabalho.

³⁶⁶ ARISTÓTELES, *Física*. Detalha o Estagirita: “Las letras son causa respecto de las sílabas, la materia respecto de los objetos artificiales, el fuego y los otros elementos lo son respecto de los cuerpos, las partes respecto del todo y las premisas respecto de la conclusión: todas son causas en el sentido de ser aquello de que...”. Ou seja, “aquilo de que” é o fim almejado, p. 143.

³⁶⁷ *Ibid.*, p. 165.

³⁶⁸ ARISTÓTELES, *Organon*:III, p. 173. A primeira frase é de Pinharanda Gomes ao anotar o *Organon*. A segunda o anotador invoca as lições de Pedro da Fonseca.

causa de las causas”, pois o fim é o que “mueve a obrar a la causa eficiente, y por ella a las otras dos causas”.³⁶⁹

Ao contrário do que possa parecer, fim e causa final não são sinônimos. “Tratando-se de la causa final podemos distinguir estos elementos: A causa final caracteriza-se pelo fato de que “todo fin deve mover a la voluntad para obrar”, isto é, “todo fin debe ser en sí mismo un bien apetecible” que é sua “capacidad o aptitud para poder mover, como causa final, la voluntad” (*v.g.*, arrecadar recursos para cobrir as despesas públicas genéricas necessárias). O fim que move a vontade já é a causa final. Ao passo que o fim, “debe ser conocido, ya que nada puede influir en la voluntad si no es previamente conocido por el entendimiento”, assim o conhecimento é requisito para que o fim influencie a vontade e, através dos meios necessários, seja alcançado (*v.g.*, necessidade de intervenção em face do desequilíbrio no domínio econômico).³⁷⁰

A tradição distingue o fim em objetivo e subjetivo ou formal. O fim objetivo é o “bien deseado”. O fim subjetivo é a “posesión misma del fin objetivo”. Assim, no Direito Tributário positivo, o fim objetivo seria a incidência da norma de tributação de imposto em razão da ocorrência do fato, estabelecendo-se a relação jurídica de natureza patrimonial, haja vista a definição de tributo do art. 3º do CTN (tributo = relação). O fim subjetivo, a posse do dinheiro pelo estado. Ao estabelecer a dicotomia, a própria tradição sustenta que os fins são incidíveis, pois “constituyen en realidad un solo fin total”, não sendo possível conceber um sem o outro.³⁷¹

Assim, o fim e a causa final parecem permear os atos volitivos, dentre os quais a produção legislativa.

Marco Aurélio Greco, refletindo sobre as contribuições, leciona que “quando a Constituição atribui a competência à União” instituí-las, “não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem

³⁶⁹ QUILES, *La esencia...*, p. 421. ARISTÓTELES, *Organon*:III, p. 136-137: “Outros, como a saúde e a conservação, também podem resultar do acaso”. E, poderá acontecer que algo seja produzido concomitantemente em razão de um determinado fim e por necessidade. Porém, os produtos oriundos da razão “nunca são causados, nem por acaso, nem por necessidade, mas sempre produzidos em vista de um fim”. E, assim, como o produzido pela inteligência é causado em razão de um fim, “o que se produz em ordem a um fim, nunca se produz ao acaso”.

³⁷⁰ QUILES, *La esencia ...*, p. 421-423. Em outras palavras: O “fin es aquello a lo cual se ordena algo, sea un ser, sea una operación”. O fim que imprime o movimento de “orden cognoscitivo intencional” se denomina causa final. Esse movimento não é, portanto, físico. O fim é o “primero en la intención y el último en la ejecución.” Primeiro se conhece o fim, somente após serão conhecidos os meios para sua obtenção. Na “orden de la ejecución”, primeiro os meios são colocados em prática para, então, alcançar-se o fim. Quer dizer, o legislador pensa que precisa aumentar a receita tributária, depois, pensa através de que meio.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 423.

buscados com a sua instituição”.³⁷²

Isso parece revelar que, para o referido autor, a diferença específica das contribuições com os tributos estaria residindo em que aquelas são dotadas de finalidade e estas, não. Porém, tal não é verdade. O próprio Marco Aurélio Greco esclarece que

Isso, porém, não significa, por exemplo, que impostos e taxas, que são figuras cuja competência constitucional tipifica-se por contemplar uma previsão material (validação condicional), não existam em função de alguma finalidade.³⁷³

O pensamento do autor demonstra que ele não outorga exclusividade da finalidade para as contribuições. Ao contrário, admite-a para todas as exações citadas neste trabalho. A diferença que ele estabelece é no âmbito de validação das normas instituidoras e no perfil que as contribuições teriam ao preponderar a finalidade determinada no âmbito constitucional.

Importantes as luzes do referido autor e necessários os esclarecimentos. É que a finalidade que se persegue é a ontológica, ou como causa primeira. Isso não impede que, eventualmente, alguma causa interpretada alhures como secundária, é em verdade primeira ontologicamente falando, ou a esta vinculada pela sucessão causal real que anteriormente foi mencionada.

Ademais, como foi afirmado anteriormente, o ato de legislar é um ato volitivo, e como tal, neste agir está presente o elemento teleológico.

Conforme Goffredo Telles Júnior, o fim de um agir pode ser analisado, ao menos, sob dois pontos de vista

quanto à execução da ação ou movimento, (“*finis in re*”), quanto à intenção determinante da ação ou movimento (“*finis in intentione*”).

Quanto à execução da ação, o fim é o termo final do movimento, termo a que o agente chega e onde pára. É onde a ação termina.

Quanto à intenção determinante da ação, o fim é o motivo, a razão que leva a causa eficiente a agir.

Paris pode ser o fim de minha viagem na ordem da execução, porque em Paris minha viagem termina. Mas pode ser também o fim de minha viagem na ordem da intenção, porque Paris pode ser a razão pela qual a viagem é feita.³⁷⁴

Por tais razões, o citado autor afirma que “a causa final só é propriamente causa na ordem da intenção”. Sob esse aspecto, decorrem as adjetivações à causa final, tais

³⁷² GRECO, *Contribuições...*, p. 38.

³⁷³ GRECO, *Contribuições...*, p. 145.

³⁷⁴ TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 262.

como: a causa das causas, a rainha das causas, etc. É que “na produção de um efeito, é ela que move as demais causas. Tôda ação é executada em razão do fim: ‘*Omne agens agit propter finem*’”. Ou seja, decompondo a expressão causa final, ela é o porquê enquanto causa, e do efeito por ser o fim.³⁷⁵

Novamente as preciosas lições de Marco Aurélio Greco

As normas serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem. Então, ao perguntar, ‘a lei que instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico vale porque tem fato gerador *a, b, c?*’ Não, o exame da validade constitucional daquela norma não parte da pergunta do ‘por quê’, ela parte da pergunta do ‘para quê’. Ela valerá se estiver em sintonia com determinados fins (intervenção, ações de seguridade, ensino fundamental etc.).³⁷⁶

Da transcrição, deve ser destacado que o autor faz distinção entre as perguntas ‘por quê’ e ‘para quê’. Esta última estaria perquirindo a finalidade.

O modelo teórico construído por Marco Aurélio Greco possui sua própria racionalidade e, como tal, não se poderia simplesmente infirmá-lo à luz de outras perspectivas, pelo fato de não haver correspondência de estruturas. Mais precisamente, o que será dito a seguir, não poderá servir como único argumento para refutar a construção daquele modelo.

É que a distinção operada por Marco Aurélio Greco entre ‘por quê’ e ‘para quê’, de acordo com a tradição seguida pelo presente trabalho, não implica em que uma pertença ao âmbito da finalidade e a outra seja excluída. O porquê refere-se às causas, inclusive a causa final.

Já o ‘para quê’ utilizado por Marco Aurélio Greco, segundo a tradição, igualmente se refere aos fins. Isso aparece na literatura quando é feita a distinção entre o ‘fim que’ e o ‘fim para que’ ou ‘para quem’. Essa dicotomia demonstra inicialmente que a formulação ‘para quê’ não é estranha à finalidade, ao contrário é dela própria. As linhas a seguir revelam essencialmente o que foi dito.

O fim ‘que’ é “aquele que se deseja”. O fim ‘para que’ ou ‘para quem’, é aquele “ser para o qual se deseja o fim que”. Novamente, no direito tributário positivo, o fim ‘que’ é o desejo da incidência e submissão do sujeito passivo à norma jurídica, em face da manifestação de riqueza prevista na lei, da contraprestação ou do benefício.³⁷⁷ O fim

³⁷⁵ TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, 263.

³⁷⁶ GRECO, *Contribuições...*, p. 42.

³⁷⁷ A repetida utilização da palavra “benefício” aqui no item da ontologia, não deve contradizer o dito no item da lógica. Mais especificamente, continua-se com Marco Aurélio Greco não necessariamente é da essência. A razão pela qual a palavra ‘benefício’ aparece neste item é para realçar as diferentes causas

‘para que’ ou ‘para quem’, é a obtenção dos recursos necessários à despesa pública do estado, para a remuneração do serviço público prestado ou posto à disposição, ao poder de polícia regularmente exercido, ou, para o grupo. Aqui também são incindíveis os dois fins, ou melhor, as duas perspectivas dos fins.³⁷⁸

Até aqui foram realizadas análises de algumas perspectivas quanto ao fim em si e como causa (fim, causalidade, causa final, fim como termo final, fim como motivo ou razão, fim que, fim para que ou para quem).

A seguir, realiza-se uma última classificação com a correspondente hierarquização dos fins. São eles: fim próximo, fim intermediário e fim último.

O fim próximo “no exige la consecución previa de otro fin; así el aprender es el fin próximo del estudiante”. O fim último “no se ordena a la consecución de otro fin; tal es la felicidad última del hombre”. E, o fim intermediário “exige la consecución previa de otro fin, y se ordena a obtener un fin ulterior; como el título académico para el estudiante.

Por exemplo, no direito tributário positivo, o fim próximo é a incidência da norma de tributação quando ocorrer o fato jurídico, dando nascimento à obrigação tributária. O fim intermediário é o lançamento do crédito tributário (para quem entende que, em qualquer hipótese, tal ato ou procedimento deve ocorrer) ou a submissão voluntária do contribuinte aos efeitos da incidência da norma jurídica. E o fim último, a extinção do crédito tributário (na linguagem do artigo 156 do CTN).

De outra parte, à luz das finanças públicas, o fim próximo é a obtenção de receita (tributária no presente caso). O fim intermediário é a gestão e os controles cuja relevância e exigência decorrem da Constituição,³⁷⁹ compreensivelmente por se tratar de patrimônio público. E o fim último, o financiamento da realização das finalidades do estado.

Em uma perspectiva interdisciplinar entre o direito tributário e as finanças públicas, é possível observar que, muitas vezes, o fim é meio para alcançar outro fim.

(primeira e segunda), relacionando a causa ontológica com a teoria da causa da obrigação tributária de Grizioti.

³⁷⁸ QUILES, *La esencia ...*, p. 423.

³⁷⁹ CR: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária.”

A extinção do crédito tributário como fim último no âmbito do direito tributário, é meio para a obtenção de recursos às finanças públicas.

Prosseguindo, para o direito financeiro, o fim próximo é a obtenção de recursos. O fim intermediário é a gestão dos recursos arrecadados.³⁸⁰ E o fim último, a utilização destes recursos para custear as despesas públicas. Agora, fim efetivamente último, pois depois nada virá, é a realização do bem público e o que se entende como tal.³⁸¹

No que tange às contribuições em geral, passa-se a uma análise especificamente da CIDE. Por exemplo, determinado segmento do domínio econômico necessita de intervenção.³⁸² A intervenção será através da instituição de uma CIDE. Diante dessas premissas, é permitido desenvolver os seguintes raciocínios:

1ª hipótese: O equilíbrio retornará, em decorrência da aplicação dos recursos arrecadados através da CIDE.

O fim próximo da instituição da CIDE é a intervenção. O fim intermediário é a arrecadação de valores, oriunda da CIDE. E o fim último é o retorno do equilíbrio no segmento do domínio econômico objeto da intervenção, através da aplicação dos recursos arrecadados.

2ª hipótese: O equilíbrio retornará em decorrência da intervenção *per se*:

O fim próximo da instituição da CIDE é a intervenção. O fim intermediário é a arrecadação de valores, oriunda da CIDE. E o fim último é o retorno do equilíbrio no segmento do domínio econômico objeto da intervenção, independentemente da aplicação dos recursos arrecadados. Nessa hipótese, cumpre um esclarecimento: O retorno do equilíbrio deu-se pela simples intervenção. Logo, se possível, poderia ter sido utilizado qualquer outro instrumento interventivo. Contudo essa 2ª hipótese não pode ter como fim intermediário outra situação que não a arrecadação. É que a arrecadação decorre da própria natureza da CIDE enquanto exação, e não existe

³⁸⁰ Por força do artigo 70 da CR, dentre outros.

³⁸¹ QUILES, *La esencia ...*, p. 423.

³⁸² A intervenção do Estado ocorrerá, como demonstrou John Maynard Keynes, nas circunstâncias em que os “mecanismos auto-reguladores, nos quais acreditavam os economistas clássicos, podem falhar”, gerando desequilíbrios. HUGON, *História...*, p. 475: Observa o autor que Keynes em suas primeiras obras revela-se como um neoclássico. Somente em 1936 quando foi publicada sua obra *Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*, é que se manifesta “nitidamente intervencionista”, p. 477.

previsão constitucional que permita afastar o caráter pecuniário da mesma, nas situações em que a simples intervenção realizou a finalidade última.

