

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC - SP

Patrícia Fudo

**Destinação das Receitas das Contribuições
Efeitos na Relação Jurídico-Tributária**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC - SP

Patrícia Fudo

**Destinação das Receitas das Contribuições
Efeitos na Relação Jurídico-Tributária**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada junto à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO

2008

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho aos meus pais, Geraldo e Luiza, pelo exemplo de força, dedicação e fé. Ao meu marido, Luiz, pelo carinho e apoio incondicional. E aos meus irmãos, Simone e Mauricio, por não me deixarem cair nos momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pelos inestimáveis ensinamentos e pela oportunidade de realização profissional e pessoal.

À Professora Fabiana Del Padre Tomé, pela orientação e incentivo, desde o início de minha vida acadêmica no COGEAE.

Aos Professores Tácio Lacerda Gama, Maria Rita Ferragut e Robson Maia Lins, pelo apoio e incentivo.

Às minhas grandes amigas, Rubya Floriani dos Anjos, pela força e ajuda durante o mestrado e por me guiar em meus momentos difíceis, e Renata Elaine Silva, pela vivência pessoal e profissional que tanto me acrescentou nesses anos.

Aos amigos e família, especialmente à Viviane Maluf Barros, Melissa Noronha, Patrícia Tischler, Rangel Fiorin, Vanessa Jacob Fudo, João Paes Ramos Neto e Giovanni Bernardi, pela ajuda e por aceitarem minha ausência nessa fase.

A todos os amigos do mestrado e aos professores cujo convívio acrescentou ensinamentos que levarei por toda minha vida.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo o estudo da espécie tributária denominada *contribuições*, particularmente quanto aos efeitos da destinação efetiva do produto de sua arrecadação na relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o contribuinte. Para tanto, busca-se definir o regime jurídico constitucional aplicável às contribuições especiais, através da classificação das espécies tributárias, de acordo com critérios de pertinencialidade presentes na Constituição Federal, bem como com a subclassificação dessa espécie de tributo, de acordo com a destinação da receita advinda de sua arrecadação. Na análise do procedimento legal com que se perfaz a destinação das receitas tributárias, o trabalho abordará um estudo acerca das leis orçamentárias, definindo qual a espécie normativa apta para tal desiderato, com a finalidade de analisar eventuais efeitos que referido diploma legal surte na relação jurídica de cunho tributário. Desse modo, busca-se verificar se o desvio na destinação do produto de arrecadação advindo das contribuições especiais tem o condão de irradiar efeitos na Regra-Matriz de Incidência Tributária e / ou na relação jurídica que envolve o tributo. Por fim, pretende-se efetuar análise sobre as formas de controle de constitucionalidade e legalidade das leis orçamentárias, no que se referem à temática da destinação das receitas das contribuições.

PALAVRAS-CHAVE: Classificação das espécies tributárias; Contribuições Especiais; Destinação das receitas tributárias; Regra-Matriz de Incidência Tributária; Revogação; Espécies normativas; Norma Orçamentária – Ilegalidade e Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The present work aims the study of the tax species denominated *contributions*, particularly related to the effects of the effective destination of the product of its collection in the juridical relationship established between the Tax collection and the taxpayer. Then, we try to define the constitutional juridical system applicable to the special contributions, through the classification of the tax species, in agreement with criteria of pertinence present in the Federal Constitution, as well as with the sub classification of such tribute species, according to the destination of the income coming from its collection. In the analysis of the legal procedure with which the destination of the tax incomes is accomplished, the work will contemplate a study concerning the budget laws, defining which is the capable normative species for such desideratum, in order to analyzing eventual effects that such a legal diploma produces in the juridical relationship of tax nature. This way, we try to verify if the deviation in the destination of the collection product coming from the special contributions has the privilege of irradiating effects in the Rule of Tax Incidence and / or in the juridical relationship which involves the tribute. Finally, this work intends to make analysis about the forms of constitutionality and legality control of the budget laws, referring to the theme of the contributions incomes destination.

KEYWORDS: Classification of the tax species; Special contributions; Destination of the tax incomes; Rule of Tax Incidence; Revocation; Normative species; Budgetary Norm - Illegality and Unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I - REFERENCIAIS TEÓRICOS	12
1.1 Direito, Linguagem e Comunicação	12
1.2 O Direito como sistema comunicacional autopoiético	15
1.3 Elementos do Direito. Normas Jurídicas como Atos de Fala	28
CAPÍTULO II - NORMA JURÍDICA	32
2.1 Enunciados prescritivos e norma jurídica	32
2.2 Estrutura lógica das normas jurídicas	34
2.3 As espécies normativas	37
CAPÍTULO III - DINÂMICA DO DIREITO	47
3.1 Revogação das Normas Jurídicas	47
3.2 Revogação e as Espécies Normativas Diferentes	54
CAPÍTULO IV – TRIBUTO	57
4.1 Conceito de Tributo	57
4.2 Classificação dos Tributos	60
4.2.1 O Ato de classificar	60
4.2.2 Posições doutrinárias acerca das Classificações dos Tributos ..	63
4.2.3 Classificação dos Tributos. Nosso Posicionamento	68
4.2.3.1 Da Prévia Destinação Legal do Produto de Arrecadação ..	69
4.2.3.2 Da Restituibilidade do Produto de Arrecadação	73
4.2.3.3 As Espécies Tributárias	74
4.2.4 Subclassificação: Das Espécies de Contribuições	78

CAPÍTULO V - DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES E ORÇAMENTO FISCAL	83
5.1 As contribuições e o Orçamento	83
5.2 Conceito e Natureza Jurídica do Orçamento	84
5.3 Princípios Orçamentários	87
5.3.1 Princípio da Universalidade	90
5.3.2 Princípio da Unidade	91
5.3.3 Princípio da Exclusividade	92
5.3.4 Princípio da Anualidade	92
5.3.5 Princípio da Legalidade	93
5.3.6 Princípio da não vinculação da receita dos impostos	93
5.4 Espécies de Orçamento	96
5.4.1 Plano Plurianual	96
5.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias	97
5.4.3 Lei Orçamentária Anual	99
5.5 Mecanismos Retificadores do Orçamento	101
5.6 Emendas ao Orçamento	104
5.7 Contribuições não constantes no Orçamento	106
5.8 Da Previsão Orçamentária das Receitas das Contribuições e sua Destinação	107

CAPÍTULO VI - EFEITOS DO DESVIO DA DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES	114
6.1 Espécies de Desvio de Receitas das Contribuições	114
6.1.1 Desvinculação no Plano Constitucional	114
6.1.2 Desvinculação na Lei Geral e Abstrata	121
6.1.3 Desvio nas Leis Orçamentárias	124
6.1.4 Desvio nos Atos administrativos	130
6.2 Controle das receitas das Contribuições	133
6.2.1 Tribunal de Contas da União	138
6.2.2 Controle Judicial. Casos práticos. Jurisprudência.	140
6.2.2.1 Efeitos da Destinação do Produto de Arrecadação na Relação Jurídica Tributária	141
6.2.2.2 Leis Orçamentárias e Controle Concentrado de Constitucionalidade	143
 CAPÍTULO VII – CONCLUSÃO	 148
 BIBLIOGRAFIA	 162

INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 houve por bem tratar a matéria tributária de forma minuciosa, razão pela qual se torna importante a análise sintática, semântica e pragmática dos institutos nela previstos.

O primeiro corte metodológico a ser promovido neste trabalho consiste em delimitar o objeto de estudo, centrando-o no instituto das contribuições, face à relevância pragmática que esta espécie tributária apresenta atualmente, tanto com relação aos efeitos da sua correspondente elevação da carga tributária suportada pelos contribuintes, aliada à crescente importância que sua receita representa para os entes públicos, especialmente para a União Federal.

Diante dessa realidade fática, verificam-se aprofundamentos teóricos crescentes acerca da matéria, com maior atenção às influências da Ciência das Finanças no Direito Tributário. Referidos estudos partem desde a classificação das espécies tributárias – com a definição das contribuições como espécies autônomas – até a relevância da destinação específica de suas receitas como condição para a regularidade da relação jurídico-tributária.

Na presente análise será abordada a evolução das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro, aliada à doutrina e jurisprudência sobre a matéria, discutindo-se o regime jurídico aplicável às contribuições e os efeitos jurídicos verificados ao longo do ciclo de posituação das normas infraconstitucionais gerais e abstratas que as instituem.

A análise compreenderá a norma de competência prevista na Constituição Federal, a condição de validade das contribuições, inclusive quanto à especificação abstrata e hipotética do destino do produto de arrecadação, bem como a forma com que se perfaz a destinação concreta de suas receitas às finalidades constitucionais.

É importante destacar que não nos propormos a realizar um trabalho de cunho político, social ou econômico, mas, sim, nos aprofundarmos na sistemática jurídica que envolve a destinação efetiva do produto de arrecadação das contribuições, abordando a forma com que se operam as normas orçamentárias constitucionais e infraconstitucionais, inclusive ao seu controle judicial e extrajudicial, bem como seus possíveis reflexos na Regra-Matriz de Incidência Tributária ou na relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte.

CAPÍTULO I – REFERENCIAIS TEÓRICOS

1.1 Direito, Linguagem e Comunicação

Buscando compreender a forma como se opera a dinâmica normativa dentro do sistema do Direito, especialmente no que tange às peculiaridades que envolvem as denominadas contribuições sociais, primeiramente se torna necessária a especificação dos referenciais teóricos que embasam este trabalho, de modo a demonstrar quais premissas adotadas justificarão as conclusões ao final apontadas.

Inicialmente, destaca-se a importância da linguagem para qualquer investigação que busque o conhecimento acerca de um objeto. O estudo lingüístico passa a ter importância salutar, ao verificarmos que não há que se falar em conhecimento (especialmente científico) sem linguagem, posto que é através dela que temos acesso às coisas reais, ou seja, que criamos a compreensão acerca das coisas existentes no mundo¹. Dessa visão construtivista, podemos afirmar que não existem pensamentos sem linguagem que lhe sirva de referência.

Inspirado pelos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, busca-se, nesta pesquisa, trabalhar dentro do contexto lingüístico, tomando como referencial teórico a proposta da Filosofia da Linguagem, mais especificamente a

¹ De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 247), “Conhecer é saber emitir proposições sobre determinadas situações, pessoas ou coisas.”

linha trazida pelo Construtivismo Lógico-Semântico, com a adoção da premissa segundo a qual o Direito Positivo se manifesta através da linguagem.

Firmados nessa premissa, tem-se que, num contexto mais amplo, a realidade e o conhecimento são construções lingüísticas, ou seja, é a linguagem que atribui existência aos dados da realidade, dentro de um contexto social. De acordo com o Professor²:

O “mundo da vida”, com as alterações ocorridas no campo das experiências tangíveis, é submetido à nossa intuição sensível, naquele “caos de sensações” a que se referiu Kant. O que sucede neste domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de “realidade”, e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações lingüísticas com que nos comunicamos.

Contudo, isso não quer dizer que a “realidade em si” (ou seja, os dados brutos extralingüísticos) não exista, mas, sim, que representa questão eminentemente ontológica³, que não se confunde com o *conhecimento* da realidade, que é questão epistemológica, na qual, por ora, vamos nos restringir.

Desse modo, o que aqui se denomina como “realidade em si” não é objeto de conhecimento, mas é pressuposto deste. Não há, portanto, negação da existência da realidade extralingüística, porém defende-se que a linguagem é imprescindível para apreendê-la.

Conforme Niklas Luhmann⁴, a opção pelo construtivismo operacional insta afirmar que sistemas cognitivos não estão em condições de diferenciar entre condições de existência de objetos reais e condições de seu conhecimento

² CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 7.

³ Afasta-se, assim, a idéia defendida pelo niilismo, cuja doutrina repousa na negação da realidade substancial.

⁴ LUHMANN, 2005, p. 22.

porque não dispõem de nenhum acesso a tais objetos reais, a não ser pelo conhecimento, que, para nós, somente se manifesta pela linguagem.

Ao perfazer o primeiro corte metodológico entre realidade extralingüística e realidade social, verificamos que o homem, enquanto ser biológico, não é mais o centro privilegiado da ação e em seu lugar encontram sistemas sociais, centrados na linguagem (ou comunicação).

O Direito, dentro desse cenário, se manifesta como um subsistema social, cuja realidade é construída através da linguagem produzida na forma especificada pelo próprio ordenamento jurídico. Trata-se de um extrato de linguagem prescritiva, sendo certo que “ali onde houver direito haverá sempre normas jurídicas e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão.”⁵

Mais uma vez seguindo a direção dos pensamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, *a realidade e, dentro dela, a realidade social, é construída pela linguagem, e, a linguagem prescritiva do direito positivo, jurisdiciza fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude, desenhando, assim, o território da facticidade jurídica.*⁶

Diante dessas premissas, o Direito é um sistema comunicacional, que se revela pela linguagem, razão pela qual serão abordados os institutos da Semiótica, que se divide em três campos: Sintaxe (relação dos signos com outros signos), Semântica (relação dos signos com as coisas) e Pragmática (relação dos

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 398.

⁶ Id., 2006, p. 11.

signos com os seus utentes). Isso porque entendemos que a linguagem deva ser analisada como um todo e que todo processo comunicacional revelará essas três dimensões.