Outrossim, em qualquer hipótese, não se pode afirmar que a intervenção é o fim último, pois a CIDE é instrumento para a busca do reequilíbrio, portanto, é meio.

O problema da finalidade demonstra que tudo se move pelo desejo de atingir algo.³⁸³ Assim também é no direito tributário positivo. Tanto na concepção do tributo quanto na da contribuição.

Diante da sucinta apresentação do modelo das causas elaborado pela tradição, Aristóteles adverte que ao “investigar la causa de cada cosa hay que buscar siempre la que es preponderante”, dentre todas envolvidas. Porque uma mesma coisa pode ter mais de uma causa.³⁸⁴ E, para o presente trabalho, preponderante é a causa final.³⁸⁵

Examinando o direito tributário positivo infraconstitucional, encontra-se no CTN a definição de tributo no artigo 3º, e a advertência do inciso II do artigo 4º de que a destinação não serve para revelar a natureza jurídica da exação.

Art. 3º 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.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Importa observar que o artigo 3º do CTN ao definir tributo, não contempla de maneira explícita a causa final. E, por outro lado, destinação³⁸⁶ (mencionada no inciso II do artigo 4º do CTN) não se confunde com finalidade.

³⁸³ TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, 263: “A causalidade do fim se explica pelo *apetite*, pelo desejo de atingi-lo. O fim visado se apresenta ao agente como um bem. Tomamos aqui a palavra *bem* em seu sentido tradicional, não designando o bem absoluto, mas simplesmente aquilo capaz de satisfazer um apetite, em qualquer um dos reinos da natureza. Se algo é um bem, promove-se a fim e a causa final. O bem para o qual as coisas tendem constitui a razão formal da causalidade do fim. Eis porque fim e bem são reciprocamente conversíveis”.

³⁸⁴ QUILES, *La esencia ...*, p. 417. E, não é “imposible que una misma cosa sea la causa y lo causado, no ciertamente respecto de lo mismo, sino de diversas maneras”.

³⁸⁵ ARISTÓTELES, *Física*, p. 125 e 146. QUILES, op. cit., p. 419-420: “siempre debemos llevar la pregunta hasta la causa primera, como si se pregunta ¿por qué está éste sano? Hay que responder que el médico lo sanó; y luego ¿por qué el médico lo sanó? Porque tiene el arte de sanar. [...] causa más cercana [más inmediata] y causa posterior; y causa remota y causa anterior. [...] aquello que es más universal se llama causa remota; y lo que es más especial causa próxima: como decimos que la forma del hombre próxima es su definición, animal racional, pero animal es más remoto, y, asimismo, substancia más remota todavía. Pues todos los grados superiores son formas de los inferiores. Y la materia próxima del ídolo es el cobre, pero la remota es el metal, y más remota todavía, el cuerpo”.

³⁸⁶ BALEEIRO, *Direito ...*, p. 68-69. Mais enfaticamente, a destinação está vinculada a juridicidade do tributo, significando que a própria constitucionalidade da exação pecuniária tem como requisito, a par de outros, o endereço que é dado à receita. Mais do que a destinação da receita, ou ao menos

Ao contrário, o Modelo de Código Tributário elaborado pela comissão redatora composta por Rubens Gomes de Souza (Brasil), Carlos Giuliani Fonseca Fonrouge (Argentina) e Ramón Valdés Costa (Uruguai), além de outros destacados colaboradores de diversos países latino-americanos para o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, em seu Título I, Capítulo II, contempla a definição de tributo, *verbis*:

Concepto. Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.³⁸⁷

A definição de tributo do citado Modelo, diferente do diploma brasileiro, contempla a causa final específica, na cláusula final: “con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Esse Modelo além de contemplar a causa final específica, traduz a concepção clássica de tributo, qual seja, “con el objeto de obtener recursos”.³⁸⁸

A tradição observando as causas, em particular a relação entre causa formal, causa eficiente e causa final, percebeu que é necessário um exemplar à produção de algo, para que o efeito possua uma forma específica ou modelo.³⁸⁹ O modelo ou o exemplar também é denominado espécie e forma. Espécie porque dá as peculiaridades específicas e revela o que é o ser. Forma, não no sentido de figura ou a exteriorização do ser com seus contornos, mas no sentido metafísico em que se opõe a matéria. Nesse sentido metafísico, a forma (substancial ou accidental) determina a matéria e compõe determinado ser, dando-lhe a forma de homem ou de livro, por exemplo.³⁹⁰ “A forma

conjuntamente, é relevante a finalidade constitucionalmente designada para a higidez e compleição de determinadas espécies tributárias, como é o caso do empréstimo compulsório e das contribuições. Empresta seu testemunho a esta afirmação a cultura de Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a clássica obra de Aliomar Baleeiro.

³⁸⁷ *Reforma ...*, p. 19. Segundo o professor Cezar Saldanha Souza Júnior, em aula dos Cursos de Mestrado e Doutorado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, na referida definição de tributo teríamos presente no comportamento regrado: causa material (“prestaciones”), causa formal (“en dinero”), causa eficiente (“Estado, en ejercicio de su poder de imperio”) e causa final (“cumplimiento de sus fines”). MORAES, *Compêndio...*, p. 627. Nesta obra, o conteúdo do transcrito artigo 13, encontra-se adaptado ao vernáculo.

³⁸⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 55. Confirmando esta ideia clássica de tributo, as lições de Rubens Gomes de Souza.

³⁸⁹ AQUINO, *Suma I*, q. 44, a. 3.

³⁹⁰ QUILES, *La esencia ...*, p. 433. Observa este autor que a essência do exemplar se encontra na ideia ou no conceito subjetivo mentado, enfim na imagem mental, pois de maneira imediata influi e dirige a causa eficiente. Com isso entende pouco razoável considerar um objeto externo como o exemplar, pois não raramente este poderá ser um objeto interno. Sendo mais razoável, portanto, ter a essência do exemplar como um conceito subjetivo, p. 438.

ou causa formal é determinação, em virtude da qual, um ser é o que é e não é outra coisa, ‘*id quo ens est id quod est*’.³⁹¹

Pelo fato de o modelo ou exemplar influir no efeito, participa da essência da causa, e, portanto, legitima a denominação ‘causa exemplar’. Mas para isso, é importante a consciência e a intencionalidade do agente ao agir, e não que o efeito resulte ao acaso.³⁹²

Assim, quando o tema é tributo, estará presente a causa exemplar cujo modelo (*v.g.*, o Código da OEA/BID) tomado pelo legislador, resultou de avaliação prévia às necessidades de reforma ou adaptação da legislação tributária, seja para aumentar ou diminuir a carga tributária, instituir novos deveres instrumentais, etc. (causa final).

Ademais, o tributo tradicionalmente tem por função ou finalidade, enquanto objetivo, obter recursos para o financiamento das despesas públicas.³⁹³ Como “tudo que tem uma função ou atividade, consideramos que o bem e a perfeição residem na função”.³⁹⁴ Isso quer dizer que a função do tributo é arrecadar, e a função do bom tributo é arrecadar bem. Mas com as conquistas históricas dos contribuintes, pode-se afirmar que, se a função do tributo é arrecadar, a função do bom tributo é arrecadar bem, no sentido do justo. Garantido o financiamento das despesas públicas e respeitado o mínimo existencial do contribuinte e observada a sua capacidade contributiva.

³⁹¹ TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 264.

³⁹² QUILES, *op. cit.*, p. 435-436. Do mesmo autor: “Viene a ser el ejemplar como un guía, que nos enseña el camino para llegar al fin que nos hemos propuesto”, p. 438.

³⁹³ HUGON, *O imposto*, p. 20-22, p. 30-31. Paul Hugon afirma que “todos os autores concordam em que – em teoria – o fim essencial do imposto é financeiro: deve prover o necessário às despesas do poder público”. Porém, destacara que os impostos podem ter “objetivo financeiro” e “objetivo econômico e social”. No primeiro caso os tributos têm objetivo fiscal, isto é, arrecadatório, e, no segundo, uma atuação “sobre a atividade econômica e a organização social”. Ressalvadas algumas exceções, adverte o referido autor que o objetivo arrecadatório era o único perseguido até o final do século XIX. Com base no objetivo econômico e social, este autor aponta que a realidade pode ser transformada de diversas maneiras: “influir sobre a produção” para modificá-la quantitativamente ou em sua “composição”; “atuar diretamente sobre a repartição das riquezas e dos rendimentos” e “sobre a circulação da moeda”; e “como um dos elementos de uma política destinada a atuar sobre o equilíbrio econômico no seu conjunto”. Assim é que presentes as duas funções, elas não se excluem, ao contrário, coexistem. Esta conclusão não retira a “finalidade essencial” que é “a obtenção dos recursos necessários às despesas públicas”.

³⁹⁴ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Livro I, 7. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 126.

5. Conclusões

1 – A Constituição brasileira, sob uma perspectiva geral, é denominada total porque representa a organização básica política, jurídica e econômica. Em particular, observando-a pelo ângulo jurídico, é o conjunto de regras relativas às formas do estado e governo, à maneira de adquirir e exercer o poder, fixação de seus órgãos e os limites das diversas atuações.

2 – O Brasil é um estado federal. Na visão tradicional, o estado federal caracteriza-se pela “descentralização do todo”. O “estado total” é soberano e está descentralizado em Estados-membros, que são autônomos. A realidade brasileira outorgou a descentralização dos Estados-membros em Municípios autônomos. Assim, o estado federal é dividido em federação (“comunidade jurídica central”, mas que é parcial) e estados federados (“várias comunidades jurídicas locais”, também parciais). Esse modelo implica que a palavra Constituição compreenderá a dos estados federados (Constituição Estadual), a federal (Constituição Federal ou Constituição da Federação) e a do estado federal como um todo. No caso, a Constituição Federal é simultaneamente a Constituição da Federação e do Estado Federal total.

3 – O federalismo é a “teoria do estado federal” ou “doutrina social de caráter global”. Segundo alguns autores, o Brasil possui um misto entre o federalismo dualista (separação entre a União e os Estados-membros), no qual há uma repartição horizontal de competências e a previsão de tributos exclusivos, e o federalismo cooperativo (coordenação entre a União e os Estados Federados, sob o comando daquela). A característica deste é a repartição vertical de competências e de tributos.

4 - O estado federal necessita da repartição das competências legislativa e administrativa e da repartição de rendas tributárias para sedimentar sua autonomia e realizar de maneira efetiva sua finalidade última, o bem público. A fixação da repartição de rendas tributárias deve atender a uma proporcionalidade entre rendas e encargos. Há três modelos tradicionais para serem repartidas as rendas: “sistema de divisão das bases econômicas de tributação”, “sistema de divisão da receita tributária” e “sistema de divisão das espécies tributárias”.

5 – Diante da estrutura e função do estado federal e da notória relevância dos recursos de ordem tributária, o presente trabalho procura demonstrar e definir a essência e a finalidade das contribuições, a partir da Constituição como forma de contribuir para uma teoria finalística do direito tributário.

6 – Para uma efetiva contribuição, houve uma necessidade de ultrapassar os limites impostos pela própria ciência, buscando-se auxílio nas ordens hermenêutica, lógica e ontológica.

7 – Na ordem hermenêutica, é apresentada a posição da comissão informal de juristas, que não outorgava natureza tributária às contribuições, mas estendia a elas seu regime jurídico. Essa posição foi aceita pelo Presidente da Comissão 6, Deputado Federal Constituinte Francisco Dornelles e pelo Relator da Comissão de Tributos, Finanças e Orçamento, Deputado Federal Constituinte José Serra. Igualmente registraram-se os entendimentos opostos entre o Constituinte Divaldo Suruagy (restringindo os tributos a impostos, taxas e contribuições de melhoria) e o Constituinte Osvaldo Bender (reconhecendo maior amplitude ao conceito de tributo, considerando as contribuições como espécie).

8 – Nesta mesma ordem, no corpo do trabalho foram fixadas as seguintes premissas: 1^a) a supremacia da Constituição; 2^a) a busca da natureza jurídica e finalidade das contribuições são extraídas da Constituição; 3^a) o artigo 149 da CR vincula as contribuições ao regime jurídico dos tributos, particularmente aos “arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6^o”; 4^a) a comissão informal de juristas, por consenso, redigiu o dispositivo relativo às contribuições, de maneira tal que lhes alcançasse o regime jurídico dos tributos, sem expressamente ter constado no mesmo algum reconhecimento quanto à natureza tributária; 5^a) a interpretação deve recair sobre o conteúdo objetivo da lei e buscar o último escopo de interpretação; 6^a) a busca do último escopo de interpretação através da vontade do legislador¹ parece não ser uma via segura, pois, além dos pronunciamentos teóricos que demonstram os obstáculos desse caminho, o dado real existente² possibilita a verificação que sequer os Constituintes³ concordaram sobre o tema; 7^a) como foi dito que uma não exclui a outra, resta o predomínio da vontade da lei⁴; 8^a) a inserção do artigo 149 da CR em um sistema, sistema externo ao situar-se no âmbito do sistema tributário, e sistema interno, que revela os elementos axiológicos e teleológicos contidos no artigo 149 da CR.; 9^a) não parece ser o caso de aplicação pura e simples do pensamento tópico, pois não há ausência de valorações e tampouco se apresenta o caso de “quebras no sistema”

¹ Teoria subjetivista.

² Estas três últimas palavras (“dado real existente”) utilizadas em conjunto para reforçar o discurso.

³ Por amostragem: Constituinte Divaldo Suruagy e Constituinte Osvaldo Bender.

⁴ Teoria objetivista.

(“contradições de valores e de princípios”) e 10^a) interpretar de maneira tópico-sistemática o artigo 149 da CR.

9 - Afirmar que as contribuições não têm natureza tributária é uma contradição. A contradição não reside nas exações, nem entre elas, mas na negativa de reconhecimento da natureza tributária às contribuições, partindo exatamente da ideia de tributo.

10 - Nas ordens lógica e ontológica apresentam-se a demonstração e a definição de tributo e de contribuição. Na apresentação, são tratadas as duas exações como um universal. A universalidade repousa nas exigências pecuniárias realizadas pelo estado.⁵

11 – Na ordem lógica, foi verificado que o conceito enquanto ideia geral e abstrata é dotado de compreensão (reunião dos caracteres que irão compor a definição do conceito), extensão (representa a classe, o grupo de coisas ou entidades a que se estende este conceito) e predicabilidade (categoremas ou predicáveis: gênero, espécie, diferença específica, próprio, acidente). A compreensão e a extensão são inversamente proporcionais entre si.

12 – A compreensão do conceito de tributo revela os seguintes caracteres que compõem a definição: obrigação (obrigação como relação e como comportamento obrigatório),⁶ pecuniária (em dinheiro, não *in labore*, nem *in natura*), instituída em lei (*ex lege* e não *ex voluntate*),⁷ não constituindo sanção por ato ilícito (os fatos descritos são lícitos),⁸ devido ao estado⁹ (ou a quem for legalmente por ele delegado¹⁰) pelo particular,¹¹ finalidade imediata de arrecadar ou regular¹² e finalidade mediata de poder realizar seus fins (do estado).

13 – O enunciado daquilo que afirmamos como definição é uno quando os termos estão uns nos outros. É “preciso que constituyan una unidad todas las cosas

⁵ Pelo Estado ou por qualquer instrumentalidade sua.

⁶ CARVALHO, *Curso de...*, p. 25. Como diz este autor ao analisar o artigo 3º do CTN, a expressão “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro”.

⁷ CARVALHO, *Curso de...*, p. 26.

⁸ *Ibid.*, p. 26.

⁹ Conforme disposto, *v.g.*, nos artigos 145, 148, 149, 149-A, 153 a 156, 195, 212, 5º.

¹⁰ CR: artigos 194, 195, 236, 239, 240.

¹¹ CR: “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. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (...) II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; [...] § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

¹² Por exemplo, CR: artigos 146-A, 149, 150, §1º, 153, §1º, 177, §4º, 182, §4º, inciso II.

incluídas en la definición”, como no caso de homem, “animal bípede”, explica o estagirita. Assim, a reunião dos caracteres pela compreensão do conceito podem ser vários, mas estando uns nos outros, serão uno com a definição.¹³

14 – A definição contém o gênero primeiro e as diferenças. A partir daí, “os demais gêneros são o primeiro junto com as diferenças agregadas, por exemplo, o primeiro, é animal, o seguinte, bípede, e depois, animal bípede áptero. E o mesmo se se enunciam mais termos”. Logo, a “definição é o enunciado baseado nas diferenças”.¹⁴

15 - E o enunciado que se afirma como definição¹⁵ de tributo é: “tributo é toda obrigação (obrigação como relação e como comportamento obrigatório)¹⁶ pecuniária (em dinheiro, não *in labore*, nem *in natura*), instituída em lei (*ex lege* e não *ex voluntate*),¹⁷ não constituindo sanção por ato ilícito (os fatos descritos são lícitos),¹⁸ devido ao estado¹⁹ (ou a quem for legalmente por ele delegado²⁰) pelo particular,²¹ com a finalidade imediata de arrecadar ou regular²² e com a finalidade mediata de poder

¹³ ARISTÓTELES, *Metafísica*, p. 380-381.

¹⁴ *Ibid.*, p. 382-383.

¹⁵ *Ibid.*, p. 331: Como a definição traduz a essência, “la esencia de cada cosa es lo que se dice que ésta es en cuanto tal”. E nas páginas 383-385: “Mas é preciso dividir todavia pela diferença da diferença; por exemplo, uma diferença de animal é ‘provido de pés’; em seguida, é preciso que a diferença de ‘animal provido de pés’ seja enquanto ‘providos de pés’ de sorte que não se deve dizer, para dizer bem, que dos ‘providos de pés’ uns são ‘alados’ e outros ‘não alados’ [...], senão que uns são ‘cisípedos’ e outros ‘solípedos’, pois estas são diferenças dos pés, porque ter os pés divididos em dedos é ter pés de algum modo. E assim se procederá incessantemente, até chegar ao que já não tem diferenças; e então haverá tantas espécies de pé quantas sejam as diferenças, e os animais providos de pés serão tantos como as diferenças. Se isto é assim, está claro que a última diferença será a substância da coisa e sua definição, porque não se deve dizer várias vezes o mesmo nos termos da definição já que é supérfluo. [...] E, se se divide isto por sua própria divisão, se dirá o mesmo várias vezes, tantas vezes quantas são as diferenças. Por conseguinte, se se produz uma diferença de outra, uma só, a última, será a espécie e a substância. [...] Mas, se se atende ao acidental [...] as diferenças serão tantas como os cortes da divisão. Por conseguinte, está claro que a definição é o enunciado que arranca das diferenças, e, em rigor, da última delas. E é evidente, se se muda a ordem de tais definições, por exemplo, da de homem, dizendo ‘animal bípede provido de pés’; com efeito, ‘provido de pés’ resulta supérfluo depois de haver dito ‘bípede’. Mas na substância não há ordem; pois como se há de pensar um como posterior e outro como anterior? Assim, pois, acerca das definições baseadas na divisão, basta com o dito até aqui sobre sua natureza”.

¹⁶ CARVALHO, *Curso de...*, p. 25. Como diz este autor ao analisar o artigo 3º do CTN, a expressão “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro”.

¹⁷ *Ibid.*, p. 26.

¹⁸ *Ibid.*, p. 26.

¹⁹ Conforme disposto, *v.g.*, nos artigos 145, 148, 149, 149-A, 153 a 156, 195, 212, §5º.

²⁰ CR: artigos 194, 195, 236, 239, 240.

²¹ CR: “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. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...] II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; [...] § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

²² Por exemplo, CR: artigos 146-A, 149, 150, §1º, 153, §1º, 177, §4º, 182, §4º, inciso II.

realizar seus fins (do estado).”

16 - 1ª Etapa: É preciso dividir, contudo, pela diferença da diferença, por exemplo:

Uma diferença de tributo é obrigação.

Em seguida, é preciso que a diferença de “tributo é obrigação”, seja enquanto “obrigação”, de sorte que não se deve dizer, para dizer bem, que de “obrigação” umas são fiscais e outras “extrafiscais”, senão que umas são pecuniárias e outras *in natura*, pois estas são diferenças de obrigação, porque ter a obrigação dividida em pecuniária e *in natura* é ter obrigação de algum modo.

2ª Etapa: Uma diferença de tributo é “obrigação pecuniária”.²³

Em seguida, é preciso que a diferença de “tributo é obrigação pecuniária”, seja enquanto “obrigação pecuniária”, de sorte que não se deve dizer, para dizer bem, que de “obrigação pecuniária”, umas são cumulativas e outras “não-cumulativas”, senão que umas são instituídas em lei e outras instituídas por acordo de vontades, pois estas são diferenças de obrigação pecuniária, porque ter a obrigação pecuniária dividida em instituídas em lei e por acordo de vontades é ter obrigação pecuniária de algum modo.

3ª Etapa: Uma diferença de tributo é “obrigação pecuniária instituída em lei”.²⁴

Em seguida, é preciso que a diferença de “tributo é obrigação pecuniária instituída em lei”, seja enquanto “obrigação pecuniária instituída em lei”, de sorte que não se deve dizer, para dizer bem, que de “obrigação pecuniária instituída em lei” umas são direta e outras “indiretas”, senão que umas não constituem sanção por ato ilícito, e outras constituem sanção por ato ilícito, pois estas são diferenças de obrigação pecuniária instituída em lei, porque ter a obrigação pecuniária instituída em lei, dividida em não constituída por sanção de ato ilícito e constituída por sanção de ato ilícito é ter obrigação pecuniária instituída em lei de algum modo.

²³ CARVALHO, op. cit., p. 25. Como diz este autor ao analisar o artigo 3º do CTN, a expressão “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro”.

²⁴ CARVALHO, *Curso de...*, p. 26.

4ª Etapa: Uma diferença de tributo é “obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito”.²⁵

Em seguida, é preciso que a diferença de “tributo é obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito”, seja enquanto “obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito”, de sorte que não se deve dizer, para dizer bem, que de “obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito” umas são imunes e outras “isentas”, senão que umas se estabelecem entre o estado²⁶ e o particular²⁷ e outras não se estabelecem entre o estado e o particular, pois estas são diferenças de obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito, porque ter a obrigação pecuniária instituída em lei que não constitui sanção por ato ilícito dividida em que umas se estabelecem entre o estado e o particular e outras não se estabelecem entre o Estado e o particular é ter obrigação pecuniária instituída em lei de algum modo.

Igual resultado, se o desenvolvimento fosse diferença por diferença. O somatório das diferenças, junto com o gênero estabelecem a definição.

17 – A compreensão do conceito de contribuição revela os seguintes caracteres que compõem a definição: tributo, grupo, motivo ou razão, a contribuição *per se* ou a contribuição como meio pelo qual se arrecadam recursos para transformar a realidade, validação finalística, não vinculação à materialidade (mas a uma finalidade específica),²⁸ vinculação a interesse de um grupo, instrumento de atuação do estado como agente normativo e regulador em áreas específicas,²⁹ referibilidade.

²⁵ Ibid., p. 26.

²⁶ Conforme disposto, *v.g.*, nos artigos 145, 148, 149, 149-A, 153 a 156, 195, 212, §5º, todos da CR. Devidas ao Estado ou a quem for legalmente por ele delegado, CR: artigos 194, 195, 236, 239, 240.

²⁷ CR: “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. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...] II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; [...] § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

²⁸ GRECO, *Contribuições...*, p. 148: As contribuições ensejam a possibilidade de haver superposição de fato gerador e base de cálculo. Como exemplifica Marco Aurélio Greco, a CIDE “poderá ter por fato gerador um evento ligado a um produto industrializado”. O mesmo tema foi objeto de sustentação oral perante o Plenário do STF no RE 177.137, onde era tratada a tese do AFRMM. Na oportunidade fez uso da palavra em nome do contribuinte o professor Geraldo Ataliba, e como representante da Fazenda Nacional o professor Cezar Saldanha Souza Júnior.

²⁹ Ibid., p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

18 - E o enunciado que se afirma como definição de contribuição³⁰ é: “Contribuição é todo tributo devido por integrantes de determinado grupo (social, profissional, econômico, setor econômico),³¹ referido diretamente a este,³² cujos recursos devem ser destinados³³ a atender a finalidade constitucional³⁴ de sua instituição.³⁵

19 – Foi dada a compreensão, através da demonstração das notas ou caracteres que compõem a definição do conceito de tributo e de contribuição. O passo seguinte é determinar a extensão do conceito de tributo e de contribuição.

20 – Dado que a relação entre compreensão e extensão de um conceito é inversamente proporcional, a partir do definido e demonstrado, conclui-se que as

³⁰ Ibid., p. 118-119, p. 124-131, p. 136-137 e p. 144.

³¹ Como adverte Marco Aurélio Greco, mesmo nas contribuições à seguridade social, em que a CR prevê a “universalidade da cobertura (todos integram o grupo) e a contribuição por toda a sociedade (todos participam)”, e, em particular, a “contribuição incidente sobre a receita dos concursos de prognósticos que bem indica ser o grupo formado por todos”, não fica comprometido o “critério da integração ao grupo”. Ibid., p. 242-243.

³² Ibid., p. 243: “a atuação da seguridade, ou da intervenção, volta-se ao grupo como um todo e, sendo todos parte desse grupo, a atuação é-lhes diretamente referida”.

³³ Ibid., p. 240: “O destino da arrecadação é relevante não apenas conceitualmente, mas também invocável pelo contribuinte”, dando legitimidade ao contribuinte na hipótese de “desvio da arrecadação”.

³⁴ Ibid., p. 229: “As contribuições têm na finalidade seu critério distintivo”. E na página 242: Destino dos recursos é para o grupo, finalidade “financiamento de atividades de interesse” do grupo. Em sentido semelhante, Luciano Amaro: “Ademais, há situações em que a *destinação* do tributo é *prevista pela Constituição* como aspecto integrante do *regime jurídico da figura tributária*, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada. Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, *sempre e apenas*, de uma questão *meramente financeira*), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo *mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária*” (Os itálicos estão no original). AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 77. Na ADIn 2.925, o STF não permitiu que a receita decorrente da arrecadação da CIDE tivesse destinação diversa da determinada pelo artigo 177, §4º, II, letras a, b e c da CR. A receita oriunda deve ser destinada à finalidade da intervenção (setor econômico afetado), prevista na CR. Cabendo ADIn em face de lei orçamentária, declarando que o produto de sua arrecadação, fosse, eventualmente, desviada. No RE 183.906/SP foi admitido que “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 da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados”.