Essas dimensões semióticas, transportadas ao Direito, serão tratadas neste trabalho de acordo com os respectivos referenciais teóricos: ao tratar da Sintaxe, utilizaremos as ferramentas da Lógica Deontica, compondo as estruturas sintáticas das normas jurídicas; na Semântica, trataremos dos processos de significação, ou seja, os processos geradores de sentido das normas que, reduzidas aos valores lícito e ilícito, corresponderão a estruturas que revelam comandos obrigatórios, permitidos ou proibidos; por fim, a pragmática será enfatizada ao tratarmos do Direito como conjunto de atos de fala, com diferentes funções ilocucionárias que nos permitem adequar como se processa a comunicação intra-sistêmica e os efeitos decorrentes do ciclo de posituação do Direito.

1.2 O Direito como sistema comunicacional autopoietico

Sistema, segundo Lourival Vilanova⁷, implica ordem, isto é, “uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são *elementos* do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser *estrutura*.”

⁷ VILANOVA, 1997, p. 173.

Portanto, o sistema se caracteriza pelas relações entre seus elementos, ou, nas palavras de Cristiano Carvalho, por ser um “conjunto de elementos que se relacionam entre si segundo sua própria estrutura. Nos sistemas complexos, essa estrutura é determinada pelo próprio sistema.”⁸

Com inspiração na Teoria dos Sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann, o sistema do Direito Positivo se trata de um sistema comunicacional, que opera de forma dinâmica, complexa, auto-regulável, operativamente fechado e cognitivamente aberto.

O primeiro corte metodológico é a identificação do sistema social como sistema composto de comunicação, que se diferencia de seu ambiente, onde estariam presentes somente dados brutos não expressados através de atos comunicacionais. Dentro do sistema social, encontram-se as ciências sociais autônomas (Direito, Economia, Política, entre outras) diferenciadas pelas respectivas peculiaridades na sua forma de comunicação (Código e Programa), possuindo, cada uma delas, uma função específica. Cada subsistema social possui linguagens próprias, cada qual com um código e um programa especificados dentro do próprio sistema.

Neste aspecto, podemos encontrar, por meio das devidas adaptações, a coerência com o raciocínio firmado pela teoria denominada construtivismo lógico-semântico, dada a importância da linguagem para a construção do conhecimento e da realidade.

⁸ CARVALHO, Cristiano, 2005a, p. 49.

Quando Luhmann insere o primeiro corte metodológico, diferenciando o sistema social do seu ambiente, pelo elemento da comunicação, também resta por reconhecer sua posição construtivista, no sentido de que

o que se quer dizer com “realidade” só pode ser um correlato interno das operações do sistema – e, não, digamos, uma qualidade pertencente aos objetos do conhecimento. [...] Realidade não é nada mais do que um indicador de que o sistema foi aprovado ao prestar provas de consistência.⁹

Ou seja, a realidade corresponde a operações comunicacionais dentro do sistema.

Inclusive, destaca o autor que o construtivismo operacional por ele adotado não questiona a existência de um meio externo, mesmo porque este (meio externo) seria condição para a existência dos limites sistêmicos, que pressupõem que há um outro lado.¹⁰ Logo, como já dissemos anteriormente, não há a negação da existência da realidade extralingüística (ou externa a um sistema comunicacional), sendo esta pressuposto para conhecimento e razão de ser dos limites existentes entre sistema e ambiente, porquanto dizemos que o ambiente se revela através de dados extralingüísticos e o sistema através de comunicações.

No construtivismo defendido dentro da teoria sistêmica,

não pressupõe o mundo como objeto, mas, em sentido fenomenológico, como horizonte, quer dizer, como algo inatingível. E por isso não sobra nenhuma outra possibilidade senão construir a realidade ou, eventualmente, observar como os observadores constroem a realidade.¹¹

⁹ LUHMANN, 2005, p. 23.

¹⁰ Ibid., p. 23.

¹¹ Ibid., p. 23.

Por estas razões, entendemos mais apropriada a utilização da teoria dos sistemas, com a finalidade de compreender como se opera o fenômeno jurídico, lembrando sempre que a opção se faz em razão de as bases sólidas deste estudo encontrarem-se na Filosofia da Linguagem e na posição construtivista, que separa a realidade construída mediante linguagem, presente dentro de um sistema social, da realidade em si, desprovida de linguagem. Para tanto, não negamos a existência da realidade, como dados brutos, desprovidos de linguagem, mas entendemos que estes dados, embora não concebidos dentro da realidade social, são pressupostos de qualquer conhecimento humano, encontrando-se fora do sistema de referência.

Ora, sendo a comunicação o elemento base da sociedade, o homem (como ser biológico) apresenta-se como ambiente em relação ao sistema social. Nesse sentido, como bem leciona o Professor Celso Fernandes Campilongo, “a sociedade não é composta por homens ou relações individuais, mas sim por comunicações. Os homens, enquanto sistemas psíquicos e orgânicos, são o ambiente necessário e indispensável da sociedade.”¹² O homem não pode ser parte do sistema, posto ser a operação de comunicação que confere unidade ao sistema social.

Por outro lado, importante destacar que a aproximação que se faz entre os termos “comunicação” e “linguagem”, tomados como sinônimos no presente trabalho face à premissa adotada no sentido de que toda manifestação lingüística se perfaz de forma dialógica.

¹² CAMPILONGO, 2002, p. 66.

O termo “linguagem” compreende extensão semântica ampla e abrangente, significando a capacidade do ser humano em comunicar-se por intermédio de signos, cujo conjunto sistematizado compreende a língua, verdadeira instituição em vigor em determinada comunidade social, que cumpre o papel de comunicação entre seus membros.¹³ Desse modo, a linguagem só pode ser concebida dentro de um discurso dialógico, pois ela mesma depende da convenção entre membros de determinada sociedade de um sistema de signos que se prestará para comunicações. Não há linguagem sem essa convenção social.

Portanto, conforme Bakhtin¹⁴, a linguagem é, por constituição, dialógica, e a língua não é ideologicamente neutra e sim complexa, pois, a partir do uso e dos traços dos discursos que nela se imprimem, instalam-se na língua choques e contradições.

Referida identidade também é apontada por Nibert Wiener¹⁵, para quem “a linguagem é, em certo sentido, outro nome para a própria comunicação, assim como uma palavra usada para descrever os códigos por meio dos quais se processa a comunicação.”

Partiu da mesma premissa Cristiano Carvalho ao preconizar que

a comunicação pressupõe a linguagem e esta (linguagem) somente se desenvolve com a interação comunicacional. Portanto, podemos dizer que linguagem e comunicação são duas dimensões de um mesmo fenômeno, qual seja, a capacidade

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 31-32.

¹⁴ BARROS, 2005, p. 33.

¹⁵ WIENER, s/d, p. 73.

humana de processar e conceitualizar abstratamente os dados advindos da realidade.¹⁶

Portanto, diz o autor que “enquanto sistema estático, a linguagem é tomada como código. Enquanto sistema dinâmico, a linguagem é tomada como comunicação. Assim, podemos definir a comunicação como a linguagem em movimento.”¹⁷

Inclusive, Paulo de Barros Carvalho, adepto da teoria do construtivismo lógico-semântico, ao tomar o Direito como linguagem, também o equipara a um sistema comunicacional, conforme trecho que segue:

O direito como sistema de comunicação – cujas unidades são ações comunicativas e, como tais e enquanto tais, devem ser observadas e exploradas – impõe que qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emissor, da mensagem, do canal e do receptor; devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional.¹⁸

Registram-se daí as razões pelas quais tomamos os termos “linguagem” e “comunicação” como sinônimos, facilitando, assim, a compreensão da Teoria dos Sistemas com as devidas adaptações que a compatibilizam à base teórica adotada, qual seja, o Construtivismo Lógico-Semântico.

Retornando à Teoria dos Sistemas, temos que a sociedade é funcionalmente diferenciada em vários sistemas parciais, tais como sistema econômico, jurídico, político, entre outros, os quais desenvolvem funções próprias, por meio de códigos (esquema binário que caracteriza a comunicação do sistema) e programas (imputam valor aos códigos) próprios, além de conceitos

¹⁶ CARVALHO, Cristiano, 2005a, p. 29.

¹⁷ Ibid., p. 59

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 164

auto-reverenciais. Tudo aquilo que estiver fora do subsistema ao qual dirigem as atenções é considerado ambiente, de tal sorte que a sociedade é ambiente diante do sistema jurídico, o sistema jurídico é ambiente em relação ao sistema político e assim por diante. Cada sistema processa uma parcela das informações do mundo.

Os sistemas sociais são fechados operativamente (clausura operativa)¹⁹, ou seja, os seus elementos se reproduzem através de seus próprios elementos por meio de operações internas. Referida clausura se torna possível através de códigos que se apresentam através de um valor positivo e negativo, diferenciadores de cada subsistema social. Contudo, dizemos que os sistemas sociais são cognitivamente abertos, tendo em vista que sua programação permite que informações do ambiente a ele referente ingressem a partir de seus próprios elementos.

Não podemos confundir a fronteira interna do código, ou seja, o que separa o valor negativo do valor positivo²⁰, com a fronteira externa dos sistemas sociais, capazes de diferenciá-lo de seu ambiente. Para o Direito, temos que o código sob o qual se opera é o “lícito / ilícito”, mas este se diferencia do meio externo através da análise do que é Direito e do que é não Direito.

¹⁹ Sobre o fechamento operativo, Raffaele de Giorgi (2000, p. 191), comentando a obra de Luhmann, esclarece: “Fechamento de um sistema significa que, ao estimular os distúrbios que provenham do ambiente, o sistema só reage entrando em contato consigo mesmo, ativando operações internas, acionadas a partir dos elementos que constituem o próprio sistema. Disto resulta a auto-referência e a autopoiese do sistema: o sistema produz e reproduz os elementos dos quais é constituído, mediante os elementos que o constituem”.

²⁰ Conforme N. Luhmann (2005, p. 38) “O valor positivo descreve a capacidade existente no sistema de acoplamento das operações, ou seja, aquilo com base no qual algo pode ser iniciado. O valor negativo serve apenas como índice para refletir as condições sob as quais o valor positivo pode ser estabelecido.”

Assim, as normas constituídas através de atos de fala que digam sobre licitudes e ilicitudes fazem parte do Direito, quaisquer outras normas ficariam fora do Direito (tais como aquelas que se revelam como morais e não morais, religiosas e não religiosas etc.).

A autopoiese é o modo de produção dos sistemas, através do qual todos os seus componentes elementares surgem por meio de uma cadeia destes mesmos elementos. Dessa maneira, distinguem-se do meio envolvente.

O Sistema Social se distingue do ambiente pela comunicação, e o subsistema do direito, vislumbrado por um observador (operador do direito), apresenta interações recursivas e circulares, as quais possibilitam sua autoprodução e manutenção autônoma. O Sistema Jurídico atua de maneira normativamente enclausurada, de modo auto-referencial.

Os sistemas sociais e seus respectivos ambientes interagem através de acoplamentos estruturais, consubstanciados em uma espécie de decodificação das irritações causadas pelo ambiente, efetuadas mediante a utilização de suas próprias interações internas, circularmente organizadas e operacionalmente fechadas. O acoplamento estrutural possibilita que o sistema selecione as informações do ambiente que são relevantes para suas operações internas, sem, contudo, propiciar que tais informações intervenham diretamente em seu interior.

A atuação desses acoplamentos estruturais se dá mediante a provocação de irritações que são registradas pelas estruturas dos sistemas, o que proporciona a abertura cognitiva, mantendo-se incólume o fechamento operativo do sistema.

De acordo com Clarice Von Oertzen de Araújo, “o Direito, em parte absorve as informações de seu meio, a sociedade, e em parte de si mesmo, quando provoca o seu auto-exame (o que acontece o tempo todo). Ou seja, o Direito compara a todo tempo as suas estruturas iniciais com aquelas assimiladas no decorrer da vigência do sistema.”²¹

O Direito surge, nesse contexto, como um subsistema social, composto por código e programa próprios, com função específica de *generalizar de forma congruente expectativas normativas*, nas dimensões temporal, social e material; ou seja, na prescrição de normas que viabilizem uma comunicação futura de maneira mais ou menos uniforme, congruente.

Não obstante opere de forma fechada, o Direito é operativamente aberto, ou seja, formalmente sua linguagem é gerada através de sua própria linguagem, mas materialmente é sensível aos fatos exteriores (sociais, políticos, religiosos etc.), fazendo com que ingressem no sistema através da forma de comunicação por ele mesmo imposta.

Quanto a este aspecto, assemelha-se à afirmação kelseniana no sentido de que o Direito regula a sua própria criação. LOURIVAL VILANOVA²² esclarece essa afirmativa da seguinte forma “o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições.”

²¹ ARAÚJO, 2005, p. 65.

²² VILANOVA, 1977, p.109.

A autopoiese dá fechamento operativo ao subsistema jurídico, através de suas próprias operações e, assim, reproduzindo a si mesmo. Trata-se de modelo circular no qual a comunicação jurídica remete a outra imediatamente anterior, além de criar condições para a próxima comunicação.