³⁵ Com isso, na circunstância em que a contribuição foi instituída e este fato, *per se*, foi suficiente para alcançar o fim, entende-se que os recursos mesmo assim devam ser destinados à aplicação da razão instituidora. Quer dizer, CIDE para equilibrar determinado setor tecnológico, em que sua mera instituição alcançou a finalidade, os recursos deverão ser destinados ao setor. Ao recebê-los o setor terá um incentivo. E, se porventura, acontecer que o retorno dos recursos ao grupo faça retornar o desequilíbrio? Isso constituirá em uma verdadeira aporia! Mas não basta a perplexidade, faz-se necessário apontar a solução. Então parece recomendável alçar-se ao princípio primeiro ou ao mais próximo dele. Isto é, antes de ser CIDE, por exemplo, esta é instrumento de intervenção no domínio econômico. E, para tentar escapar da aporia, no caso concreto deverá ser sopesado e estabelecido o princípio primeiro ou mais geral que rege a harmonia do sistema.

contribuições representam uma classe ou grupo de entes exacionais aos quais se estendem o conceito e a definição de tributo.

21 – O contido no artigo 145 da CR oferece a compreensão do conceito de tributo e, inversamente proporcional a esta, a extensão do conceito de tributo não se restringe às espécies nele mencionadas. O enunciado constitucional ‘os seguintes tributos’, e a proposição sugerida neste trabalho ‘os tributos são os seguintes’, não dizem a mesma coisa, mas coisas contrárias. Logo, não são convertíveis entre si. O enunciado constitucional não corresponde a uma proposição universal afirmativa, salvo se estivesse escrito, ‘todos são’. Ao contrário, é razoável deduzir-se da redação constitucional uma proposição ‘particular afirmativa’, mesmo que não esteja presente o quantificador ‘alguns’. A redação constitucional, ‘os seguintes tributos’, pode ser considerada uma proposição bem formada se, ao ser analisada, for considerado o verbo com função de predicado (‘seguintes’) e ‘tributos’ como sujeito. O quantificador ‘alguns’ está oculto e deve ser deduzido da proposição, sob pena de torná-la sem sentido. O que resultaria em: ‘Alguns tributos são os seguintes’. Diante disso, na coleção de espécies submetidas ao gênero, estão as contribuições. Logo, contribuição tem natureza tributária.

22 – Tendo as contribuições a natureza jurídica de tributo, o regime jurídico aplicável a elas é especificamente diferente, e deve ser apreendido a partir do disposto no artigo 149 da CR.

23 – Os conceitos universais considerados na ordem formal ou lógica (existentes no pensamento), são os predicáveis, ou categoremias (gênero, diferença, espécie, próprio e acidente). O tributo e a contribuição são termos intermédios, pois são simultaneamente gêneros e espécies com relação a termos diferentes. Tributo é gênero de que a contribuição é espécie, e tributo é espécie do gênero exação. Contribuição é gênero de que a CIDE é espécie. E, quando as diferenças das contribuições e a discriminação das bases econômicas sobre as quais incidem os impostos foram notadas, dividiram o gênero tributo em espécies.

24 – Na ordem ontológica, o tributo e a contribuição enquandram-se como seres reais identificados com um dos predicamentos.

25 - Os universais considerados na ordem material (existentes na realidade) são os predicamentos ou as categorias, dividindo-se em substância e acidentes (quantidade, qualidade, relação, lugar, tempo, estado (posição), hábito, ação, paixão). Ademais, na ordem ontológica os universais são existentes na realidade.

26 – O tributo e a contribuição se encontram na realidade, subsistindo na pessoa. Mais precisamente, subsiste na pessoa, em razão da relação que esta tem perante o estado. O homem é um ser real, e real é sua relação com o estado. Das várias relações que a pessoa tem com o estado, uma das mais relevantes é a relação de uma diferença específica. É a relação jurídica de tributação. A contribuição está ordenada ao tributo, como a espécie está para o gênero. Assim também, sob a ótica da relação como predicamento, tanto para o tributo quanto para a contribuição. Sob outro ponto de vista, o tributo e a contribuição são seres lógicos ou seres de razão, com fundamento na realidade. É que racionalmente criados pelo homem, seus fundamentos encontram-se na realidade. Isto é, seus substratos são reais. A pessoa e sua relação de determinada qualidade com o estado.

27 – Foi dito do tributo e da contribuição que ambos se identificam com obrigação. Obrigação como vínculo. E, como tal, relação. Na relação ontológica, identificam-se os elementos ‘sujeito’, ‘termo’ e ‘fundamento’. Assim, na relação jurídico-tributária entre o Estado (sujeito) e Aristófanos (termo), em razão da incidência da norma jurídica sobre o fato (fundamento remoto), a titularidade do crédito tributário do primeiro em relação ao segundo é o fundamento da relação (fundamento próximo).

28 – Com base nesses aspectos, pode-se estabelecer a escala ou linha predicamental dos impostos, da seguinte maneira: Relação é o gênero supremo, exação é o gênero mais geral, exação pecuniária é o gênero intermediário ou gênero subalterno, exação tributária ou tributo é o gênero próximo, o imposto é o gênero ínfimo ou gênero mais próximo, e, como espécies ínfimas o imposto sobre a renda (*v.g.*, dividendos de ações como produto do capital) e o imposto sobre proventos de qualquer natureza (*v.g.*, aposentadorias e pensões), e o imposto sobre a renda referente a dividendos, previsto em lei é indivíduo.³⁶

29 – Ademais, a escala ou linha predicamental das contribuições, pode ser a seguinte: Relação é o gênero supremo, exação é o gênero mais geral, exação pecuniária é o gênero intermediário ou gênero subalterno, exação tributária ou tributo é o gênero próximo, contribuição é o gênero ínfimo ou gênero mais próximo, CIDE do §4º do

³⁶ Aqui arbitrariamente elegeu-se o IR como exemplo desenvolvido. Utilizar outro imposto aleatoriamente, não necessariamente dará o mesmo resultado. Por exemplo, parece poder se predicar do ISSQN como espécie ínfima do todo, pois no âmbito constitucional não há algo que enseje a sua divisão em espécies. A legislação infraconstitucional, ao elencar as atividades que ao serem prestadas sofrem a incidência do ISSQN, elencou os indivíduos.

artigo 177 da CR é espécie ínfima, e a CIDE instituída pela Lei nº 10.336/2001 é indivíduo.

30 – O imposto sobre a renda referente a dividendos e a CIDE citadas como indivíduos estão em potência no texto normativo e, em ato, quando ocorrido o fato jurídico. Os indivíduos em ato são efetivamente os entes existentes na realidade. A partir dos entes reais, a ontologia erigiu um ente universal, inexistente na realidade concreta, mas como um conceito universal. Deve ser lembrada a lição de Guillermo Fraile: “não há um ente como realidade ontológica universal”, mas “existem na realidade, muitos entes. O *ente* é somente um conceito universalíssimo elaborado pela inteligência. Não existe o homem, mas Sócrates, Corisco e Calias”.³⁷ Logo, o tributo e a contribuição não existem na realidade. O que existe na realidade é este tributo, esta contribuição.

31 – Como o mestre de estagira disse, “todos os homens desejam por natureza saber”,³⁸ e conhecer se dá pelo conhecimento das causas.³⁹ As causas primeiras do ser são a material, a formal, a eficiente e a final. Contudo, foi citada a advertência de que as causas aristotélicas se aplicam propriamente às mudanças dos seres materiais.

32 - Só propriamente se pode falar das quatro causas em relação aos seres materiais. O tributo e a contribuição foram enquadrados no predicamento ‘relação’. Isso significa que são entes acidentais e não entes substanciais. Então esses entes exacionais serão distribuídos nas quatro causas apenas metaforicamente ou pelo raciocínio, por analogia naquilo que não lhes for próprio.

33 – Assim, a causa material apresenta-se constituindo internamente aquilo “de que algo é feito”, como o papel em relação ao livro, ao código, o diário oficial que recebe a impressão da máquina que contém o texto escrito, quer da legislação em geral, das emendas constitucionais, ou mesmo da Constituição. É importante, mas nada ou pouco mais do que isso pode contribuir para a análise do tema deste trabalho.

³⁷ Odilão Moura ao traduzir e anotar a obra *O Ente e a Essência* de Tomás Aquino, pp. 113-114.

³⁸ ARISTÓTELES, *Metafísica*, Livro I, p. 2. “*Omnnes homines natura scire desiderant*”.

³⁹ ARISTÓTELES, *Física*, p. 140-144, p. 146, p. 158-159, p. 161. Não será examinado aquilo que Aristóteles denomina como “outro modo de causación es el accidental y sus géneros”, que segundo Guillermo R. de Echandía, “la distinción entre causa *per se* y *per accidens* depende del modo en que se considere el objeto: de una estatua en general será causa eficiente *per se* un escultor, y el que lo sea Policleto es sólo causa eficiente *per accidens*; pero com respecto a tal estatua particular obra suya Policleto es causa eficiente *per se*” (nota 39 da página 144). Mas, se fôssemos estudar essa hipótese, poderíamos começar utilizando o mesmo exemplo, porém, substituindo as expressões *estatua* e *escultor*, por *lei* e *legislador*. Relativamente ao último parágrafo anteriormente transcrito, Guillermo R. de Echandía, esclarece que as causas exemplificadas são respectivamente: a) causa eficiente, b) causa material, c) causa formal, e b) causa final “en cuanto es bien de cada cosa”. *Ibid.*, p. 161, nota 74.

34 - A causa formal detém a quiddidade, é intrínseca na constituição de partes do ser. Como reveladora da essência é oportuna. Afirmar-se que a natureza do tributo e da contribuição são destituídas de matéria, não implica afirmar que ambas são destituídas de forma,⁴⁰ porquanto esta traduz a essência das referidas exações. A essência das exações analisadas foi apresentada pelas suas respectivas definições. Aparece novamente quanto ao seu aspecto causal, que intrinsecamente constitui o ser do tributo e o ser da contribuição.

35 - A causa eficiente, também denominada causa motriz, é o primeiro princípio do qual se originam não só a mudança, mas também o repouso.⁴¹ Extrínseca ao ser,⁴² pode ser dividida em principal e instrumental. A distinção reside em que a instrumental é “aquella causa que no obra por su virtud o forma propia, sino en cuanto movida por otra (la principal)”.⁴³ Como exemplo, a impressão, no papel, das letras do texto legal não pode ocorrer se não for movida e dirigida pela pessoa (causa principal ou primeira) encarregada de comandar a máquina (causa instrumental ou segunda). A máquina tem uma contribuição própria que o operador não poderia desempenhar, por sua vez o operador contribui de maneira tal que a máquina não poderia.⁴⁴ Todavia situação mais próxima àquilo que se pretende analisar parece ser a do legislador como causa eficiente da legislação em geral e da Constituição em particular.

36 - E, extrínseca ao ser, a causa final é o fim “por el cual obra la causa eficiente”.⁴⁵ Razão pela qual reza o princípio da finalidade: “todo agente obra por un fin”.⁴⁶ “Todas as coisas dirigidas a um fim’ significa englobar as produzidas tanto pela

⁴⁰ Que não é sinônimo de figura, conforme dito neste trabalho.

⁴¹ ARISTÓTELES, *Física*. Na nota 33, Guillermo R. de Echandía., observa que fora da tradição aqui adotada, atualmente a causa eficiente é a “única causa en el sentido actual del término”, p. 141. E, também de Aristóteles, mas na *Metafísica*, V, 1013b, p. 219.

⁴² QUILES, *La esencia ...*, p. 379.

⁴³ CABALLERO SÁNCHEZ, *En Gran...*

⁴⁴ QUILES, op. cit., p. 407.

⁴⁵ Ibid., p. 379. Do mesmo autor ele demonstra “cómo el fin participa de la naturaleza de causa”. Silogismo: [Premissa Maior] “Lo que mueve a un agente para que produzca un efecto determinado, es también causa de dicho efecto”. [Premissa Menor] “Es así que el fin mueve al agente, o causa eficiente, para que produzca su efecto”. [Conclusão] “Luego el fin participa de la naturaleza de causa”, p. 427.

⁴⁶ AQUINO, *Suma I*, q. 44, a. 4: A causa final e a correspondente formulação do princípio da finalidade de caráter necessário e universal, resultam que: “todo agente obra por un fin”. Afirma o mesmo autor, demonstrando uma concepção finalista do mundo que “La naturaleza no obra al acaso, sino en determinadas direcciones, lo que implica la tendencia a un fin determinado”, Ibid., p. 425. “Porque suponer un agente que no obre por un fin, esto es que no esté determinado a producir tal efecto y no otro, implica contradicción. Pues produce el efecto A, según la hipótesis; pero no está determinado a producir tal efecto, según la misma hipótesis; luego de suyo está indiferente para producir el efecto A o el efecto B; pero al producir el efecto A y no el B, quedó determinado hacia el efecto A; luego a la vez está determinado y no está determinado. Si admitimos simplemente que no está determinado, resulta que es imposible que produzca ningún efecto, puesto que si produjera uno de los dos ya no estaría indiferente”. QUILES, op. cit., p.426: “todo ser que obra, obra por algún fin”.

“arte”, quanto pela “natureza”, porquanto o “anterior se encuentra referido a lo que es posterior” em ambas as circunstâncias. Tudo “está en función del fin”.⁴⁷ Algumas frases demonstram a relevância da causa final: “é a causa por excelência no realismo aristotélico” e “o fim costuma dizer-se de todas as causas, porque antecede as outras causas na ordem da natureza. A causa eficiente, se não for movida pelo desejo do fim, nunca realizará nada”.⁴⁸ É a “primera de las causas, y la causa de las causas”, pois o fim é o que “mueve a obrar a la causa eficiente, y por ella a las otras dos causas”.⁴⁹

37 - Ao contrário do que possa parecer, fim e causa final não são sinônimos. “Tratandose de la causa final podemos distinguir estos elementos”: A causa final caracteriza-se pelo fato de que “todo fin deve mover a la voluntad para obrar”, isto é, “todo fin debe ser en sí mismo un bien apetecible” que é sua “capacidad o aptitud para poder mover, como causa final, la voluntad” (*v.g.*, arrecadar recursos para cobrir as despesas públicas genéricas necessárias). O fim que move a vontade já é a causa final. Ao passo que o fim, “debe ser conocido, ya que nada puede influir en la voluntad si no es previamente conocido por el entendimiento”, assim, o conhecimento é requisito para que o fim influencie a vontade e através dos meios necessários seja alcançado (*v.g.*, necessidade de intervenção em face de desequilíbrio em determinado setor do domínio econômico).⁵⁰

38 – Distingue-se o fim em objetivo e subjetivo ou formal. O fim objetivo é o “bien deseado”. O fim subjetivo é a “posesión misma del fin objetivo”. Assim, no Direito Tributário positivo, o fim objetivo seria a incidência da norma de tributação de determinado imposto em razão da ocorrência do fato previsto, estabelecendo-se a relação jurídica de natureza patrimonial, haja vista a definição de tributo do art. 3º do CTN (tributo = relação). O fim subjetivo, a posse do dinheiro pelo Estado. Apesar da dicotomia, os fins são incindíveis, pois “constituyen en realidad un solo fin total”, não

⁴⁷ ARISTÓTELES, op. cit., p. 165.

⁴⁸ ARISTÓTELES, *Organon*: III, p. 173. A primeira frase é de Pinharanda Gomes ao anotar o *Organon*. A segunda, o anotador invoca as lições de Pedro da Fonseca.

⁴⁹ QUILES, *La esencia ...*, p. 421. ARISTÓTELES, op. cit., p. 136-137: “Outros, como a saúde e a conservação, também podem resultar do acaso”. E, poderá acontecer que algo seja produzido concomitantemente em razão de um determinado fim e por necessidade. Porém, os produtos oriundos da razão “nunca são causados, nem por acaso, nem por necessidade, mas sempre produzidos em vista de um fim”. E, assim, como o produzido pela inteligência é causado em razão de um fim, “o que se produz em ordem a um fim, nunca se produz ao acaso”.

⁵⁰ QUILES, op. cit., p. 421-423. Em outras palavras: O “fin es aquello a lo cual se ordena algo, sea un ser, sea una operación”. O fim que imprime o movimento de “orden cognoscitivo intencional” se denomina causa final. Esse movimento não é, portanto, físico. O fim é o “primero en la intención y el último en la ejecución.” Primeiro se conhece o fim, somente após serão conhecidos os meios para sua obtenção. Na “orden de la ejecución”, primeiro os meios são colocados em prática para, então, alcançar-se o fim. Quer dizer, o legislador pensa que precisa aumentar a receita tributária, depois, pensa através de que meio.

sendo possível conceber um sem o outro.⁵¹ Assim, o fim e a causa final parecem permear os atos volitivos, entre os quais a produção legislativa.

39 – Ademais, o ato de legislar é um ato volitivo, estando presente neste agir o elemento teleológico. Conforme Goffredo Telles Júnior, o fim de um agir pode ser “quanto à execução da ação ou movimento”, e neste caso, o “fim é o termo final do movimento”, ou “quanto à intenção determinante da ação ou movimento”, caso em que o “fim é o motivo, a razão que leva a causa eficiente a agir”.⁵² Logo, “a causa final só é propriamente causa na ordem da intenção”, sendo aí denominada de a causa das causas, a rainha das causas, etc. É que “na produção de um efeito, é ela que move as demais causas. Tôda ação é executada em razão do fim: ‘*Omne agens agit propter finem*’”. Ou seja, a causa final é o porquê enquanto causa, e efeito por ser o fim.

40 - O fim “que” é “aquele que se deseja”. O fim “para que” ou “para quem”, é aquele “ser para o qual se deseja o fim que”. Novamente, no direito tributário positivo, o fim “que” é o desejo da incidência e submissão do sujeito passivo à norma jurídica, em face da manifestação de riqueza prevista na lei, da contraprestação ou do benefício.⁵³ O fim “para que” ou “para quem”, é a obtenção dos recursos necessários à despesa pública do Estado, para a remuneração do serviço público prestado ou posto à disposição, ao poder de polícia regularmente exercido ou, para o grupo. Aqui também são incidíveis os dois fins, ou melhor, as duas perspectivas dos fins.⁵⁴

41 - O fim pode ser: próximo, intermediário e último. O fim próximo “no exige la consecución previa de otro fin”, *v.g.*, a incidência da norma de tributação quando ocorrer o fato jurídico, dando nascimento à obrigação tributária. O fim intermediário “exige la consecución previa de otro fin, y se ordena a obtener un fin ulterior”, *v.g.*, lançamento do crédito tributário (para quem entende que, em qualquer hipótese, tal ato ou procedimento deve ocorrer) ou a submissão voluntária do contribuinte aos efeitos da incidência da norma jurídica. E o fim último, “no se ordena a la consecución de otro fin”, *v.g.*, a extinção do crédito tributário (na linguagem do artigo 156 do CTN).

⁵¹ Ibid., p. 423.

⁵² TELLES JÚNIOR, *Filosofia...*, p. 262-263: “Paris pode ser o fim de minha viagem na ordem da execução, porque em Paris minha viagem termina. Mas pode ser também o fim de minha viagem na ordem da intenção, porque Paris pode ser a razão pela qual a viagem é feita”.

⁵³ A repetida utilização da palavra “benefício” aqui no item da ontologia, não deve contradizer o dito no item da lógica. Mais especificamente, continua-se com Marco Aurélio Greco não necessariamente é da essência. A razão pela qual a palavra “benefício” aparece neste item é para realçar as diferentes causas (primeira e segunda), relacionando a causa ontológica com a teoria da causa da obrigação tributária de Grizioti.

⁵⁴ QUILES, *La esencia ...*, p. 423.

41.1 – No que tange às contribuições em geral, passa-se a uma análise especificamente da CIDE. Por exemplo, determinado segmento do domínio econômico necessita de intervenção. A intervenção será através da instituição de uma CIDE. Diante dessas premissas é permitido desenvolver os seguintes raciocínios:

1ª Hipótese: O equilíbrio retornará em decorrência da aplicação dos recursos arrecadados através da CIDE.

O fim próximo da instituição da CIDE é a intervenção. O fim intermediário é a arrecadação de valores, oriundo da CIDE. E o fim último, é o retorno do equilíbrio no segmento do domínio econômico, objeto da intervenção, através da aplicação dos recursos arrecadados.

2ª Hipótese: O equilíbrio retornará em decorrência da intervenção *per se*:

O fim próximo da instituição da CIDE é a intervenção. O fim intermediário é a arrecadação de valores, oriundo da CIDE. E o fim último é o retorno do equilíbrio no segmento do domínio econômico objeto da intervenção, independentemente da aplicação dos recursos arrecadados. Nesta hipótese, cumpre um esclarecimento: O retorno do equilíbrio deu-se pela simples intervenção. Logo, se possível, poderia ter sido utilizado qualquer outro instrumento interventivo. Contudo essa 2ª hipótese não pode ter como fim intermediário outra situação que não a arrecadação. É que a arrecadação decorre da própria natureza da CIDE enquanto exação, e não existe previsão constitucional que permita afastar o caráter pecuniário da mesma, nas situações em que a simples intervenção realizou a finalidade última.

Outrossim, não se pode afirmar que a intervenção é o fim último, pois a CIDE é instrumento para a busca do reequilíbrio, portanto, é meio.

O problema da finalidade demonstra que tudo se move pelo desejo de atingir algo.⁵⁵ Assim também é no direito tributário positivo. Tanto na concepção do tributo, quanto na da contribuição.

⁵⁵ TELLES JÚNIOR, *Filosofia ...*, p. 263: “A causalidade do fim se explica pelo *apetite*, pelo desejo de atingi-lo. O fim visado se apresenta ao agente como um bem. Tomamos aqui a palavra *bem* em seu sentido tradicional, não designando o bem absoluto, mas simplesmente aquilo capaz de satisfazer um apetite, em qualquer um dos reinos da natureza. Se algo é um bem, promove-se a fim e a causa final. O bem para o qual as coisas tendem constitui a razão formal da causalidade do fim. Eis porque fim e bem são reciprocamente conversíveis”.

41.2 - À luz das finanças públicas, o fim próximo é a obtenção de receita (tributária, no presente caso). O fim intermediário é a gestão e os controles cuja relevância e exigência decorrem da Constituição,⁵⁶ compreensivelmente por se tratar de patrimônio público. E o fim último, o financiamento da realização das finalidades do Estado, a utilização destes recursos para custear as despesas públicas. Agora, fim efetivamente último, pois depois nada virá, é a realização do bem público e o que se entende como tal.⁵⁷

41.3 - Em uma perspectiva interdisciplinar entre o direito tributário e as finanças públicas, é possível observar que, muitas vezes, o fim é meio para alcançar outro fim. A extinção do crédito tributário como fim último no âmbito do direito tributário é meio para a obtenção de recursos para as finanças públicas.

42 - Diante da sucinta apresentação do modelo das causas elaborado pela tradição, Aristóteles adverte que ao “investigar la causa de cada cosa hay que buscar siempre la que es preponderante”, dentre todas envolvidas. Porque uma mesma coisa pode ter mais de uma causa.⁵⁸ E, para o presente trabalho, preponderante é a causa final.⁵⁹

43 - Examinando o direito tributário positivo infraconstitucional, o artigo 3º do ctn, ao definir tributo, não contempla de maneira explícita a causa final.⁶⁰ E o artigo 4º, inciso II, dispõe que a destinação não serve para revelar a natureza jurídica da exação.⁶¹

⁵⁶ CR: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.”

⁵⁷ QUILES, *La esencia ...*, p. 423.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 417. E, não é “imposible que una misma cosa sea la causa y lo causado, no ciertamente respecto de lo mismo, sino de diversas maneras”.

⁵⁹ ARISTÓTELES, *Física*, p. 125 e p. 146. QUILES, *op. cit.*, p. 419-420: “siempre debemos llevar la pregunta hasta la causa primera, como si se pregunta ¿por qué está éste sano? Hay que responder que el médico lo sanó; y luego ¿por qué el médico lo sanó? Porque tiene el arte de sanar. [...] causa más cercana [más inmediata] y causa posterior; y causa remota y causa anterior. [...] aquello que es más universal se llama causa remota; y lo que es más especial causa próxima: como decimos que la forma del hombre próxima es su definición, animal racional, pero animal es más remoto, y, asimismo, substancia más remoto todavía. Pues todos los grados superiores son formas de los inferiores. Y la materia próxima del ídolo es el cobre, pero la remota es el metal, y más remota todavía, el cuerpo”.

⁶⁰ “Art. 3º 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.”

⁶¹ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Deve ser observado que destinação⁶² (mencionada no inciso II do artigo 4º do CTN) não se confunde com finalidade.

44 - A tradição introduziu na teoria das causas um exemplar à produção de algo, para que o efeito possua uma forma específica ou modelo.⁶³ O modelo ou o exemplar também é denominado espécie e forma. Espécie, porque dá as peculiaridades específicas e revela o que é o ser. Forma, não no sentido de figura ou exteriorização do ser com seus contornos, mas no sentido metafísico, em que se opõe a matéria. Neste sentido metafísico, a forma (substancial ou acidental) determina a matéria e compõe determinado ser, dando-lhe a forma de homem ou de livro, por exemplo.⁶⁴ Pelo fato de o modelo ou exemplar influir no efeito, ele participa da essência da causa, e esta é a razão de ser denominado de causa exemplar. Mas para tal, é importante a consciência e a intencionalidade do agente ao agir, e não, que o efeito resulte ao acaso.⁶⁵

45 - Assim, quando o tema é direito tributário positivo, o legislador (causa eficiente) poderá tomar como modelo, *v.g.*, o “Modelo de Código Tributário OEA/BID, Título I, Capítulo II, o Código da OEA/BID” (causa exemplar) que prevê: “Concepto. Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁶⁶ Este, além de contemplar a causa final específica, traduz a concepção clássica de tributo, qual seja, “con el objeto de obtener recursos” (causa final).⁶⁷ Cezar Saldanha Souza Júnior estabelece as relações entre cada uma das partes do diploma com as

⁶² BALEEIRO, *Direito ...*, p. 68-69. Mais enfaticamente, a destinação está vinculada a juridicidade do tributo, significando que a própria constitucionalidade da exação pecuniária tem como requisito, a par de outros, o endereço que é dado à receita. Mais do que a destinação da receita, ou ao menos conjuntamente, é relevante a finalidade constitucionalmente designada para a higidez e compleição de determinadas espécies tributárias, como é o caso do empréstimo compulsório e das contribuições. Empresta seu testemunho a esta afirmação a cultura de Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a clássica obra de Aliomar Baleeiro.