Sobre as regras da comunicação, aplicável ao contexto tomado, aponta o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Somente sujeito de direito, indicado pela lei, poderá, por intermédio da norma individual e concreta, recolher os elementos verificados no acontecimento efetivo da vida social, proceder à operação lógica de subsunção e expedir a norma individual e concreta, constituindo em linguagem a relação jurídica. Em outras palavras, e transportadas essas reflexões ao campo do fato comunicacional, *só será emissor da mensagem jurídica aquele que estiver assim qualificado pelo código comunicacional, ou seja, pelo ordenamento jurídico.*²³

Somente comunicação jurídica pode criar comunicação jurídica, não podendo ser inseridas comunicações externas no Direito Positivo, pois, embora essa circularidade seja interrompida mediante referência ao ambiente, quando se dá o processo de seleção, a alteração do sistema decorre somente de operações comunicacionais produzidas internamente pelo próprio sistema.

Entender o sistema jurídico como operativamente fechado não importa em afirmar a ausência de ambiente, contudo os ruídos vindo do ambiente só ganham importância no sistema se este reage e, entrando em contato consigo mesmo, ativa operações internas acionadas pelos próprios elementos integrantes do sistema.²⁴

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 170.

²⁴ De acordo com Celso Fernandes Campilongo (2002, p. 67), “fechamento operacional não é sinônimo de irrelevância do ambiente ou de isolamento causal. Por isso, paradoxalmente, o fechamento operativo de um sistema é condição para sua abertura.

O Direito encontra-se em constante interação com outros subsistemas sociais, processando os dados exteriores através de acoplamentos estruturais, que permitem o processamento dos dados externos, fazendo-os ingressar no sistema, mediante uma linguagem apropriada, ou seja, através do código “lícito / ilícito”.

Em razão disso, diz-se que o Direito, embora fechado operativamente, tem abertura cognitiva, haja vista a possibilidade de troca de informações entre o sistema e o ambiente, por meio de processos de filtragem conceitual internos, com reprodução dos elementos constitutivos com recepção de influências externas.

O fechamento operativo e a abertura cognitiva do sistema jurídico, propostos por Luhmann, só são possíveis pela existência de seu código binário e de seu programa específicos. Aplicando similarmente as idéias propostas por Vilem Flusser, podemos afirmar que cada subsistema social possui uma “língua” própria (diferenciada por seus respectivos códigos e programas), através da qual sua comunicação interna se processa. Sendo sistemas cognitivamente abertos, os dados externos (dados do ambiente – onde se incluem os dados de outros subsistemas sociais) somente ingressam no sistema jurídico através de procedimentos internos de filtragem, ou seja, somente após sua “tradução” para a “língua do direito”.

Desse modo, a realidade jurídica não é igual à realidade econômica. De acordo com Flusser, podemos dizer que “a imagem que se oferece é a seguinte: a realidade, este conjunto de dados brutos, está lá, dada e brutal, próxima do intelecto,

dispõe de uma coleção de óculos, das diversas línguas para observá-la. Toda vez que troca de óculos, a realidade “parece ser” diferente.”²⁵

Podemos dizer que todas as operações extra-sistêmicas realizam-se através de operações lingüísticas similares às da tradução, e o procedimento adequado para a realização desse fenômeno será determinado pelos chamados “acoplamentos estruturais”.

Assim, tratando-se o Direito de um subsistema dentre outros subsistemas sociais os quais operam cada qual em sua clausura, através de códigos próprios, o sistema econômico não pode influir diretamente no sistema jurídico, mas pode influenciá-lo de modo a forçá-lo a produzir atos comunicativos jurídicos (não mais econômicos).

Isso se deve à abertura cognitiva do sistema jurídico que, conforme ensinamentos do Professor Lourival Vilanova, colhe fatos do segmento social, político ou econômico, submetendo-os ao código lícito e ilícito, fazendo com que ingressem no ordenamento pela porta aberta das hipóteses normativas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a tipificação dos fatos que ingressam pela porta aberta das hipóteses normativas se dá mediante conceitos que o legislador formula: conceitos sobre acontecimentos do mundo e conceitos sobre as condutas inter-humanas.”²⁶

Quanto a esse jogo de influência, destaca Cristiano Carvalho que

não há problema, por exemplo, em utilizar-se o método econômico para interpretar o Direito, desde que o intuito seja fazer Ciência da economia. Já a aplicação da metodologia das ciências

²⁵ FLUSSER, 2004, p. 52.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 253.

econômicas no campo do Direito, com intuito de fazer Ciência Jurídica, acarretaria resultados totalmente funestos ao conhecimento do objeto pretendido.²⁷

O Direito não é diretamente influenciado pelos fatores do ambiente, mas os assimila de acordo com seus próprios critérios, logo, por exemplo, não são fatores econômicos, sociais ou políticos que determinam modificações internas no sistema jurídico, mas referidos fatores podem ingressar no sistema, se passarem pelos processos de filtragem dentro do sistema. Assim, mesmo que o sistema econômico influencie o sistema jurídico, este não produzirá comunicação econômica e sim jurídica, de acordo com seus próprios critérios de criação e transformação da linguagem (comunicação).

Podemos dizer, conforme ensinamentos do Professor Celso Fernandes Campilongo²⁸, na análise do sistema jurídico e político, que

o fechamento do sistema é a condição de sua abertura, ou seja, como o sistema só pode observar o seu ambiente a partir de seus próprios elementos internos, a primeira tarefa é saber como esses dois sistemas organizam a sua clausura, sua autonomia e sua imunidade no cumprimento de suas funções. Feito isso, ou seja, estabelecidas as condições de fechamento operativo dos sistemas político e jurídico, a segunda é saber como, a partir dessas operações internas, cada sistema pode conectar referências externas.

Concluindo, verificamos que o Direito Positivo é um extrato de linguagem prescritiva, em que a criação e transformação dos seus elementos se perfazem através da autopoiese, ou seja, da auto-organização do sistema. O fechamento operativo e a abertura cognitiva do Direito são determinados pelo Código (lícito / ilícito), mediante o qual a linguagem se cria e se transforma pelo Programa, que incorpora os fatos sociais ao Direito (abertura cognitiva), classificando-os como

²⁷ CARVALHO, Cristiano, 2005a, p. 53.

²⁸ CAMPILONGO, 2002, p. 70

lícitos ou ilícitos. Portanto, o elemento determinante que dá identidade ao sistema jurídico é um aspecto próprio da comunicação.

1.3 Elementos do Direito. Normas jurídicas como atos de fala

Dentro desse enfoque comunicacional, podemos afirmar que “o próprio ato de comunicar denota, por sua vez, uma das dimensões da linguagem, objeto da disciplina denominada Pragmática da Comunicação. [...] Assim, a linguagem significa tanto o código como a sua utilização entre os utentes da comunicação.”²⁹

A Teoria dos atos de fala configura-se como uma importante corrente na filosofia da linguagem, especialmente no que diz respeito à análise pragmática da linguagem, que considera que a linguagem deve ser analisada em seu contexto de uso. Nesse contexto, urge com força a frase de Wittgenstein, “o significado é o uso” onde está imbricada a ênfase pragmática na técnica e na prática como matriz no seio da qual o significado é possível.

De acordo com a Teoria da Linguagem preconizada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho³⁰, reiteramos que a linguagem compreende extensão semântica ampla, significando a capacidade do ser humano em comunicar-se por intermédio de signos. Dentro desse contexto, a fala também seria instituto indissociável da linguagem, refletindo seu aspecto dinâmico, ou seja, o ato

²⁹ CARVALHO, Cristiano, 2005a, p. 58.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 31-32.

individual de seleção e de atualização, cuja prática consiste em depositar a instituição social denominada língua, nos indivíduos pertencentes a uma comunidade. É o ato individual através do qual a língua se manifesta, que possibilita a sua exteriorização.

Considera-se o Direito Positivo como substrato lingüístico presente dentro de um sistema social de referência, cujos elementos são normas válidas (que se reportam ao código binário lícito e ilícito), em determinado lugar e tempo, ou seja, atos comunicacionais ou atos de fala.

O contexto comunicacional estabelecido neste trabalho se revela compatível com a adoção a Teoria dos Atos de Fala, posto que, como bem esclareceu Danilo Marcondes³¹, não há nada na concepção básica dessa teoria que seja incompatível com a consideração dialógica dos atos de fala, e, mesmo nas versões iniciais da teoria, as definições do ato de fala indicam a necessidade de consideração dos aspectos interacionais de sua realização.

Os atos de fala, compreendidos como comunicações³² emitidas por um emissor para um destinatário, restam por enfatizar o aspecto pragmático da linguagem (Semiótica), dada a importância da análise de sua força ilocucionária (ou seja, os propósitos pretendidos pelos emissores), bem como dos atos perlocucionários, i. e., os efeitos acarretados nos receptores.

³¹ MARCONDES, 2004, p. 169.

³² Danilo Marcondes (ibid., p. 169) esclarece que os atos de fala devem ser considerados basicamente como dialógicos e não apenas como atos de um falante.

Segundo essa teoria, desenvolvida inicialmente por John L. Austin, um ato de fala qualquer é “uma realidade composta, que contém muitas dimensões”³³. O mencionado autor denomina como “ato locucionário” a totalidade da ação lingüística em todas as suas dimensões, na perspectiva de um tipo de ação humana. Portanto, o ato locucionário é o ato de dizer algo, proferir certos sons, articular palavras que pertencem a um vocabulário e se conforma a uma gramática.

Uma outra dimensão do ato de fala se denomina “ato ilocucionário”, consistente no ato de dizer algo, fazendo algo também. Trata-se da função do uso da linguagem (força ilocucionária), ou seja, o intuito do emissor ao transmitir uma mensagem ou o papel exercido pela linguagem. Contudo, muitas vezes, o ato ilocucionário não tem explícita a sua função, sendo necessária a análise contextual a fim de verificá-la.

A terceira dimensão do ato de fala é denominada por Austin de “ato perlocucionário”, correspondente a provocar, por meio de expressões lingüísticas outras influências sobre as pessoas, tais como, convencer, levar a uma decisão etc.

Contudo, aduz Manfredo Araújo de Oliveira que “não se trata de três atos distintos, mas de três dimensões do mesmo ato de fala. Não se trata, pois, de três atos diversos, mas de três aspectos, dimensões, momentos do único ato de fala.”³⁴

³³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de, 1996, p. 157.

³⁴ Ibid., p. 160.

Essa visão acerca das dimensões dos atos de fala será muito útil no desenvolvimento do presente trabalho, especialmente quanto à definição das normas jurídicas e a classificação de suas espécies em gerais ou individuais e abstratas ou concretas. Conseqüentemente, é dentro desse referencial teórico que será analisado o fenômeno da dinâmica jurídica, verificando-se a possibilidade de normas gerais e abstratas, instituidora de tributos, serem eventualmente revogadas por normas gerais e concretas, que definem a destinação de receitas dentro do orçamento de determinado período.

CAPÍTULO II – NORMA JURÍDICA

2.1 Enunciados prescritivos e normas jurídicas

Conforme premissas adotadas, o Direito Positivo é um sistema comunicacional que tem como elemento universal as normas jurídicas válidas em determinado tempo e espaço.

De acordo com a teoria preconizada por Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica não se confunde com o texto do Direito Positivo. Estes (enquanto signos impressos, ou seja, tinta em papel) correspondem a enunciados lingüísticos e não são portadores de significações prescritivas. A norma jurídica possui cunho prescritivo e a significação a que ela se refere é construída pelo intérprete do direito que, ingressando no plano do conteúdo dos diversos textos do Direito Positivo, atribui significado às palavras (primeiramente de forma isolada, para, depois, tomá-los em conjunto), a fim de produzir um juízo condicional que associa um acontecimento fático a uma relação jurídica, dando ensejo a unidades irreduzíveis de manifestação do deôntico³⁵, ou seja, uma mensagem prescritiva de conteúdo mínimo completo ou norma jurídica.

Isso quer dizer que as normas jurídicas estão na implicitude da literalidade dos textos legais, pleiteando interpretações humanas para serem construídas, de modo a formar estruturas lógico-sintáticas de significação.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 2006, p. 20.

Quanto ao tema, propõe o Ilustre Professor PAULO DE BARROS CARVALHO que o intérprete percorra os 04 planos de linguagem em que o Direito se manifesta: S1, S2, S3 e S4. No sistema S1, o intérprete se depara com o texto do Direito Positivo, tomado no plano da expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos. Em seguida, inicia o intérprete a trajetória pelo conteúdo, partindo para o conjunto de enunciados tomados no plano da expressão (S2), onde, imitando-se na dimensão semântica dos comandos legislados, procurará lidar com os enunciados isoladamente compreendidos, ou seja, são significações isoladas, sem sentido deôntico completo. No plano S3 do domínio articulado de significações normativas, o trabalho se voltará à composição de unidades lógicas determinadas pela presença das estruturas condicionais. Nesse subsistema aparecerão as significações de enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aquele que prescreve condutas intersubjetivas, contidas no conseqüente. Por fim, incorporam-se as normas, nos eixos de coordenação e subordinação, de modo a incluirmos a norma à totalidade sistêmica do ordenamento jurídico (S4). Cumpridas essas diligências, estará construído o sentido da norma jurídica.³⁶

Dando maior ênfase ao aspecto pragmático deste elemento do sistema do Direito Positivo – norma jurídica –, podemos dizer que, como um sistema comunicacional, apresenta-se numa forma de ação humana (atos comunicativos), cujos registros são denominados de atos de fala.