⁶³ AQUINO, *Suma I*, q. 44, a. 3.

⁶⁴ QUILES, *La esencia...*, p. 433. Observa este autor que a essência do exemplar se encontra na ideia ou no conceito subjetivo mentado, enfim na imagem mental, pois de maneira imediata influi e dirige a causa eficiente. Com isso entende pouco razoável considerar um objeto externo como o exemplar, pois não raramente este poderá ser um objeto interno. Sendo mais razoável, portanto, ter a essência do exemplar como um conceito subjetivo, p. 438.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 435-436. Do mesmo autor: “Viene a ser el ejemplar como un guía, que nos enseña el camino para llegar al fin que nos hemos propuesto”, p. 438.

⁶⁶ *Reforma ...*, p. 19. Segundo o professor Cezar Saldanha Souza Júnior, em aula dos Cursos de Mestrado e Doutorado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, na referida definição de tributo teríamos presente no comportamento regrado: causa material (“prestaciones”), causa formal (“en dinero”), causa eficiente (“Estado, en ejercicio de su poder de imperio”) e causa final (“cumplimiento de sus fines”). MORAES, *Compêndio...*, p. 627. Nesta obra, o conteúdo do transcrito artigo 13, encontra-se adaptado ao vernáculo.

⁶⁷ SOUZA, *Compêndio...*, p. 55. Confirmando esta ideia clássica de tributo, as lições de Rubens Gomes de Souza.

causas aristotélicas.⁶⁸ “prestaciones” (causa material), “en dinero” (causa formal), “Estado, en ejercicio de su poder de imperio” (causa eficiente) e “cumplimiento de sus fines” (causa final).

46 - Diante de todo o expandido e analisado, Marco Aurélio Greco ao refletir sobre as contribuições, afirmou que “quando a Constituição atribui a competência à União” para instituí-las, “não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com a sua instituição”.⁶⁹ Isso revela a diferença específica das contribuições em relação às demais espécies tributárias. A especial diferença apresenta-se no âmbito de validação das normas instituidoras.

⁶⁸ SOUZA JÚNIOR, *Contribuições*.

⁶⁹ GRECO, *Contribuições...*, p. 38. Em igual sentido, o mesmo autor, porém em resposta a consulta formulada e publicada na Revista Dialética de Direito Tributário, nº99, p. 134: “A *finalidade* corresponde ao elemento definidor do perfil da contribuição como categoria jurídica. Diversamente de impostos e taxas, que são identificados pelo seu fato gerador, as contribuições têm na finalidade o elemento básico da sua disciplina”.

Referências Bibliográficas

AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Memória da Assembléia Constituinte de 1987/88: As Finanças Públicas*. Disponível em: <<http://www.bndespar.com.br/conhecimento/revista/rev1102.pdf>> Acessado em 13/10/2006.

ALMEIDA, Cláudio de. Aulas na Disciplina de Epistemologia Analítica. Curso de Filosofia e no PPGFilo, ambos da PUCRS.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

AQUINO, Tomás de. *De natura generis*. Opusculum authenticitate dubium. Thomae de Sutton (?). Textum Taurini. 1954. Editum ac automato translatum a Roberto Busa SJ in taenias magneticas denuo recognovit Enrique Alarcón atque instruxit. Caput 1 [88034], Cap. 1, Tit. De Ente. Disponível em: <<http://www.corpusthomisticum.org/xpg.html>> Acesso em 1º fev. 2006. Corpus Thomisticum.

_____. *De Potentia*, q. 7 a. 9 co. [60282]. Quaestiones Disputatae de Potentia. Quaestio VII. Textum Taurini. 1953. Editum ac autômato translatum a Roberto Busa SJ in taenias magnéticas denuo recognovit Enrique Alarcón atque instruxit. Disponível em: <<http://www.corpusthomisticum.org/qdp7.html>> Acesso em 16/07/2006.

_____. *O Ente e a essência*. Introdução, tradução e notas D. Odilão Moura, OSB. Rio de Janeiro: Presença, 1981. Texto latino e português.

_____. *Quodlibeta*. II, 3.

_____. *Suma teológica I*. Tradução Alexandre Corrêa. Organização de Rovílio Costa e Luis A. De Boni. Introdução de Martin Grabmann. 2. ed. Porto Alegre, Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes, Livraria Sulina Editora; Caxias do Sul, Universidade de Caxias do Sul, 1980.

_____. *Suma teologica*. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1954. Segunda Parte. Seccion Primera. v. 4.

_____. *Verdade e Conhecimento*. (Questões disputadas “Sobre a verdade” e “Sobre o verbo” e “Sobre a diferença entre a palavra divina e a humana”). Tradução estudos introd. e notas Luiz Jean Lauand e Mario Bruno Sproviero. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Livro I, 7. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

_____. *Física*. Introducción, Traducción y Notas de Guillermo R. de Echandía. Madrid: Gredos, 1995.

_____. *Metafísica*. 2. ed. rev. Madrid: Editorial Gredos, 1990. Edición Trilingüe por Valentin García Yebra.

_____. *Organon: I. Categorias. Tradução. e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985.*

_____. *Organon: II. Periérmeneias. Tradução e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985.*

_____. *Organon: III. Analíticos Anteriores. Tradução e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1985.*

_____. *Organon: IV. Analíticos Posteriores. Tradução e Notas de Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1987.*

_____. *Organon: V. Tópicos. Tradução e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1987.*

_____. *Política. 3. ed. Tradução, introdução e notas Mário da Gama Kury. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.*

_____. *Decreto-Lei em matéria tributária. não pode criar nem aumentar tributo. In: ESTUDOS e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. v. 3. p. 42-49.*

_____. *Do sistema constitucional tributário. In: CURSO sobre teoria do direito tributário. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, 1975. p. 227-252.*

_____. *Execução contra pessoas administrativas. In: ALVIM, Teresa Arruda (Coord.) Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 125-144.*

_____. *Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.*

_____. *Programa de integração social – PIS. São Paulo: Resenha Tributária. 1977.*

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.*

_____. *Taxa de melhoramento dos portos (TMP): caráter tributário. In: ESTUDOS e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1978. v. 2. p. 95-140.*

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.*

_____. *Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) As contribuições no sistema tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, co-edição ICET-Fortaleza, 2003.*

_____. *A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da constituição. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, p. 103-119, [s.d.]*

_____. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENDER, Osvaldo. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994. v. 22. p. 10704-10705.

BERLIRI, Antonio. *Os impostos, vida social e fiscalização: entrevista com Antonio Berliri*. Tradução Sonia Ramos. Rio de Janeiro: Salvat, 1979.

_____. *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV: nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*. Milano: Giuffrè, 1997.

BOBBIO, Norberto. MATTEUCCI, Nicola. PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução Carmen C. Varriable. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. v. 1.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. rev. atual. e ampl. (apêndice CF de 1988 até EC 22, de 19/03/1999). São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Teoria do estado*. 4. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CABALLERO SÁNCHEZ, S. *En Gran Enciclopedia Rialp (GER)*. v. 5, p. 405-409. Disponível em: <[http://www.arvo.net/pdf/CAUSA\(1\).htm](http://www.arvo.net/pdf/CAUSA(1).htm)>. Acesso em: 15 abr. 2006.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Introdução e tradução A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. rev. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 1995.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. As contribuições especiais no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 9, n. 31, p. 127-141, jan./mar. 1985.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atual. até a EC 42/2003. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed. rev. amp. e atual. pela Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário: de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

CAVALCANTI, Sandra. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994. v. 21. p. 11909.

CIRNE LIMA, Carlos Roberto V. *Dialética para principiantes*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1996.

_____. *Sobre a contradição*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1993.

CIRNE LIMA, Ruy. *Introdução ao estudo do direito administrativo*. Porto alegre; Livraria do Globo, 1942.

_____. *Princípios de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COMTE-SPONVILLE, André. *A filosofia*. Tradução Joana Angélica D'Avila Melo. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2ª ed. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSSIO, Carlos. *La causa y la comprension en el derecho*. 4. ed. Buenos Aires: Juarez Editor, 1969.

CRETELLA Júnior, J. *Curso de direito romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*. 8. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financeiro mexicano*. México: Porrúa, 1969.

DERISI, Octavio Nicolas. El realismo axiológico en la filosofía tomista. *Veritas*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 81-100, 1961.

DIFINI, Luiz Felipe. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988.

EXAÇÃO. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FALSITTA, Gaspare; FANTOZZI, Augusto. *Le leggi tributarie fondamentali*. Milano: Giuffrè, 1999.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1994.

FANUCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. v. 2.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERREIRA, Pinto. Princípio da supremacia da constituição e controle da constitucionalidade das leis. função constitucional do supremo tribunal federal no Brasil. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 4, n. 17, p. 17-32, jul./set., 1971.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

FRAILE, Guillermo. *Historia de la filosofia*, II. 2. ed. Madrid: BAC, 1966.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GELFAND, M. David; MINTZ, Joel A.; SALSICH JR., Peter W. *State and local taxation and finance in a nutsheel*. 2 and. St. Paul: West Group, 2000.

GETTIER, Edmund. *Is Justified True Belief Knowledge?* in *Analysis* 23 (1963): 121-23.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Turim: UTET, 1956.

_____. *Instituciones de derecho tributário*. Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

_____. *Istituzioni di diritto tributário*. Milano: Giuffré, 1968.

GOMES, Nelson Gonçalves. *Um Panorama da Lógica Deôntica*. Kriterion. Revista de Filosofia. Vol. XLIX. Nº 117. Belo Horizonte, Janeiro a junho/2008. Departamento de Filosofia da Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal de Minas Gerais

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

GONZÁLES ÁLVAREZ, Ángel *Tratado de metafísica: ontología*. 2. ed. Madrid: Editorial Gredos, 1967.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre royalties. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 133-151, dez. 2003.

_____. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

GROTE, Rainer. Rule of law, état de droit and rechtsstaat. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO INTERNACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 5., 1999, Roterdan *As origens das diferentes tradições nacionais e as perspectivas para sua convergência sob a luz dos recentes desenvolvimentos constitucionais*. Tradução Otávio Kolowski Rodrigues, Paulo Quaglia, Tâmara Soares, Mateus Baldin e Mariana Pargendler como integrantes do Grupo de Estudos do Professor Doutor Cezar Saldanha Souza Júnior, Porto Alegre, 2001.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 575-591.

_____. *A situação atual da parafiscalidade no direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

HAMILTON, Alexander. JAY, John MADISON, James. *O federalista: um comentário à Constituição americana*. Tradução Reggy Zacconi de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959.

HEIDEGGER, Martin. *Que é isto a filosofia?: conferências e escritos filosóficos*. Tradução e notas Ernildo Stein. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Traduzione Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HUGON, Paul. *História das doutrinas econômicas*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1962.

_____. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas. o sistema tributário brasileiro*. 2. ed. rev. e aum. Tradução Dorival Teixeira Vieira. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.]

JARACH, Dino. Estrutura e Elementos da Relação Jurídico-Tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 16, p. 337-345, abr./jun. 1971.

_____. *O fato imponível*. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JOLIVET, Régis. *Curso de filosofia*. Tradução Eduardo Prado de Mendonça. 9. ed. rev. Rio de Janeiro: Agir, 1968.

JUSTINIANUS, Flavius Petrus Sabbatius. *Digesto*. Livro I. 2. ed. rev. Edição bilingüe. Tradução de Hélcio Maciel França Madeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Institutas do Imperador Justiniano: manual didático para uso dos estudantes de direito de Constantinopla, elaborado por ordem do Imperador Justiniano, no ano de 533 d.c.* Tradução de J. Cretella Júnior e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

KANT, Immanuel. *Lógica*. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1992.

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Teoria geral das normas*. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo, Martins Fontes, 1990.

_____. *Teoria pura do direito*. 4. ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1976.

KRISTOL, Irving et al. O espírito de 87. In: A ORDEM constitucional americana (1787-1987). Tradução José Lívio Dantas. Rio de Janeiro: Forense-Universitária, 1988. p. 5-14.

LAËRTIOS, Diógenes. *Vidas e doutrinas dos filósofos ilustres*. Tradução do grego, introdução e notas de Mário da Gama Kury. 2. ed. Brasília: UnB, 1977.

LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

LEITE JÚNIOR, Pedro. *O problema dos universais: a perspectiva de Boécio, Abelardo e Ockham*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2001.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. 2. ed. Traducción y estudio sobre la obra: Alfredo Gallego Anabitante. Barcelona: Ariel, 1970.

MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, 1987/1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MARITAIN, Jacques. *Elementos de filosofia I: introdução geral à filosofia*. Tradução Ilza das Neves e Heloisa de Oliveira Penteado. Rev. por Irineu da Cruz Guimarães. 16 ed. Rio de Janeiro: Agir, 1989.

_____. *Elementos de filosofia II: a ordem lógica dos conceitos. lógica menor (lógica formal)*. Tradução Ilza das Neves. Revista por Adriano Kury. 10. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. O salário-educação e as decisões do STF em matéria de contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8. ed. aggior. e corr. Torino: UTET, 1994.

MONDIN, Battista. *Curso de filosofia: os filósofos do ocidente*. Tradução Bênoni Lemos. São Paulo: Paulus, 1981. v.1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. rev. aument. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Curso de direito tributário: sistema tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. v. 1.

_____. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORTARI, Cezar A. *Introdução à Lógica*. 3ª reimpressão. São Paulo: UNESP, 2001.

MURCHO, Desidério. *Lógica Elementar. Raciocínio, linguagem e realidade*. Lisboa: Edições 70.

NEQUETE, Lenine. *Filosofia e história: uma introdução à história da filosofia*. Porto Alegre: Sulina, 1972.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Contribuições sociais. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 01/90, p. 13, [s.d.]

_____. *Curso de direito tributário*. 4 ed. reescrita e atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 50-65, out. 2001.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Sobre a fundamentação*. 2. ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1997.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. O sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva: 1982. p. 1-14.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p. 40-46, maio 2003.

_____. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. v. 2: arts. 8º - 31.

_____. *Tratado de direito privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsói, 1971. v. 12: Parte Especial.

_____. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 1: parte geral.

PORFÍRIO. *Isagoge: introdução às categorias de Aristóteles*. Tradução, Prefácio e Notas Pinharanda Gomes. Lisboa: Guimarães, 1994.

QUILES, Ismael. *La esencia de la filosofía tomista*. Buenos Aires: Editorial Verbum, 1947.

ROSADO, Rodríguez J.J. *Accidente*. In: GRAN Enciclopédia Riapald (GER). v. 1, p. 96-100. Disponível em: <http://www.arvo.net/documento.asp?doc=201404d>. Acesso em: 04 maio 2006.

RABUSKE, Edvino. *Epistemologia das Ciências Humanas*. Caxias do Sul: EDUCS, 1987.

RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. Atualizado por Paulo Roberto Benasse. Tradução da 6ª ed. italiana, por Paulo Capitanio. Campinas: Bookseller, 1999. v. 3: Direito das Obrigações. Direito Hereditário.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando *Hacienda y derecho. introducción al derecho financeiro de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1975. v. 1.

SAVIGNY, Friedrich Karl Von. *Metodologia jurídica*. Traducción J. J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1994.

SCHMITT, Carl. *Teoria de la constitución*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, [s.d.]

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico* Rio de Janeiro: Forense, 1963. v. 2, v. 3

_____. _____. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

SOLAGES, Bruno de. *Iniciação metafísica: o universo, o homem, deus, o conhecimento e a ação*. São Paulo: Herder, 1964.

SOUZA, Draiton Gonzaga de. *Ética e naturalismo*. Palestra realizada em 27 jun. 2005. PPGDir da PUCRS.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 4. ed. Belém: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1995. p. 107-137.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Natureza tributária do FGTS. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 4, n. 17, p. 304-321, jul./set., 1971.

_____. A previdência social e os municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 24, [s.d.]

_____. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 87, jan./mar. 1967.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *Contribuições: natureza jurídica*. Porto Alegre: UFRGS, Faculdade de Direito, Curso de Pós-Graduação em Direito, 2001. Aula.

_____. *Da natureza jurídica das contribuições previdenciárias no Brasil*. 1976. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1976.

_____. *O tribunal constitucional como poder: uma nova teoria da divisão dos poderes*. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.

STURGEON, Scott. *Knowledge in Grayling, A. C., org., Philosophy: a guide through the subject*. Oxford: Oxford University Press, 1995.

SURUAGY, Divaldo. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994. v. 18. p. 10440-10441.

TAJRA, Jesus. Assembléia Nacional Constituinte. (1987/1988). In: ANAIS da Assembléia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Anais, 1994. v. 7. p. 3868-3869.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. Discriminação constitucional de fontes de receita tributária. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 1, n. 4, p. 125-144, abr./jun. 1968.

_____. *Filosofia do direito*. São Paulo: Max Limonad, [s.d.] 2. v.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Conceito de tributo no estado social de direito – análise de dois casos: a remuneração dos serviços públicos e o regime tributário*. Palestra proferida no Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1 abr. 2005.

_____. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico: a CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 2, p. 107-172.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (Org.) *Semana de estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 459-478.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Legalidade Estrita. Especificidade Conceitual. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado (Coord.) *Construindo o direito tributário na Constituição*. uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 5-20.

_____. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., Vitória, 1998. [Anais...] São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 679-705.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.

TUGENDHAT, Ernest; WOLF, Ursula. *Propedêutica lógico-semântica*. Tradução Fernando Augusto da Rocha Rodrigues. Petrópolis: Vozes, 1996.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 3. ed. Atual. de acordo com o Novo Código Civil. Estudo Comparado com o Código Civil de 1916. São Paulo: Atlas, 2003. v. 2: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos.

Entrevistas e Reportagens

JORNAL DO BRASIL. - Revelados segredos da Constituinte. - Os acordos e as negociações que animam o Congresso nestes tempos de reformas são poucos, quase nada se comparados ao clima que permeou a montagem da Constituição de 1988, que está completando 15 anos hoje. Naquele ano, o país ferveu em histórias que, agora, são reveladas por um de seus protagonistas, o atual ministro do STF Nelson Jobim. Ele, que em 1988 integrou a Comissão de Sistematização da Constituição, age no Supremo como uma espécie de guardião da Carta e só agora se sente à vontade para escrever a história real da Assembléia Nacional Constituinte - havia combinado com o deputado Ulysses Guimarães que, por 15 anos, nada revelaria. Guardou papéis que serão organizados e publicados em breve pela fundação Getúlio Vargas. (pág. 1 e A3). Disponível em: <http://www.radiobras.gov.br/anteriores/2003/sinopses_0510.htm> Acesso em : 09 jan. 2006.

O GLOBO. - Artigos da Constituição de 88 entraram em vigor sem votação. - Depois de cumprir um pacto de silêncio de 15 anos, o ministro do Supremo Tribunal Federal Nelson Jobim revelou à repórter Lydia Medeiros que dois artigos da Constituição de 1988, que hoje completa 15 anos, jamais foram votados. Firmado entre Jobim, na época um dos relatores da Carta, e o presidente da Assembléia Nacional Constituinte, Ulysses Guimarães, o acordo se encerra à meia-noite de hoje. Um dos artigos enxertados sem votação é o segundo, que estabelece o princípio da independência entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Ele foi incluído às pressas, com o aval de Jobim, mesmo depois de um constituinte perceber que não fora à votação. Sobre o outro artigo, ele preserva o silêncio, alegando que ainda faz parte do pacto com Ulysses. Desde 1988, a Constituição já acumula 40 emendas e está prestes a receber mais duas: a da reforma da Previdência e a tributária, enviadas pelo governo Lula. Como constituinte, o hoje presidente conseguiu aprovar só três dos 41 projetos que apresentou. (pág. 1 e Cad. Especial). Disponível em: <http://www.radiobras.gov.br/anteriores/2003/sinopses_0510.htm> Acesso em: 09 jan. 2006.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Memória da Assembléia Constituinte de 1987/88: As Finanças Públicas. Economista do BNDES, chefe da Secretaria para Assuntos Fiscais. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev1102.pdf>>. Acesso em: 08 jan. 2005. RESUMO Passados pouco mais de 10 anos da promulgação da Constituição de 1988, não foi ainda regulada a maior parte das disposições que versam sobre finanças públicas e procuram assegurar o equilíbrio de sua gestão. A reforma constitucional é mais conhecida e criticada pelos efeitos sobre aumentos dos gastos, do déficit e da dívida pública, porém pouca atenção é dada à necessidade de se editar a legislação complementar que confira eficácia e harmonia às medidas já previstas na Constituição que atuam no sentido inverso. Essa situação começa a mudar com a recente discussão em torno do anteprojeto da denominada Lei da Responsabilidade Fiscal. Este artigo procura contribuir para o debate crescente em busca de um novo regime fiscal no país ao recuperar a memória da Assembléia Nacional Constituinte em torno das matérias relativas às finanças, dívidas e orçamentos públicos. Para tanto, toma por base uma

pesquisa dos anais parlamentares, na tentativa de identificar a motivação dos constituintes por trás das principais normas relativas às finanças públicas. (...) 2. O Processo Constituinte Os trabalhos da ANC, instalada em março de 1987, foram organizados em torno de três grandes etapas: das Comissões Temáticas, da Comissão de Sistematização e do Plenário. Na primeira etapa, foram montadas sete comissões temáticas. As finanças públicas foram objeto de estudo específico da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças (identificada a seguir apenas como CR), presidida por Francisco Dornelles e que teve José Serra como relator. No entanto, a matéria "orçamentos públicos" também foi apreciada na Comissão da Organização dos Poderes e Sistema de Governo, mais precisamente na sua Subcomissão do Poder Legislativo, presidida e relatada, respectivamente, por Bocayuva Cunha e José Jorge.² Os trabalhos iniciais de cada comissão foram organizados em torno de três subcomissões. A CF foi desdobrada em três subcomissões: V-a, sobre Tributos, Participação e Distribuição das Receitas (identificada a seguir como SubT), presidida e relatada, respectivamente, por Benito Gama e Fernando Bezerra Coelho; V-b, sobre Orçamento e Fiscalização Financeira (identificada a seguir como SubO), presidida e relatada, respectivamente, por João Alves e José Luiz Maia; e V-c, sobre Sistema Financeiro (identificada a seguir como SubSF), presidida e relatada, respectivamente, por Cid Sabóia de Carvalho e Fernando Gasparian. Os trabalhos envolveram, primeiro, a realização de sessões públicas, específicas de cada subcomissão ou conjunta da comissão, em que eram feitas exposições por autoridades e especialistas nas correspondentes matérias. Após uma fase de apresentação de sugestões não padronizadas, o relator de cada subcomissão elaborou um pré-projeto, que recebeu emendas, e ambos os documentos foram votados pelos constituintes integrantes da respectiva subcomissão. Assim, o primeiro relatório oficial de trabalho da ANC consistiu nos anteprojetos aprovados pelas subcomissões temáticas, datados de maio de 1987. A seguir, os constituintes das três subcomissões foram reunidos em torno das [Nota: 2 Os relatórios das referidas subcomissão e comissão, do mesmo modo que a organização da Constituição de 1967 e das Cartas brasileiras anteriores, incluíram, no capítulo dedicado ao Poder Legislativo, duas seções específicas: "Do Orçamento" (IX) e "Da Fiscalização Financeira e Orçamentária" (X).] respectivas comissões. Os primeiros anteprojetos receberam emendas, e o relator de cada comissão temática apresentou um substitutivo, consolidando e, conforme seu entendimento, modificando as propostas aprovadas na subcomissão. Após nova rodada de emendas, estas e o substitutivo foram apreciados pelo plenário de cada comissão. O texto então aprovado representava o segundo relatório de trabalho da ANC: os anteprojetos aprovados pelas comissões temáticas, datados de junho de 1987. A segunda etapa de trabalhos da ANC, a da Comissão de Sistematização (identificada a seguir como CS), que reunia os presidentes e relatores das sete comissões temáticas e mais um grupo de constituintes especialmente indicados pelos respectivos partidos (que não integraram nenhuma comissão setorial), foi presidida por Afonso Arinos e teve Bernardo Cabral como relator, que, nessa condição, também assumia a função de relator-geral da ANC. Inicialmente, a CS cuidou de consolidar e compatibilizar as matérias aprovadas pelas sete comissões temáticas. O relator apresentou um anteprojeto, em junho de 1987, que recebeu emendas, e ambos foram votados, sendo que o relatório aprovado, em julho de 1987, foi denominado Projeto de Constituição. A seguir, a CS registrou três rodadas de trabalho: o relator apresentou o "Primeiro Substitutivo da Comissão de Sistematização" (de agosto de 1987), que recebeu emendas, e após ambos serem votados a matéria aprovada constituiu o "Segundo Substitutivo da Comissão de Sistematização" (de setembro de 1987); na terceira vez, chegou-se à redação final, denominada "Projeto de Constituição (A), da Comissão de Sistematização" (de

novembro de 1987). Quanto ao Orçamento, vale destacar que a CS compatibilizou e consolidou as normas aprovadas, na fase anterior, pelas Comissões de Finanças e da Organização dos Poderes. Como havia uma série de divergências no primeiro Projeto de Constituição (de julho de 1987), para tentar solucionar essa questão os relatores das comissões temáticas, José Serra e José Jorge, apresentaram emendas conjuntas e sobre blocos de normas dessa matéria, que foram acolhidas pelo relator-geral (Bernardo Cabral) na divulgação do Primeiro Substitutivo e resultaram em uma nova redação ao capítulo "Dos Orçamentos". Na última etapa de trabalhos da ANC, as matérias foram submetidas ao Plenário Geral, presidido e relatado, respectivamente, por Ulysses Guimarães e Bernardo Cabral. Pela ordem, todos os constituintes apreciaram as matérias em duas rodadas de votação, sendo em seguida organizada uma Comissão de Redação Final para corrigir erros ortográficos da última versão. Os dois turnos de votação em plenário apresentaram características distintas. No primeiro, cabiam quaisquer mudanças, e os trabalhos foram organizados a partir do Projeto da CS, que recebeu milhares de emendas, dentre as quais mereceram destaque as que implicavam substituição integral do texto do Projeto "A", oriundas de um bloco de constituintes (denominado "Centrão"), que, devido a mudanças que promoveram no regimento interno da ANC, tiveram precedência no processo de votação em Plenário relativamente ao projeto básico da CS. Como cabiam emendas de qualquer natureza (modificativa, substitutiva, aditiva e supressiva) e a apreciação era feita por todos os constituintes, através de votações nominais e públicas, essa foi a fase de trabalho mais importante e decisiva da ANC. A redação que resultou das votações do primeiro turno constituiu o relatório denominado "Projeto de Constituição (B)" (de julho de 1988). No segundo turno, foram votadas as emendas apresentadas ao Projeto "B", porém elas só podiam ter caráter supressivo, integrais ou parciais (não cabiam, portanto, emendas modificativas, substitutivas ou aditivas). A votação representou a última análise de mérito realizada pelos constituintes, sendo o texto aprovado denominado "Projeto de Constituição (B)" (de setembro de 1988). Visando à correção de erros e à realização de aperfeiçoamentos indispensáveis, sempre sem alterar o mérito das matérias, foi reunida a Comissão de Redação. Apreciaram-se então as últimas emendas do relator-geral e as apresentadas pelos constituintes visando adequar a redação do texto aprovado no segundo turno, concluindo-se pelo relatório identificado como "Projeto de Constituição (D) – Redação Final" (de setembro de 1988). Essa redação foi submetida novamente a votação no grande plenário, apenas para um referendium. Finalmente, em 5 de outubro de 1988, a nova Constituição foi promulgada. [...].

MAIEROVITCH, Wálter. Nelson Jobim é o Severino da justiça brasileira. Sexta, 4 de março de 2005, 18h13min. Colunista do Jornal do Terra. O ministro Nelson Jobim, que preside o Supremo Tribunal Federal, introduziu mais um registro negativo no já manchado currículo de vida pública dele. Convém destacar alguns desses pontos negativos. Isso até a união dele com o folclórico Severino Cavalcanti e o baixo-clero da Câmara dos deputados. Apesar de passados os festejos de Carnaval, Jobim e Severino montaram o bloco dos "Unidos pelo Bolso", ficando as alegorias jurídicas a cargo do presidente do Supremo. Antes de ingressar no STF, --por infeliz escolha do presidente Fernando Henrique Cardoso--, Jobim fora deputado constituinte. Há pouco e garantido com a morte do saudoso Ulysses Guimarães, o ministro Jobim resolveu contar em livro uma falcatrua que realizou. Ou seja, introduziu na Constituição da República artigos que escreveu e não submeteu à votação do parlamento. Em outras palavras, maculou a Constituição. Afirmou que o falecido Ulysses era conivente. Em síntese, confessou uma fraude, que ainda permanece impune. Na abertura do ano judiciário de 2005 e como presidente do Supremo, o ministro Jobim "jogou para a

platéia" ao dizer que alguns magistrados pensam que são donos da pátria. Pelo jeito, de donos da pátria, Jobim entende bem, especialmente quando em condomínio com Severino. Como dono da pátria, Jobim intrometeu-se em assunto da competência exclusiva do Congresso Nacional. Ou melhor, quis Jobim que deputados e senadores embolsassem mensalmente R\$ 21,5 mil. O despropositado aumento salarial serviria para encobrir os novos vencimentos dos ministros do Supremo, previsto em projeto que tramita pela Câmara. Ao sentir o repúdio da população e o recuo de deputados que não queriam correr o risco de prejudicar as reeleições deles, Jobim apresentou a Severino a fórmula sórdida. Sórdida por afastar os parlamentares da decisão sobre aumento dos próprios vencimentos e o efeito cascata para os três níveis de governo: federal, estadual e municipal. O ministro Jobim propôs a Severino um aumento administrativo, com base em decreto que estabelece a igualdade e a simetria entre poderes. Em suma, um decreto que nivela pelo bolso. E o povo, como fica? Jobim já demonstrou o quanto os considera, basta recordar a fraude no Congresso Constituinte. De quebra, convém não esquecer que o ministro Jobim quis, em decisão surpreendente, proibir o Ministério Público de investigar crimes. Para ele, só a polícia poderia investigar, aliás, como pensam os "colarinhos brancos" e "narcotraficantes". Jobim foi o grande incentivador da Reforma Judiciária. Aquela que não tornou um minuto mais rápida a tramitação dos processos. Pior, criou um Conselho Externo fiscalizador, que não é externo, mas corporativo. Para quem já suportou na presidência do STF ministros do porte de Marco Aurélio de Mello e de Maurício Correa, fica claro que Jobim não destoa. Na verdade, Jobim é o Severino Cavalcanti da magistratura nacional.

Disponível

em:

<<http://www.google.com/search?q=cache:9cIvcAY5QskJ:tv.terra.com.br/imprime/o,,OI51694-EI2413,00.html+nelson+jobim+fraude+constituente&hl=pt-BR>> ou
<<http://216.239.51.104/search?q=cache:9cIvcAY5QskJ:tv.terra.com.br/imprime/o,,OI51694-EI2413,00.html+nelson+jobim+fraude+constituente&hl=pt-BR>> Acesso em: 09 jan. 2006.

JORNAL DO JUDICIÁRIO Nº 160. 10/Novembro/2003. Página 7. Juristas pedem impeachment de Nelson Jobim. Declarações do próprio ministro, reconhecendo que fraudou a Constituição de 1988, movem o pedido encaminhado ao conselho da OAB FHC, Maurício Corrêa e Jobim, na posse deste último no TSE. Doze renomados juristas entregaram à Ordem dos Advogados do Brasil requerimento para que ela encaminhe pedido de impeachment do ministro Nelson Jobim ao Supremo Tribunal Federal. Assinam o documento, entre outros, Dalmo Dallari, Fábio Konder Comparato e Celso Antonio Bandeira de Mello. A iniciativa é movida pelas recentes revelações de Jobim, vice-presidente do STF, que disse ter participado, em 1988, de grupo de deputados da Comissão de Redação da Câmara que incluiu itens na Constituição Federal sem que eles tivessem sido votados pelo plenário. À época, Jobim era deputado federal constituinte. Nem todos os itens incluídos foram revelados, mas sabe-se que dois deles tratam da independência entre os três poderes e da "medida provisória". Dalmo Dallari diz que a intenção não é puni-lo pelo que fez há 15 anos. "Nós queremos que ele seja afastado porque ele próprio confessou que não tem condições morais para ser juiz do Supremo", afirma. Para Dallari, Jobim não atende mais à exigência constitucional de "reputação ilibada", prevista para quem integra o STF. Nomeado para o STF pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso, em abril de 2004 Jobim deve assumir a presidência do órgão máximo do Judiciário. O pedido de impeachment não agradou às entidades de magistrados. A Ajufe se diz preocupada com a "instabilidade jurídica" que o caso pode provocar. "O tratamento do episódio deveria se conter no ambiente próprio da crítica acadêmica e da história nacional", diz trecho da nota da Associação dos Juizes

Federais. Disponível em: <<http://www.google.com/search?q=cache:sauSdlNk>> ou <http://216.239.51.104/search?q=cache:sauSdlNkM58J:www.sintrajud.org.br/jj160_pg7.html+nelson+jobim+fraude+constituinte&hl=pt-BR> Acesso em: 09 jan. 2005.

JORNAL DO JUDICIÁRIO Nº 160. 10/Novembro/2003. Página 7. ENTREVISTA COM DALMO DALLARI. Jobim não tem condições morais para ficar no STF, diz Dallari Dalmo Dallari: indignado. Um dos 12 juristas que assinam pedido de impeachment, Dalmo Dallari diz que o vice-presidente do Supremo Tribunal Federal, ministro Nelson Jobim, reconheceu ser mentiroso e que o Judiciário deveria tomar a iniciativa de corrigir suas próprias falhas. Leia, a seguir, trechos da entrevista concedida a Luiz Carlos Máximo, da equipe do Jornal do Judiciário. Jornal do Judiciário - Porque o sr. está pedindo o impeachment do vice-presidente do STF, ministro Nelson Jobim? Dalmo Dallari - Nós, um grupo de advogados, discutimos o assunto e resolvemos pedir o impeachment porque achamos uma indignidade o comportamento do ministro. Não o comportamento há 15 anos atrás, mas o comportamento agora. Porque pra alguém pode parecer estranho que a gente esteja querendo, agora, punir o ministro pelo que ele fez há 15 anos. Não é isso. Nós queremos que ele seja afastado do Supremo porque ele próprio confessou que não tem condições morais pra ser juiz do Supremo. A Constituição exige do juiz do Supremo Tribunal uma reputação ilibada. Um homem que vem a público e quase assim em tom de desafio, de molecagem e diz “olha eu cometi fraude num caso muito importante que era lá da constituinte ...”, e diz isso com ar de brincadeira como se fosse uma molecagem. Se ele está dizendo a verdade agora, ele revela uma indignidade, ele é um mentiroso confesso, e se ele está mentindo agora, é mentiroso também. É um homem que não tem condições morais pra permanecer no Supremo Tribunal. Nós nos lembramos de um aspecto técnico que é fundamental também. Quando um processo é submetido a julgamento, porque são muitos os processos, há um juiz que lê, um relator. Então muitos julgamentos serão feitos com base no que o ministro Jobim disser o que está contido nos autos, mas como ele mesmo confessa que é um fraudador ele poderá mentir. Poderá dizer aos colegas coisas que não correspondem ao que estão nos autos. Então, de qualquer maneira ele agora está se revelando inidôneo. No mesmo dia em que ele confessou ser um fraudador ele deveria ter pedido a sua exoneração”. O pedido de impeachment é somente uma reação de indignação ou é uma possibilidade real? Antes de mais nada existe uma demonstração de inconformidade, uma reação indignada. A nossa capacidade de indignação está inteira. Nós não nos acostumamos com a corrupção, com a fraude, com a mentira. Continuamos exigindo seriedade e honestidade. Este é o primeiro passo. O segundo é dar a nossa iniciativa um valor de denúncia. Para que as pessoas que agem desse modo não continuem circulando por aí como grandes personagens. Quanto ao aspecto prático de ser possível ou não obter o afastamento do ministro, realmente não será fácil. Mas deve ser tentado. O que motivou o ministro a dar esse tipo de declaração? Seria uma estratégia de marketing para o livro que acabou de escrever sobre a constituinte de 88? Existem várias hipóteses. Uma delas que acho que é mais profunda é que o ministro continua sendo um auxiliar de Fernando Henrique Cardoso. Porque na verdade ele sempre se comportou como um auxiliar de FHC, e eu mesmo já escrevi mais de uma vez que ele era o verdadeiro líder do governo no Supremo. Poucos dias antes desse escândalo, FHC publicou um artigo no jornal “Estado de São Paulo” propondo uma mini-constituente, a revogação da Constituição. E vejo que o ministro Jobim continua sendo um auxiliar e está trabalhando no sentido de desmoralizar a Constituição. Como o sr. analisa a posição da Ajufe (Associação dos Juizes da Justiça Federal) contrária ao pedido? Acho que está mais do que na hora de os juizes brasileiros perceberem que essa atitude de

querer tapar o sol com a peneira, de querer esconder as suas falhas, é mais negativa do que positiva. Na verdade o Judiciário brasileiro sempre teve muito medo de ser exposto, muito medo de que alguém lhe dissesse que ele não é perfeito. E agora há tantas coisas acontecendo, tantas falhas sendo reveladas, que o Judiciário deveria tomar a dianteira no sentido de corrigir essas falhas. Disponível em: <http://www.google.com/search?q=cache:sauSdlNkM58J:www.sintrajud.org.br/jj160_pg7.html+nelson+jobim+fraude+constituente&hl=pt-BR> ou <http://216.239.51.104/search?q=cache:sauSdlNkM58J:www.sintrajud.org.br/jj160_pg7.html+nelson+jobim+fraude+constituente&hl=pt-BR> Acesso em: 09 jan. 2005.

Legislação

OEA/BID. Reforma Tributaria Para America Latina III. Modelo de Codigo Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación Organización de los Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo - OEA/BID. Secretaria General, Organización de los Estados Americanos. 2^a ed. Washington-DC: Union Panamericana, 1968. Colaboradores: Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena (Chile), Alonso Moisés Beatriz (El Salvador), Carlos A. Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú) e Juan Andrés Octavio (Venezuela). Partes do texto encontradas também em ATALIBA, Geraldo. *Programa de Integração Social – PIS*, p. 197 e SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuição ao P.I.S., Natureza Jurídica e Base de Cálculo*, pp. 233-234. Ambos in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 2, *Contribuições Especiais - Fundo PIS/PASEP*. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co-edição: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1977.

URUGUAI. Código Tributario de La República Oriental del Uruguay. Actualizado Hasta La Ley 16.869 de 25 de setiembre de 1997. Montevideo: Ediciones Del Foro S.R.L., 1998.