As normas jurídicas, portanto, compreendem atos de fala, produzidos de acordo com os procedimentos ditados no interior do sistema jurídico de referência, que comunicam comandos ou ordens, que buscam intervir na

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, 2007, p. 1131-1133.

realidade social, com a finalidade de motivar condutas humanas, tendo como função a generalização congruente as expectativas normativas na sociedade, ou seja, que comuniquem seus anseios de forma mais ou menos uniforme, orientando o comportamento de uma comunidade.

Nesse cenário, as normas jurídicas consubstanciam-se em atos de fala com finalidade ilocucionária diretiva, mas que podem ser diferenciadas de acordo com a força ilocucionária que possuem, conforme análise feita em tópico futuro.

2.2 Estrutura Lógica das Normas

As normas jurídicas apresentam estruturas sintáticas homogêneas, posto que, embora possuam vários significados (heterogeneidade semântica), sujeitando-se às mais diversas interpretações pelos seus destinatários, sua formação estrutural é sempre a mesma.

Essa estrutura normativa revela-se como uma mensagem deôntica de sentido completo, revelado por um antecedente que descreve um evento de possível ocorrência no mundo social, que implica um conseqüente de caráter relacional. Logicamente, a norma jurídica é composta por uma hipótese e por uma tese, desfrutando da seguinte estrutura implicacional: $[D (p \rightarrow q)]$, ou seja, deve-ser, se acontecer um fato “p”, deve-ser a conseqüência “q”.

Enquanto o antecedente da norma descreve um fato possível, o conseqüente estabelece uma relação intersubjetiva, submetida a um dos três

modais deônticos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Este dever-ser é localizado na proposição-tese, sendo, portanto, intraproposicional.

Como corolários da coercitividade do Direito, as normas jurídicas sempre apresentarão caráter dúplice, ou seja, norma primária, que prescreve um dever, e norma secundária, que prescreve uma sanção, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta prevista na norma primária. Desse modo, a representação formal da norma jurídica completa é:

$$D \{(p \rightarrow q) \vee [(p \cdot -q) \rightarrow S]\}$$

Nessa fórmula temos:

“D” = *Dever-ser não modalizado*

“p” = *ocorrência do fato jurídico (previsto hipoteticamente na norma geral e abstrata)*

“q” = *conseqüente da norma, relação interpessoal, com functor deôntico modalizado nas formas O, P ou V (S' R S”).*

“.” = *conectivo conjuntor (invariável, sincategorema)*

“→” = *operador implicacional (invariável, sincategorema)*

“-q” = *conduta descumpridora do dever*

“S” = *Sanção. Relação entre o sujeito ativo da norma primária e o estado-Juiz, perante quem se postula o exercício da coatividade jurídica.*

Essa estrutura revela a formalização das normas jurídicas componentes do Sistema do Direito Positivo.

O estudo da estrutura lógica das normas, bem como das normas gerais e abstratas e individuais e concretas, permite a visualização do denominado “processo de positivação do direito”, onde se verifica que as normas gerais e abstratas não possuem o condão de atuar materialmente na conduta específica, perfazendo-se necessária a presença de ato humano de aplicação do direito, para alcançar as condutas do mundo real, especificadas de forma hipotética na norma individual e concreta, com o nascimento da relação jurídica intersubjetiva, descrita na norma geral e abstrata.

Com relação às normas tributárias, denomina-se Regra-Matriz de Incidência Tributária a norma que tem o condão de instituir tributos (ou seja, que prevê em seu antecedente um fato de possível ocorrência que implica em uma relação jurídica de cunho tributário). Referidas normas atingem as condutas humanas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico-administrativo de lançamento ou de ato particular, que se prestam a introduzir no sistema uma norma individual e concreta.³⁷

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, 2006, p. 38.

2.3 As Espécies Normativas

Crivados na importância da análise meticulosa da linguagem para compreensão do fenômeno normativo, o estudo das espécies normativas pode ser mais facilmente compreendido através da assimilação da teoria dos atos de fala; vale dizer, dentro do sistema comunicacional do Direito, as espécies normativas podem ser distinguidas através da análise da Teoria dos Atos de Fala.

Conforme premissas adotadas, o sistema social se distingue do ambiente pela comunicação, ou seja, pela linguagem presente na sociedade. O Direito, como subsistema social, também consiste em linguagem, possuindo caracteres que o individualizam dos demais subsistemas. É um sistema comunicacional diretivo de condutas, cujos elementos correspondem a comunicações; logo, requer sempre uma ação humana, um ato comunicativo, quais sejam, os atos de fala.

Os sistemas sociais têm como característica a autopoiese, ou seja, são autoconstrutivos, constroem-se através de seus próprios elementos, sendo, contudo, cognitivamente aberto, o que os capacita a corrigir eventuais falhas internas através de informações recebidas do ambiente. Os elementos essenciais que possibilitam essa dinâmica dos elementos comunicacionais que integram os subsistemas sociais são os atos de fala, posto não existir comunicação sem linguagem produzida por uma ação humana.

No Direito, os atos de fala se revelam pelas normas jurídicas, que são as responsáveis pela própria produção desse Sistema, ainda que este seja sensível aos elementos sociais, morais, políticos ou religiosos.

Segundo a teoria dos atos da fala, desenvolvida por Austin, a linguagem é vista como ação, como forma de atuação sobre o real, portanto de constituição do real, e não meramente de representação ou correspondência com a realidade. Assim, são as condições de uso da sentença que determinam seu significado, onde o conceito mesmo de significado é dissolvido, dando lugar a uma concepção de linguagem como um complexo que envolve elementos do contexto, convenções de uso e intenções dos falantes.³⁸

Um ato de fala qualquer “é uma realidade composta, que contém muitas dimensões”³⁹. O mencionado autor denomina como “ato locucionário” a totalidade da ação lingüística em todas as suas dimensões, na perspectiva de um tipo de ação humana. Portanto, o ato locucionário é o ato de dizer algo, proferir certos sons, articular palavras que pertencem a um vocabulário e se conforma a uma gramática.

Uma outra dimensão do ato de fala se denomina “ato ilocucionário”, consistente no ato de dizer algo, fazendo algo também. Trata-se da função do uso da linguagem (força ilocucionária), ou seja, o intuito do emissor ao transmitir uma mensagem ou o papel exercido pela linguagem. Contudo, muitas vezes, o ato ilocucionário não tem explícita a sua função, sendo necessária a análise contextual, a fim de verificá-la.

³⁸ SOUZA FILHO, 1990, p. 10-11.

³⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo, 1996, p. 157.

Ao diferenciar essas duas dimensões dos atos de fala, Austin explica que enquanto o ato “ilocucionário” compreende a realização de um ato *ao* dizer algo, o ato “locucionário” é a realização de um ato *de* dizer algo.⁴⁰

A terceira dimensão do ato de fala é denominada de “ato perlocucionário”, correspondente a provocar, por meio de expressões lingüísticas outras influências sobre as pessoas, tal como, convencer, levar a uma decisão etc.

Austin as distingue de forma resumida:

Assim distinguimos o ato locucionário (e dentro dele o fonético, o fático e o rético) que tem um *significado*; o ato ilocucionário que tem uma certa *força* ao dizer algo; e o ato perlocucionário que consiste em se obter certos *efeitos* pelo fato de se dizer algo.⁴¹

Para a classificação das normas jurídicas, quanto a sua generalidade e abstração, foquemos nossa atenção à função ilocucionária dos atos de fala normativos.

Analisando os verbos dos atos de fala, Austin busca compreender a força ilocucionária pretendida, dividindo em cinco classes: (1) expressões comissivas, (2) conductivas, (3) expositivas, (4) exercitivas e (5) veridictivas, assim diferenciando-as:

O vereditivo é um exercício de julgamento, o exercitativo é uma afirmação de influência ou exercício de poder, o comissivo é assumir uma obrigação ou declarar uma intenção, o comportamental é a adoção de uma atitude e o expositivo é o esclarecimento de razões, argumentos e comunicações.⁴²

⁴⁰ AUSTIN, 1990, p. 89.

⁴¹ Ibid., p. 103.

⁴² Ibid., p. 131

De forma singela, tem-se que as expressões comissivas representam um compromisso do locutor com um comportamento determinado, enquanto as expressões conductivas refletem a reação ao comportamento e ao destino de outras pessoas e de atitude ou expressão diante do comportamento passado ou iminente de um outro. Já as expressões expositivas dão clareza ao sentido as expressões devem ser consideradas.⁴³

Por fim, temos as expressões exercitivas e veridictivas. As primeiras consistem numa tomada de decisão a favor ou contra determinado comportamento, ou seja, trata-se de um ato de decisão no sentido de que algo deveria ser de uma forma e não de outra. Neste caso, o locutor tem como intuito que os receptores se ajustem ao seu ato de fala. Podemos citar como exemplos de verbos que explicitam essa força ilocucionária os comandos, as ordens, a proibição, a prescrição, a proposta, dentre outros.

Por outro lado, denominam-se expressões veridictivas aquelas que consistem na articulação de um juízo a respeito de valores ou de fatos com base em material de prova ou em argumentação⁴⁴. Referidas expressões buscam comprometer o ouvinte com a verdade da proposição, com intuito de representar um estado de coisas no mundo.

Aprofundando o estudo quanto às funções ilocucionárias dos atos de fala, JOHN R. SEARLE classifica os atos ilocucionários em cinco tipos: (1) assertivos (quando diz como as coisas são, representando o estado das coisas do mundo), (2) diretivos (quando busca levar os ouvintes a fazer coisas, alterando a sua

⁴³ AUSTIN, 1990, p. 164.

⁴⁴ Ibid., 1990, p. 163.

conduta), (3) compromissivos (quando o locutor se compromete com alguma linha de ação futura), (4) expressivos (quando expressa sentimentos e atitudes) e (5) declarativos (quando provoca mudança no mundo através de emissões lingüísticas).⁴⁵

Para a diferenciação das normas abstratas e concretas, de acordo com a doutrina de Searle, temos que: referidas normas se diferenciam de acordo com sua função ilocucionária, sendo que as normas abstratas correspondem a expressões diretivas, que buscam impor determinado comportamento social, com intuito de alterar-se o mundo através desse ato de fala, quando as normas concretas consistem em expressões assertivas e declarativas, pois tratam de um juízo a respeito de valores ou fatos.

As normas abstratas se revelam predominantemente como atos de fala ilocucionários diretivos; vale dizer, têm como propósito alterar a conduta dos receptores da mensagem. Neste caso, o emissor pretende que o mundo se ajuste ao seu ato de fala. Desse modo, o antecedente da norma volta-se para o futuro.

Já as normas concretas são atos de fala com função ilocucionária declarativa, pois criam situações jurídicas novas pela força da declaração, que pressupõe um ato de aplicação da norma abstrata por um agente competente legítimo. Aliada a esta função, podemos dizer que também têm um aspecto assertivo, pois se referem a descrever um fato social, dando-lhe juridicidade, fazendo-o tornar fato jurídico.

⁴⁵ SEARLE, 1995.

Desse modo, ao contrário das regras abstratas, as normas concretas estabelecem em seu antecedente a ocorrência de um fato e não uma previsão hipotética condicional.

Também na visão de Austin, as normas abstratas e concretas se diferenciam pelas diferentes forças ilocucionárias que possuem. Desse modo, enquanto as normas concretas se revelam através de atos de fala com função veriditiva, as normas abstratas seriam atos com função exercitivas.

É neste sentido que aponta o Autor:

Os veriditivos consistem em emitir juízo, oficial ou extra-oficial, sobre evidências ou razões quanto ao valor ou ao fato, na medida em que estes são passíveis de distinção. Um veriditivo é um ato judicial, distinto dos atos legislativos ou executivos, que são ambos exercitivos.⁴⁶ (*grifos nossos*)

E, ao discorrer acerca dos atos exercitivos, assim explica:

Um exercitivo consiste em tomar uma posição a favor ou contra um determinado curso de ação, ou advogá-la. É decidir que algo tem de ser de determinada maneira, em oposição a julgar que tal coisa é assim.⁴⁷ (*grifos nossos*)

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, a norma abstrata possui em sua hipótese uma “indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico”⁴⁸, ou seja, com base na elucidação promovida por TAREK MOYSÉS MOUSSALEM, o antecedente dessas normas sempre apontam a um enunciado conotativo⁴⁹.

Destaca o Professor que:

⁴⁶ AUSTIN, 1990, p. 124.

⁴⁷ Ibid., p. 126.

⁴⁸ CARVALHO, 2006, p. 129.

⁴⁹ Conotação consiste no critério de uso de uma palavra de classe, ou seja, o conjunto de requisitos que determinam que um objeto inclui-se em determinada entidade na classe, ou não.

[...] perfeitamente justificada e coerente a adoção das qualidades “abstrato” e “concreto” ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.⁵⁰

Conforme CRISTIANO CARVALHO, as normas concretas correspondem, de forma predominante, a atos de fala ilocucionários declarativos, posto alterar o estado das coisas no mundo. Nesse caso, a direção de ajuste é dupla: palavra-mundo e mundo-palavra, ao mesmo tempo em que o ato corresponde ao mundo, pelo mero fato de sua enunciação (se o declaro casado, você está casado), o mundo ajusta-se ao fato declarado, pois a declaração estabelece um novo *status*.⁵¹

O antecedente das normas concretas, em contrapartida, conterà um enunciado protocolar denotativo⁵² que se obteve pela redução à unidade das classes de notas (conotação); logo, conterà “a classe de notas que correspondem a um, e somente um elemento de cada vez.”⁵³

O mesmo autor⁵⁴ aponta ainda que as normas concretas não possuem somente força ilocucionária declarativa, mas sim uma tripla função: declarativa, assertiva e diretiva, pois há a declaração da ocorrência de um fato, a determinação de efeitos correspondentes, cujo conteúdo são condutas a serem efetivamente cumpridas.

Portanto, enquanto as normas gerais buscam mudar a realidade de modo a ajustá-la ao ato de fala, as normas concretas alteram a realidade a partir do ato

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, 2006, p. 139-140.

⁵¹ CARVALHO, Cristiano, 2006.

⁵² Denotação é o conjunto de todos os objetos ou entidades que cabem numa palavra.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 129.

⁵⁴ CARVALHO, Cristiano, op. cit.

de fala. Por isso as primeiras são sempre voltadas ao futuro, com a explicitação de critérios que comporiam a classe, enquanto as segundas apontam denotativamente um elemento específico, que preenche os critérios previstos no antecedente da norma abstrata.

As normas concretas também podem denotar as regras que introduzem outras regras no ordenamento, as quais representam as marcas da enunciação, ou seja, do exercício da respectiva competência, que introduz uma nova norma no sistema.

Quanto à generalidade e individualidade das normas jurídicas, a classificação deve ser feita a partir da análise do conseqüente normativo, no exame de seus destinatários.

As normas gerais não possuem sujeitos da relação jurídica delimitados, sendo dirigidas indistintamente a todos quanto possam incidir em condutas descritas na hipótese. Ou seja, referidas normas trazem em seu conseqüente um enunciado conotativo, que descreve os critérios que uma relação deverá apresentar para ser imputada como relação jurídica.

Já as normas individuais são comandos endereçados a sujeitos delimitados, representadas por enunciados denotativos em seu conseqüente. Nesse caso, o ato de fala que determina uma prescrição terá como destinatário um sujeito especificado no próprio ato, consubstanciado em linguagem.

Diante desses apontamentos, podemos afirmar que, quanto à generalidade e abstração das normas jurídicas, estas podem ser classificadas em 04 (quatro) espécies:

1. *norma geral e abstrata:*

Antecedente: enunciado conotativo que indica os critérios que determinados fatos futuros devem ter para serem considerados fato jurídico; (abstrata)

Conseqüente: enunciado conotativo, especificando os critérios a serem preenchidos para que uma relação seja considerada jurídica. (geral)

Exemplo: Regra-Matriz de Incidência Tributária.

2. *norma individual e concreta:*

Antecedente: enunciado denotativo que criam fatos jurídicos, introduzindo-os ao sistema;

Conseqüente: enunciado denotativo que delimita os sujeitos da relação jurídica que deverão se submeter a norma.

Exemplo: Lançamento Tributário.

3. *norma geral e concreta:*

Antecedente: enunciado denotativo que criam fatos jurídicos, introduzindo-os ao sistema;

Conseqüente: enunciado conotativo, especificando os critérios para que a verificação dos elementos da relação seja considerada jurídica. (geral)

Exemplo: Lei Orçamentária Anual.

4. norma individual e abstrata:

Antecedente: enunciado conotativo que indica os critérios que determinados fatos futuros devem ter para serem considerados fato jurídico; (abstrata)

Conseqüente: enunciado denotativo que delimita os sujeitos da relação jurídica que deverão se submeter a norma.

Exemplo: Resposta a Consulta Fiscal.

CAPÍTULO III – DINÂMICA DO DIREITO

3.1 Revogação das Normas Jurídicas

Em tópico anterior já fora analisado como se perfaz a comunicação dentro do sistema do Direito Positivo, apontando-o como sistema autopoietico, dada a sua revelação mediante um sistema circular em que a comunicação jurídica gera comunicação jurídica através de comunicação jurídica.

Com base nas premissas firmadas, é possível a construção do conceito de revogação das normas dentro de determinado sistema jurídico.

Segundo a doutrina construtivista lógico-semântica, a realidade dentro de qualquer subsistema social é construída por meio da linguagem, dentro de um contexto comunicacional. Desse modo, inexisteriam dados brutos, pois a realidade se revela mediante linguagem. Pugnam seus seguidores, para conhecimento do objeto de estudo demarcado, pela aplicação de uma metodologia de investigação científica, na qual a realidade é construída pelo homem, por meio de uma decomposição analítica da linguagem, que permite uma análise semântica, vale dizer, atribuição de sentido, segundo um contexto cultural.

Portanto, o Direito, como subsistema social, também não pode ser concebido de forma extralingüística. Ademais, Paulo de Barros Carvalho destaca o comparecimento ostensivo do chamado “constructivismo lógico-semântico” ou,

como prefere Gregório Robles Morchón, a proposta hermenêutico-analítica, que privilegia os atos de fala como *a priori* de todo e qualquer fato comunicacional.⁵⁵

Desse modo, todos os fenômenos jurídicos que impliquem na produção revogação ou modificação de normas do Direito devem ser representados por linguagem, vale dizer, por um ato de fala, proferido de acordo com as regras intra-sistêmicas, com função ilocucionária específica.

Reiterando-se a construção de Paulo de Barros Carvalho⁵⁶, demonstramos os 04 planos de linguagem em que o Direito se manifesta: S1, S2, S3 e S4:

➤ No sistema S1 o intérprete se depara com o texto do Direito Positivo, tomados no plano da expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos.

➤ Em seguida, inicia o intérprete a trajetória pelo conteúdo, partindo para o conjunto de enunciados tomados no plano da expressão (S2), onde, imitando-se na dimensão semântica dos comandos legislados, procurará lidar com os enunciados isoladamente compreendidos, ou seja, são significações isoladas, sem sentido deôntico completo.

➤ No plano S3 do domínio articulado de significações normativas, o trabalho se voltará à composição de unidades lógicas determinadas pela presença das estruturas condicionais. Neste subsistema, aparecerão as significações de enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aquele que prescreve condutas intersubjetivas, contidas no conseqüente.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008. p. 397.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 131-133.

➤ Por fim, incorporam-se as normas, nos eixos de coordenação e subordinação, de modo a incluirmos a norma à totalidade sistêmica do ordenamento jurídico (S4). Cumpridas essas diligências, estará construído o sentido da norma jurídica.

Partindo dessa sistemática metodológica, necessário verificar em qual (ou quais) desses sub-sistemas encontra-se o fenômeno da revogação.

De acordo com HANS KELSEN⁵⁷, a norma revocatória corresponde a uma norma não-independente, posto que somente possui sentido deontico com relação a outra norma. Para o autor,

assim como uma norma jurídica pode limitar o domínio de uma outra, assim também lhe pode retirar completamente a validade. Também essas normas derogatórias são normas não-autônomas que apenas se podem compreender em conexão com outras normas estatuidoras de atos de coerção.

Não seria possível, portanto, a construção de uma norma em sentido estrito (com estrutura lógico-sintático condicional e sentido deontico completo) que determine a revogação, posto que esta não se refere a um comportamento, mas a uma outra norma.

Referida idéia está de acordo com a premissa adotada por TAREK MOYSES MOUSSALEM⁵⁸, no sentido de que “sem enunciação que lance enunciados revogatórios no sistema, não há que falar em revogação”.

⁵⁷ KELSEN, 2006, p. 62.

⁵⁸ MOUSSALEM, 2005, p. 175.

De acordo com o autor, a revogação somente seria possível em sua modalidade expressa, posto que esse instituto trabalharia com a linguagem no denominado S1, ou seja, no sistema dos enunciados prescritivos.

Contudo, entende-se pela existência da denominada revogação tácita (instituto este não concebido por este autor), com amparo no § 1º, do artigo 2º da Lei de Introdução do Código Civil. Diz-se que há revogação tácita quando se verifica uma incompatibilidade entre lei anterior e lei posterior ou quando esta regular inteiramente matéria de que trata lei anterior.

De acordo com a estrutura lógico-formal da norma jurídica e de seus planos de expressão, conclui-se que a denominada revogação tácita opera no domínio articulado de significações normativas, ou seja, no nível das unidades lógicas de sentido deôntico completo, determinadas pela presença das estruturas condicionais.

Nesse sentido, inclina-se Paulo de Barros Carvalho, que, atento ao chamado “constructivismo lógico-semântico”, observa o direito como texto, posicionando-se no sentido de que “a revogação expressa atua no plano da literalidade textual (S1), enquanto a revogação tácita ocorre no altiplano das significações, quer consideradas isoladamente (S2), quer articuladas na forma de juízo hipotético- condicional.”⁵⁹

Nesse plano, verificar-se-á se a nova ordem jurídica é compatível com a ordem jurídica anterior, de forma a construir um sistema normativo harmônico, de

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 399.

acordo com os preceitos legais que pugnam pelo afastamento de contrariedades ou contradições.

Uma visão um pouco diferente da denominada “revogação tácita” é trazida por Tércio Sampaio Ferraz Jr. ao preconizar que “o ato normativo inovador do legislador, que insere, no ordenamento, um novo conteúdo que conflita ou substitui a norma anterior, carrega também um ato derogatório implícito, que com aquele não se confunde.”⁶⁰

Para o autor, a norma que inova no sistema e conflita com norma anterior apenas introduz uma inconsistência no ordenamento, a revogação do ato anterior, nos casos de revogação tácita, é feita pelo ato revogatório implícito nela existente.

Não obstante, sabe-se que o sistema do Direito Positivo, ao contrário da Ciência do Direito, não está imune a contradições e contrariedades. No entanto, coube ao legislador ditar regras segundo as quais os juristas deverão operar diante de situações normativas que apontam para estas deficiências.

Assim o fez a Lei de Introdução ao Código Civil, ao pugnar que as normas serão revogadas por aquelas que lhe forem posteriores, gerando incompatibilidade ou tratando inteiramente da mesma matéria.

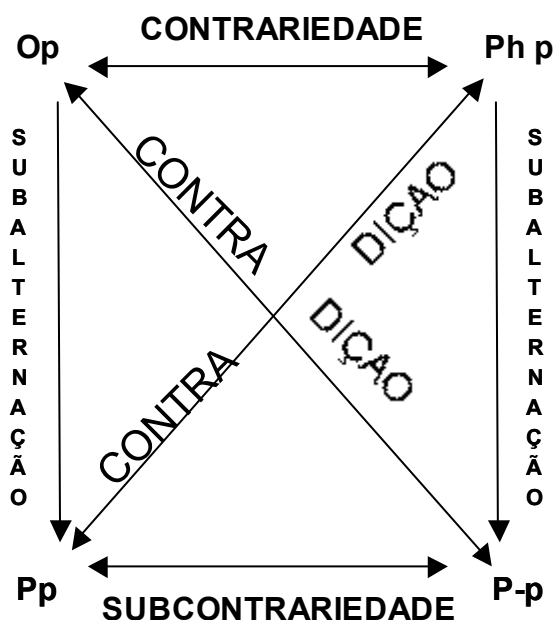
Trata-se de uma norma que regula a própria dinâmica do sistema do Direito Positivo, determinando uma das formas em que outras normas serão expulsas do sistema. Mais uma vez, ratifica-se a idéia de que o Direito é um sistema autopoietico, que regula sua própria produção.

⁶⁰ FERRAZ JR., 2007a, p. 55.

Portanto, duas são as formas de revogação: a expressa (trazida por um enunciado prescritivo não autônomo que determina a revogação de um outro enunciado prescritivo) e a tácita (verificada no plano das significações deônticas completas, quando duas ou mais normas sejam incompatíveis ou tratem de matéria idêntica).

Quanto à revogação tácita, perfaz-se importante verificar qual o sentido da “incompatibilidade de normas” trazida pela norma da Lei de Introdução ao Código Civil, bem como a forma com que esta modalidade é aplicada às diferentes espécies normativas.

Valendo-se da Lógica Jurídica, é possível, através do quadro de oposição deôntica, verificar quais as hipóteses possíveis em que determinada norma seria incompatível com outra.⁶¹



⁶¹ Segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2007, p. 56), a incompatibilidade entre normas não advém somente de condições lógicas. Tratando de matéria de decisão é possível se verificar incompatibilidades um conjunto normativo torne impossível, do ponto de vista prático, de ser praticado.

A Lei da subcontrariedade, consubstanciada na fórmula $(Pp \vee P-p)^{62}$, ou uma conduta está permitida ou está permitido não fazê-lo. No entanto, ambas não podem estar proibidas.

De acordo com a lei da contrariedade, um mesmo ato não pode ser obrigatório e proibido ao mesmo tempo. $(Pp \vee P-p)$.

A lei da subalternação determina que o que é obrigatório está permitido $(Op \supset Pp)$ e também que se algo está proibido, então está permitido não fazê-lo $(Vp \supset P-p)$.

Por fim, a lei da contradição determina que uma conduta não pode ser obrigatória quando se permite sua omissão $[-(Op \cdot P-p)]$, bem como uma conduta não pode ser proibida e permitida ao mesmo tempo $[-(Vp \cdot Pp)]$.

Conhecendo essas regras lógicas, bem como aplicando o quadro de interdefinibilidades dos modais deônticos⁶³, que refletem as possíveis combinações deônticas e suas similares, têm-se as situações em que as normas dentro do sistema do Direito Positivo são incompatíveis entre si, ensejando o fenômeno da revogação tácita.

⁶² Para a presente explanação, tem-se que: P = Permitido, O = Obrigatório e V = Proibido.

⁶³

Pp	≡	-O-p	≡	-Vp
-Pp	≡	O-p	≡	Vp
P-p	≡	-Op	≡	-V-p
-P-p	≡	Op	≡	V-p

3.2 Revogação e as Espécies Normativas Diferentes:

Verificadas as hipóteses de incompatibilidades, cabe a análise dos efeitos dessas incompatibilidades deônticas quanto às diferentes espécies normativas.

Conforme teoria proposta por Hans Kelsen, o sistema jurídico regula sua própria criação, posto que são as normas jurídicas que dão fundamento de validade para outras normas jurídicas.

Exemplificando, tem-se que a regra matriz de incidência tributária, instituída por determinada lei ordinária, encontra fundamento de validade na Constituição Federal. Já o decreto que regulamenta a forma de recolhimento e arrecadação desse tributo tem fundamento de validade na lei ordinária. Por sua vez, o Lançamento Fiscal lavrado por uma autoridade administrativa competente encontra fundamento de validade na lei e no Decreto.

Portanto, trata-se de diferentes níveis da fenomenologia da incidência das leis.

Nesse cenário, já se pode afirmar que uma norma jurídica será revogada tacitamente por outra norma posterior, se tiver o mesmo fundamento de validade. Desse modo, as normas individuais e concretas que têm fundamento de validade na lei não poderão revogar normas gerais e abstratas, cujo fundamento de validade é a Constituição Federal.

Ademais, uma espécie normativa somente será revogada por outra espécie que lhe seja similar, por exemplo, as normas gerais e abstratas somente serão revogadas por outras normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas somente serão revogadas por outras normas individuais e concretas e assim por diante.

Isso porque uma norma abstrata corresponde a um ato de fala ilocucionário diretivo, que se volta para eventos futuros, buscando mudar a realidade para ajustá-la à mensagem. Referido ato de fala não poderia alterar outro que, quando proferido com sucesso, muda a realidade, trazendo um enunciado denotativo, que preenche os critérios denunciados por uma norma abstrata (norma concreta, correspondente a um ato de fala ilocucionário declarativo).

Referidas linguagens (aqui entendidas como atos de fala) representam funções diferentes, não tendo o condão de trazer incompatibilidade entre elas, que pudesse ensejar a revogação de uma em contraposição a outra.

Esta idéia se confirma na análise do ciclo de positivação do Direito. As normas concretas, cujo antecedente compreende um enunciado que institui um fato jurídico, ou seja, uma nova realidade jurídica, advém da subsunção de uma norma abstrata, com antecedente hipotético, pois realidades jurídicas somente são construídas através dos modelos preconizados pelo próprio sistema.

Desse modo, podemos dizer que

na hierarquia do direito positivo, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vistas à regulação das condutas interpessoais. Caracteriza-

se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos humanos, que se dá na produção das mensagens normativas expedidas pelo agente competente (emissor) por meio de linguagem escrita (canal), segundo os preceitos do direito positivo (código).⁶⁴

Não haveria, portanto, como normas concretas revogarem normas abstratas, pois estariam em nível lingüístico inferior.

Quanto às normas gerais, que não delimitam os sujeitos da relação jurídica, também não podem ser revogadas por normas individuais, posto que esta representa o preenchimento dos critérios descritos no enunciado conotativo da primeira. Ou seja, um ato de fala que tem como locutor um número não delimitado de elementos não pode ser revogado por um outro ato de fala que tem como locutor elementos delimitados.

Desse modo, não importa quantas normas individuais e concretas são produzidas por agentes jurídicos competentes que contrariem uma norma geral e abstrata. Aqueles nunca poderão revogá-la. Neste caso, tratar-se-ia de controle jurisdicional de legalidade.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 168.

CAPÍTULO IV – TRIBUTO

4.1 Conceito de Tributo

O conceito é entidade lingüística que determina a significação do signo, com a captação dos traços de unidade e permanência na linguagem edificadora da realidade humana, isolando-a dos outros elementos de linguagem. É oriundo do ato de classificação, intrínseco ao sujeito cognoscente, podendo, portanto, mudar de acordo com o ponto de vista de que se faz a investigação.

De acordo com a premissa estabelecida por Tárek Moysés Moussallem: “o conceito é uma metalinguagem, originária de uma pré-interpretação (linguagem), sob a qual o homem cria critérios de unidade e permanência nela coexistentes, a fim de tornar possível a distinção entre Xs e os Ys, e entre os Xs e os não-Xs.”⁶⁵

Ou seja:

Definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma idéia, noção ou conceito. Com a definição, outorga-se à idéia sua qualidade essencial, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso. Com os recursos da classificação, o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim. Sobreleva esse caráter reordenador se a classificação pressupõe a existência de classe, a ser distribuída

⁶⁵ MOUSSALLEM, 2001, p. 51.

em subclasses, o aumento ou aprofundamento da realidade é inevitável.⁶⁶

O vocábulo “tributo” é polissêmico, experimentando, nos textos de direito, na doutrina e na jurisprudência, seis acepções distintas, apontadas por Paulo de Barros Carvalho:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.⁶⁷

Geraldo Ataliba define tributo, como conceito básico, “instituto nuclear do direito tributário (entendido com sub-ramo do direito administrativo), como obrigação (relação jurídica)”. E define juridicamente “tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).”⁶⁸

Alfredo Becker define tributo como objeto da relação jurídica que satisfaz o dever jurídico tributário. Dizendo que

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica. A

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, 1996, p. 56.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, 2007, p. 19.

⁶⁸ ATALIBA, 2000, p. 34.

relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação. O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.⁶⁹

Disseca o conceito jurídico de tributo da seguinte forma: a) Hipótese de incidência; b) Involuntariedade não especificada; c) Sujeito Ativo da relação jurídica tributária; d) Sujeito passivo da relação jurídica tributária; e) Extraterritorialidade da lei tributária; f) Conteúdo da relação jurídica; g) Consistência material e jurídica do tributo; h) Destinação do tributo; i) Proporção e progressividade do tributo.

No Direito Positivo, encontramos a definição de tributo no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

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.

Deixando de lado eventuais impropriedades da linguagem utilizada pelo legislador, estabelece-se, por ora, a aceção em que será utilizado o termo “tributo”, qual seja: de norma jurídica tributária em sentido estrito, que imputa ao sujeito passivo o dever de recolher determinada quantia em dinheiro ao Estado, em razão de ter realizado um fato, previsto hipoteticamente, no antecedente normativo.

⁶⁹ BECKER, 2002, p. 261.

4.2 Classificação dos Tributos

4.2.1 O Ato de Classificar

O ato de classificar é uma operação lógica realizada pelo homem, separando os objetos em classes de acordo com as semelhanças entre eles existentes. “É separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes.”⁷⁰

O que define se um elemento pertence ou não a uma classe é a sua relação de pertinencialidade com a mesma, ou seja, enquadrar-se (ou não) no critério de uso da palavra de classe.

A definição se perfará de forma conotativa quando verificar a atribuição dos critérios de uso da palavra; por exemplo, *mamífero* é a palavra de classe que alberga todos os elementos que têm a característica de *possuir glândula mamária*. De outro lado, a definição será denotativa quando especificar todos os objetos do mundo que se subsumam a essa palavra, por exemplo, as palavras *vaca*, *baleia* e *homem* são denotações da palavra *mamífero*.

Já a classe é o conjunto de indivíduos que preenchem alguns requisitos de admissão e que fazem com que entre eles haja identidade em determinado aspecto. É uma entidade lingüística, que aglutina um conjunto de objetos, em

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, (1996, p. 54-55).

razão de reunirem tais ou quais características definitórias. E, por sua vez, todas as classes podem ser em outras classes, donde leciona PAULO DE BARROS CARVALHO:

Toda classe é suscetível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental em Lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção. O número de classes possíveis é, por conseguinte, infinito; e existem, de fato, tantas classes quantos nomes, gerais e próprios. [...] Por outro lado, o expediente classificatório pode dar sentido artificial a uma palavra em decorrência da necessidade técnica de uma ciência particular. Isto porque cada gênero difere dos outros, não necessariamente por um só atributo, senão por número indefinido de atributos.⁷¹

As subclasses são os conjuntos insertos em outro conjunto de maior dimensão, conjunto maior esse que abrange todos os elementos do conjunto menor. Ou seja, as classes envolvem todos os elementos que compõem as subclasses nela insertas.

A afirmação no sentido de não haver classificações certas ou erradas, mas sim úteis ou inúteis não é de se aplicar às classificações jurídicas, tendo em vista que estas, conforme orientação de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, têm em si finalidades eminentemente prescritivas. Ensina esse autor que existem dois níveis de classificações jurídicas:

a) aquelas construídas no Direito Positivo e b) as descritas na Ciência do Direito. As classificações no direito positivo têm cunho nitidamente prescritivo e o fim precípua de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas aos produtos dessa classificação. De outra parte, as classificações da Ciência do Direito caracterizam-se por se apresentar em linguagem descritiva e, justamente, têm por objeto descrever as proposições prescritivas do direito positivo.⁷²

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros, 1996, p. 54.

⁷² SANTI, 1999, p. 298.

Logo, a classificação proposta pela cientista do direito deve ser fiel aos comandos do direito positivo, sob pena de as proposições exaradas incorrerem no valor de falsidade. Já a utilidade não pode ser considerada critério jurídico para fins classificatórios, posto estar a descrição do objeto adstrita aos limites impostos pelo Direito Positivo.

Quanto ao critério classificador, as classificações podem ser divididas em *intrínsecas*, quando o critério que informa a classificação compõe a definição do objeto classificado, e *extrínsecas*, quando o critério diferenciador for externo à coisa classificada.

Referida divisão das espécies de classificação nos faz útil no presente estudo, posto que a diversidade das posições doutrinárias acerca do ato classificatório das espécies tributárias se dá, especialmente, em face da adoção exclusiva ou não de critérios internos a norma tributária *stricto sensu*.

A classificação das espécies tributárias depende da fixação de critérios seguros e uniformes para interpretar e, por conseguinte, aplicar as regras de cada espécie, consoante seu peculiar regime jurídico. Para a classificação, devemos ir além da simples leitura de um preceito isolado do texto constitucional, pugnando-se pelo conhecimento amplo das regras jurídicas atinentes à matéria, de forma a interpretá-las de forma harmônica e sistematizada.

4.2.2 Posições Doutrinárias acerca da Classificação das Espécies Tributárias

O estudo das espécies tributárias sempre foi debatido entre a doutrina e jurisprudência, verificando divergências presentes até os dias atuais. A seguir, busca-se expor, de forma sintetizada, as posições para as quais foram dadas maior ênfase no universo jurídico.

Inicia-se com a proposta de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que classifica os tributos em duas espécies: *impostos* e *taxas*, utilizando um único critério objetivo jurídico: a *base de cálculo*. Desse modo, impostos seriam tributos que trazem para a base de cálculo um fato lícito qualquer, não consistente em serviço estatal ou coisa estatal, enquanto taxas seriam tributos que escolhem para a base de cálculo o serviço estatal ou coisa estatal. Para o autor, demais circunstâncias (tais como consistência material, destinação do produto de arrecadação, proporção e progressividade, entre outros) nada influenciam sobre a natureza do tributo.⁷³

GERALDO ATALIBA⁷⁴ pugna pela classificação dos tributos em duas grandes espécies, distinguidas pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério por ele adotado para definição da natureza jurídica do tributo se encontra no aspecto material da hipótese de incidência tributária, especificamente quanto a sua vinculação – ou não – ao exercício de uma atividade estatal. São tributos não-vinculados aqueles que descrevem em seu antecedente um fato ou coisa qualquer do particular (tal como os impostos), enquanto são vinculados aqueles que descrevem em sua hipótese uma atividade

⁷³ BECKER, 2002, p. 373 et seq.

⁷⁴ ATALIBA, 2000, p.125 et seq.

estatal (onde se enquadrariam as taxas e as contribuições, também distintas entre si, em razão da referibilidade direta ou indireta entre a atuação estatal e o contribuinte).

Fundamentando-se nas lições de GERALDO ATALIBA, surgem os autores que pugnam pela classificação tripartite dos tributos, ora posicionando as contribuições como espécies autônomas, ora considerando autônomas tão somente as contribuições de melhoria.

Segundo seus ensinamentos, PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA entendem não serem as contribuições espécies tributárias autônomas. Segundo esses juristas, a classificação deve se submeter à aplicação do operativo constitucional representado pelo binômio: *hipótese de incidência* e *base de cálculo*, resultando em três espécies de tributos: impostos (fatos não vinculados a uma atividade estatal), taxas (fatos vinculados a uma atividade estatal imediata) e contribuições de melhoria (fatos vinculados a uma atividade estatal mediata). PAULO DE BARROS CARVALHO acentua a irrelevância do nome com que o legislador venha a designar a prestação pecuniária, bem como a destinação do produto de arrecadação, argumentando no sentido de que o Direito Tributário não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal. Dessa forma entende:

Entre nós, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados

a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata.⁷⁵

No mesmo sentido posiciona-se Roque Antônio Carrazza:

A destinação proveniente da tributação não altera – pelo menos não necessariamente – a classificação supra. Neste sentido, já adiantamos que os empréstimos compulsórios (tributo cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as “contribuições” (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades imposto, taxa ou, no caso daqueles, até contribuição de melhoria. Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é gênero, do qual o imposto, taxa e contribuição de melhoria são as espécies. [...] Nossa Constituição não apenas classificou as espécies e subespécies tributárias, mas estabeleceu o regime jurídico que cada uma delas deverá necessariamente observar.⁷⁶

Por fim, Paulo de Barros Carvalho assevera acerca da natureza jurídica das contribuições:

A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuições de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições.⁷⁷

Prosseguindo, encontram-se posicionamentos doutrinários que classificam os tributos em quatro espécies distintas: *impostos*, *taxas*, *contribuições* e *empréstimos compulsórios*, adotando além dos critérios já aplicados pelas posições anteriores, a destinação legal do produto de arrecadação e sua restituibilidade, ora entendendo encontrarem-se as contribuições de melhoria na categoria de taxas, ora na categoria de contribuições.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 1996, p. 51.

⁷⁶ CARRAZZA, 2003, p. 461-462

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, 2007, p. 44.

Por fim, cita-se a classificação dos tributos em cinco espécies: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios*.

Proclamando a existência de distintas características nas “contribuições sociais, corporativas, econômicas” e nos “empréstimos compulsórios” que impõe tratamento específico, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adota a classificação quinqüepartida das espécies tributárias, aplicando como um dos critérios que define a natureza jurídica dos tributos, a destinação legal do produto de arrecadação, justificando:

Não se trata, em absoluto, de elemento financeiro – que seria mais consentâneo à aplicação de recursos –, mas, certamente, de circunstância inerente à própria norma impositiva. O fato de as contribuições sociais revestirem a materialidade de impostos (ou taxas) e, então, seguirem seus respectivos princípios (capacidade contributiva ou remunerabilidade) não significa a inexistência de personalidade tributária e características para as contribuições (no caso, o destino dos respectivos valores).⁷⁸

MÁRCIO SEVERO MARQUES também defendeu a relevância da destinação do produto de arrecadação e a exigência prévia de restituição do valor recolhido, sustentando que a classificação dos tributos deve adequar-se ao sistema do direito positivo, devendo ser aplicadas as tantas variáveis positivadas que se fizerem necessárias para conhecimento das espécies tributárias. De acordo com essa corrente, os tributos podem ser classificados em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios⁷⁹.

EURICO MARCOS DINIZ SANTI⁸⁰ e FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁸¹ são adeptos da classificação das espécies tributárias que partem do critério de

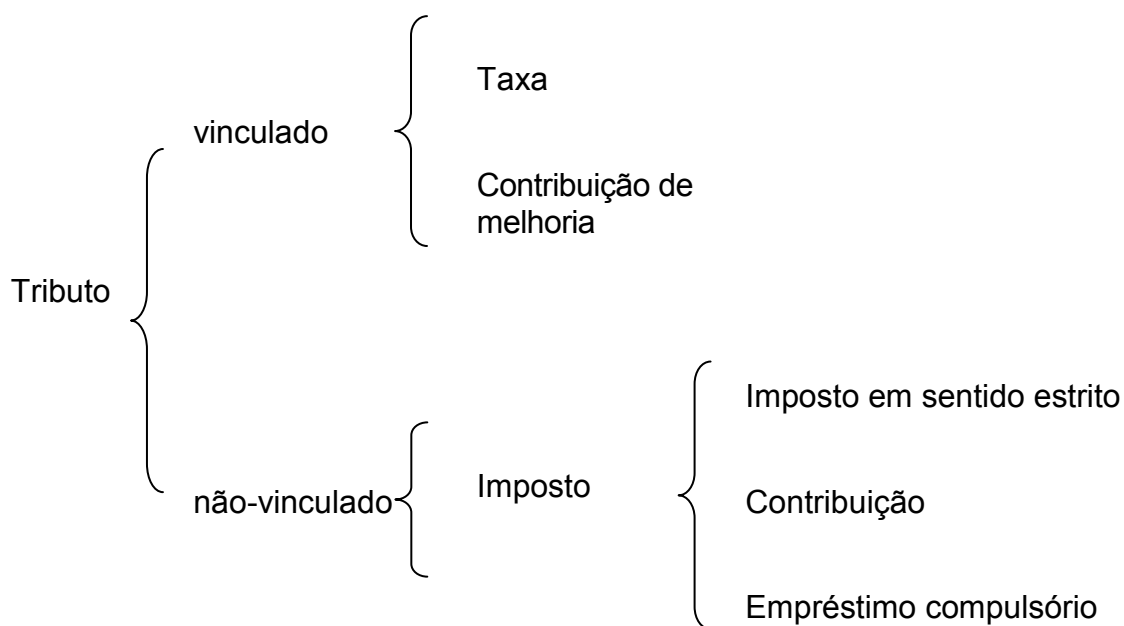
⁷⁸ MELO, 2003, p. 43.

⁷⁹ MARQUES, 2000, p. 140-150.

⁸⁰ SANTI, 1998.

⁸¹ TOME, 2004, p. 82-83.

vinculação do tributo a uma atividade estatal, distinguindo-os em duas espécies: não-vinculados (impostos) e vinculados (taxas e contribuições de melhoria). No entanto, defendendo não ser esta classificação suficiente para refletir as normas constitucionais tributárias, subdividem os impostos em três categorias: impostos em sentido estrito, contribuições (tributos que possuem como hipótese de incidência ato ou estado do particular, mas que devem ter o produto de arrecadação legalmente destinado a finalidades específicas) e empréstimos compulsórios (tributos vinculados aos motivos que justificam sua instituição, com previsão legal de restituição). Aclaram seu entendimento mediante a elaboração do seguinte diagrama:



Referida classificação se diferencia daqueles que sustentam a classificação quinqüepartida dos tributos antes propostos, pois emprega em separado os critérios definientes das espécies tributárias, acentuando, inclusive, que a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições e dos empréstimos

compulsórios somente poderiam representar uma atividade do contribuinte, desvinculada a qualquer atividade estatal.

Desse modo, restam demonstrados os principais posicionamentos doutrinários acerca da temática, no que passaremos à nossa proposta.

4.2.3 Classificação dos Tributos – Nosso Posicionamento

Verifica-se que as divergências acerca das propostas de classificações das espécies tributárias têm sua origem na escolha dos critérios definitórios aplicados, onde podemos verificar a existência de classificações intrínsecas ou intranormativas, quando a opção se dá por critérios presentes no interior da regra-matriz de incidência tributária ou extrínseca ou intranormativa, quando são escolhidos critérios externos a norma tributária *stricto sensu*.

Assim, teríamos como adeptos da classificação intrínseca dos tributos aqueles que identificam a existência de duas ou três espécies tributárias, apontando como critérios identificadores somente aqueles verificados no interior da regra-matriz de incidência tributária, tais como hipótese de incidência e base de cálculo.

Os adeptos da segunda corrente – classificação extrínseca ou internormativa – admitem a existência de critérios outros, constitucionalmente previstos, para fins de classificação das espécies tributárias, que não aqueles presentes no interior da regra-matriz de incidência tributária, tais como destinação legal do produto arrecadado e restituibilidade do produto de arrecadação.

Antes de discorrermos acerca da nossa proposta de classificação dos tributos, destacamos que a classificação não pode se fundar na existência de regimes jurídicos diversos atribuídos às contribuições e empréstimos

compulsórios, que os tornariam espécies tributárias autônomas. Isso porque, conforme EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, a pretensão de se definir a espécie tributária em função do *regime jurídico aplicável* seria um procedimento equivocado, posto que este (regime jurídico) são *efeitos* e não *causas* distintivas das várias espécies de tributos. Portanto, “dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na denominada falácia de inversão do efeito pela causa.”⁸²

Portanto, partindo do disposto no Texto Constitucional de 1988, serão analisados os critérios da “destinação legal do produto de arrecadação” e da “restituibilidade da receita arrecadada”, a fim de verificar a possibilidade ou não de sua aplicação na classificação dos tributos.

4.2.3.1 Destinação Abstrata do Produto de Arrecadação

Parte da doutrina refuta a adoção da destinação do produto arrecadado como critério para classificar as espécies tributárias, justificando que se trataria de critério de cunho financeiro, pois verificado em momento ulterior à extinção do liame fiscal, ao qual não seria acometido ao Direito Tributário, conforme preceitua o artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Quanto à crítica formulada, entendemos que adotar a destinação como critério de classificação tributária não significa falar da efetiva e concreta destinação financeira do produto, mas, sim, na destinação legal abstrata, imposta pela regra de competência tributária constitucional, como parte integrante da natureza jurídica da figura tributária. Ou seja, estamos falando da destinação axiológica, razão de ser da tributação, disposta na lei que institui a

⁸² SANTI, 1999, p. 302-303.

contribuição e imposta pelo Poder Constituinte para justificar a tributação sobre determinados fatos ou situações jurídicas.

Tendo a Constituição Federal positivado referido pressuposto para instituição das contribuições, este passa a ser um dado jurídico, passível de ser adotado como critério para classificação das espécies tributárias, sem que, com isso, extrapole os limites do Direito Tributário, posto serem as próprias normas jurídicas vigentes que irão delimitar este campo do conhecimento.

Neste sentido, a lição de LUCIANO AMARO:

Há situações em que a destinação do tributo é posta na Constituição como aspecto integrante do regime 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 condiciona o próprio exercício da competência tributária.⁸³

Como fundamento constitucional para a adoção da destinação do produto arrecadado como critério de classificação das espécies tributárias, verificamos o disposto no artigo 167, inciso IV que, ao impor regras de vinculação (ou não) das receitas do produto arrecadado, como condição de constitucionalidade da exação, veda a

vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se refere os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção de desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente,

⁸³ AMARO, Luciano, 1991, p. 284-285.

pelos arts. 198, § 2º e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Em contrapartida, a regra constitucional de competência para instituição das contribuições exige que essa espécie tributária tenha necessariamente vinculação do produto de arrecadação a uma finalidade específica, ou seja, que sejam instituídas exclusivamente para custeio de determinadas atividades estatais.

Desse modo, ao dispor acerca da competência e espécies tributárias, determina que é da natureza dos impostos não terem suas receitas vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, ao passo que, ao dispor sobre as denominadas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas⁸⁴, bem como dos empréstimos compulsórios⁸⁵, não apenas vinculou a receita de sua arrecadação, como a tornou requisito essencial à sua instituição, conforme verificamos nos artigos 148, 149 e 195.

⁸⁴ Artigo 149, CF/88 – 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. 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. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. 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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

⁸⁵ Art. 148, CF/88. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

A partir desse dado jurídico, entendemos que a classificação intranormativa das espécies tributárias, que se utiliza somente de critérios presente na Regra-Matriz de Incidência Tributária, aportando as contribuições e os empréstimos compulsórios como subespécie dos impostos ou taxas, não se sustentaria em face dos dispositivos constitucionais retro mencionados, a uma porque ignora critério classificatório imposto pela própria Constituição e outra porque daria ensejo a considerar iguais dois institutos de natureza jurídica distinta, com regimes jurídicos distintos, conforme acentua TÁCIO LACERDA GAMA:

Chamar de imposto o que é contribuição, ou vice-versa, é aplicar um mesmo nome a duas situações distintas, configurando ambigüidade que induz a equívoco e deve ser evitada no discurso científico.⁸⁶

Insta destacar, contudo, que o critério finalístico ora adotado não seria propriamente a “destinação legal” do produto de arrecadação, mas, sim, a “destinação abstrata” das receitas das tributárias. Isso porque entendemos que referido critério se refere tão somente a previsão hipotética de vinculação das receitas, necessariamente presente na lei que institui o tributo. No entanto, atentamos ao fato de que as previsões concretas de despesas públicas também decorrem de lei (ou seja, também se configurariam como “destinação legal”), mas não é um dado relevante para a classificação dos tributos.

Concluindo, temos que a vinculação abstrata do produto de arrecadação é um critério relevante para classificação das espécies tributárias, tendo em vista que, enquanto é da natureza dos impostos ser vedada a destinação específica de suas receitas, essa vinculação é aspecto integrante e pressuposto para a instituição das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico,

⁸⁶ GAMA, 2003, p. 107.

coorporativas e dos empréstimos compulsórios, refletindo referidos aspectos em institutos incompatíveis entre si.

4.2.3.2 Restituibilidade do Produto de Arrecadação

Pelos mesmos motivos, não encontramos impropriedade na adoção da restituibilidade do produto de arrecadação como critério classificatório. Pelo contrário, encontramos na Constituição Federal a existência de normas que, além de vincular a receita de determinados tributos, prescrevem a necessidade de sua restituição.

Dispõe o artigo 148, da Carta Magna:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Com relação aos empréstimos compulsórios, o legislador constitucional houve por bem vincular os recursos provenientes de sua arrecadação à despesa que fundamentou sua instituição e acrescentou outro critério que o diferencia das demais espécies tributárias, qual seja, a restituibilidade do produto de arrecadação.

Quanto a essa espécie tributária, assim manifestou-se MÁRCIO SEVERO MARQUES:

E assim podemos concluir que a previsão legal (i) da vinculação do produto de arrecadação do empréstimo compulsório a uma

despesa específica incorrida pelo Estado, bem como (ii) da restituição do respectivo montante ao contribuinte, após determinado período, são exigências constitucionais que diferenciam esta espécie tributária dos impostos, condicionando a própria validade da norma de tributação que vier a discipliná-la.⁸⁷

E acentua JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

O empréstimo compulsório é autêntico tributo, de características especiais, porque o elemento “restituível” não pode ser, pura e simplesmente, desconsiderado na norma jurídica (tributária), que deve estabelecer, de modo específico e exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado (ainda que coativamente), de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original (anterior à ocorrência do empréstimo).

Esta é a nota distintiva do empréstimo compulsório com relação às demais modalidades tributárias, não se podendo cogitar da restituição como um dado exclusivamente financeiro. Tanto isso está correto que se a hipótese de incidência legal não previr o retorno da quantia mutuada, em dinheiro (com todos os acréscimos pertinentes, a fim de restabelecer o valor original), estará sendo plenamente descaracterizada a figura do “empréstimo compulsório”, positivando-se sua inconstitucionalidade.⁸⁸

Desse modo, entendemos correta a aplicação do critério de restituibilidade do produto de arrecadação para a classificação das espécies tributárias, posto que, na dicção constitucional, referida característica (própria dos empréstimos compulsórios) não se compatibiliza com o caráter definitivo de arrecadação, própria dos demais tributos.

4.2.3.3 As Espécies Tributárias

Diante dessas premissas, encontramos como primeiro critério diferenciador das espécies tributárias o binômio *hipótese de incidência* e *base de cálculo* (tendo esta última a função de confirmar ou infirmar o critério material da hipótese de incidência). Analisando de modo criterioso esses dois fatores, encontraremos:

⁸⁷ MARQUES, 2000, p. 193.

⁸⁸ MELLO, 2003, p. 70.

a) *Impostos*: Modalidade de tributo que possui como hipótese de incidência um fato ou estado do particular, não consistente numa atividade estatal.

b) *Taxas*: Modalidade de Tributo que possui como hipótese de incidência a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal direta e específica (prestação de serviços públicos e em razão do exercício do poder de polícia), dirigida ao contribuinte.

c) *Contribuições de melhoria*: Modalidade de tributo que possui como hipótese de incidência a realização de uma obra pública que enseje a valorização do imóvel.

d) *Contribuições e Empréstimos Compulsórios*: Modalidades de tributos que poderá apresentar no aspecto material de sua hipótese de incidência tanto fatos não vinculados a qualquer atividade estatal como relativos a uma atividade estatal direta.⁸⁹

O segundo critério para classificação das espécies tributárias a ser aplicado é *previsão constitucional de vinculação abstrata do produto de arrecadação*, do que se conclui:

a) *Impostos, Taxas⁹⁰ e Contribuições de Melhoria*: Produto de arrecadação sem destinação legal específica.

⁸⁹ Quanto à aplicabilidade desse critério para as contribuições e empréstimos compulsórios, discordamos do entendimento segundo o qual referidas espécies tributárias apresentar-se-iam como impostos com destinação específica, posto que, não obstante o artigo 195 disponha acerca das possíveis bases de incidência das contribuições sociais para a seguridade social, sendo elas bases não vinculadas a atividade estatal, nas demais contribuições e empréstimos compulsórios, em que o legislador constitucional restou silente, não está descartada a hipótese de instituição (embora improvável) por meio de hipóteses de incidência e bases de cálculo vinculadas a atividade estatal, conforme será aprofundado a seguir, ao analisar o critério da destinação legal do produto de arrecadação.

⁹⁰ Quanto a este aspecto, contrariamente à posição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, RUBENS GOMES DE SOUZA, MARCIO SEVERO MARQUES e FABIANA DEL PADRE TOMÉ entre outros, entendemos que as taxas não estão relacionadas como tributos com destinação legal

b) *Contribuições*: Tributos cuja destinação do produto de arrecadação encontra-se especificada constitucionalmente. Requer, como condição de validade da norma, que, na lei de instituição do tributo conste, além da norma de tributação, outra norma jurídica abstrata que prescreva ao Estado o dever de destinar o produto de arrecadação desta espécie tributária a finalidade específica, prevista na Magna Carta.

c) *Empréstimos Compulsórios*: Tributo com destinação do produto de arrecadação vinculado aos motivos que justificaram sua instituição (despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou; investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional).

Finalmente, como 3º critério para a classificação dos tributos, aplicamos a *previsão legal abstrata da restituibilidade do produto de arrecadação*, donde teremos o seguinte cenário:

a) *Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições*: Espécies tributárias em relação às quais não há exigência constitucional de previsão legal de restituição do produto arrecadado ao contribuinte.

b) *Empréstimos Compulsórios*: Tributo em relação ao qual há a previsão constitucional de restituição do produto arrecadado do contribuinte, ao cabo de determinado período.

de seu produto de arrecadação. Isso porque, ao justificar a adoção deste critério para fins de classificação das espécies tributárias, acentua-se que a destinação a que nos referimos é a *destinação abstrata*, ou seja, é aquela que deve estar presente na lei instituidora do tributo, como pressuposto de validade de sua instituição, como elemento integrante da figura tributária. Eventual destinação do produto de arrecadação das taxas não se encaixaria nessa definição, já que não expressa constitucionalmente, não sendo pressuposto de validade para sua instituição.

Portanto, adotando-se os critérios: Hipótese de incidência e base de cálculo, previsão legal de restituição do produto de arrecadação e previsão legal de restituibilidade da receita arrecadada, verificamos a existência de 05 (cinco) espécies tributárias, quais sejam: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios*, diferenciadas da seguinte forma:

	1º Critério	2º Critério	3º Critério
	Hipótese de Incidência	Destinação	Restituibilidade
Impostos	Atividade do contribuinte	Não	Não
Taxas	Atividade estatal direta e específica	Não	Não
Contribuições de Melhoria	Realização de uma obra pública que enseje a valorização do imóvel	Não	Não
Contribuições	Atividade do contribuinte ou estatal	Indispensável	Não
Empréstimos Compulsórios	Atividade do contribuinte ou estatal	Indispensável	Indispensável

Através da Tabela, verifica-se que, analisando-se o 1º Critério classificador, verificamos a existência de apenas 03 espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria, posto que as contribuições e empréstimos compulsórios podem apresentar hipóteses de incidência próprias de impostos ou de taxas.

No entanto, através do 2º Critério classificador, diferenciamos as contribuições e empréstimos compulsórios das demais espécies tributárias, posto apresentarem característica que revelam sua natureza jurídica autônoma, qual seja, a previsão legal do destino do produto de arrecadação, vedada aos impostos (artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal) e dispensável às taxas.

Por fim, com o 3º Critério classificador, podemos diferenciar as contribuições dos empréstimos compulsórios, tendo em vista que, apenas nesta espécie tributária (empréstimos compulsório), o legislador constitucional impôs, além da vinculação legal do produto de sua arrecadação, a necessidade de previsão de restituição do produto arrecadado.

Firmamos, assim, nosso posicionamento acerca da classificação constitucional das espécies tributárias, demonstrando que as contribuições se revelam como espécie tributária autônoma, sendo-lhes conferido regime jurídico próprio pelo texto constitucional.

4.2.4 Subclassificação: Das Espécies de Contribuição

A espécie contribuição pode ser subclassificada segundo o critério de destinação específica do produto de sua arrecadação. Assim, as contribuições são divididas constitucionalmente pelo artigo 149 em quatro espécies: *sociais, de intervenção no domínio econômico, corporativas, de iluminação pública*.

As denominadas contribuições sociais ainda poderiam ser subdivididas em duas categorias: as genéricas e as destinadas a seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos instituídos com a finalidade de custear a atuação do Estado no domínio econômico para que se respeitem os princípios constitucionais presentes nos artigos 170 a 181 da Constituição Federal.

Tendo em vista ser o conceito de intervenção no domínio econômico difuso e complexo, pontuou MISABEL ABREU MACHADO DERZI, pela necessidade de tomarmos na configuração específica:

a intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico e; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário de lucros etc.⁹¹

As contribuições corporativas são aquelas que têm o produto de sua arrecadação destinado a custear entidades – pessoas jurídicas de direito público ou privado, instituídas no interesse de determinadas categorias profissionais ou econômicas. São exemplos de autarquias fiscalizadoras do exercício das profissões regulamentadas a Ordem dos Advogados do Brasil, o Conselho Regional de Medicina e o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, sendo a contribuição paga pelos profissionais a esses entes de natureza corporativa (ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas).

A Emenda Constitucional nº 39, de 2002, acrescentou o artigo 149-A, permitindo aos Municípios e ao Distrito Federal “instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III”. Dada as peculiaridades e a escassez do dispositivo constitucional ao descrever os elementos desta indigitada Contribuição de Iluminação Pública, classifiquemos como uma nova espécie de contribuição, tendo em vista a vinculação própria da receita de tributação.

Por fim, as contribuições sociais compreendem a terceira subespécie de contribuição, tendo suas receitas destinação vinculadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Título VIII, da Constituição Federal) e dos direitos sociais (artigos 6º a 11, da Constituição Federal).

⁹¹ DERZI, 2005, p. 597.

LEANDRO PAULSEN esclarece que as contribuições sociais prestam-se como fonte de custeio para atuação da União na área social, que é definida e delimitada pelos deveres e objetivos apontados pelo texto constitucional ao cuidar da Ordem Social, dentre as quais destaca, exemplificativamente: promover o acesso universal e igualitário às ações e serviços de promoção, proteção e recuperação da saúde, organizar e manter a previdência social com vista a proteção das pessoas em situação de risco social como aposentadoria, invalidez ou desemprego involuntário, presta assistência social com vista à proteção, dentre outros, dos portadores de deficiência e dos idosos, garantir o acesso às fontes da cultura nacional e incentivar a difusão das manifestações culturais, fomentar práticas desportivas, promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas, promover a educação ambiental e proteger a fauna e flora, demarcar as terras e proteger os bens indígenas.⁹²

Portanto, o que se verifica é que a vinculação da destinação das receitas das contribuições sociais é mais ampla do que assegurar o direito a saúde, previdência e assistência social, ou seja, abrange outros campos de ação que não aqueles delimitados como Seguridade Social⁹³, tais como, educação (arts. 205 a 214, da CF/88), cultura (arts. 215 e 216, da CF/88), desporto (art. 217, da CF/88), ciência e tecnologia (arts. 218 e 219, CF/88), comunicação social (arts. 220 a 224, CF/88), meio ambiente (art. 215, CF/88), dentre outros.

Como bem alertou MISABEL ABREU MACHADO DERZI, a

⁹² PAULSEN, 2003, p. 369-370.

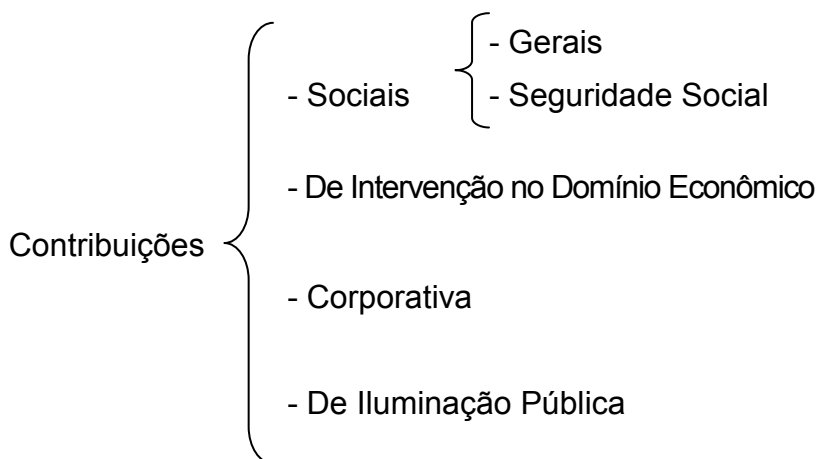
⁹³ Art. 194, CF/88 – *A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

Seguridade Social abrange o conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (artigo 194, da Constituição). Deste modo, o conceito de contribuições sociais é mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social.⁹⁴

Verifica-se, assim, que as Contribuições destinadas à Seguridade Social são categorias compreendidas na classe das contribuições sociais, possuindo, portanto, suas características gerais, adicionadas das que lhe são específicas. Nesse sentido, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO que

o gênero compreende a espécie. Disto decorre que o gênero denota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de indivíduos. Em contraponto, a espécie deve conotar mais que o gênero, pois além de conotar todos os atributos que o gênero conota, apresenta um plus de conotação que é, justamente, a diferença ou diferença específica.⁹⁵

Desse modo, podemos concluir que as contribuições sociais subdividem-se em mais duas categorias: as genéricas (artigo 149, primeira parte, CF/88) e as destinadas à Seguridade Social (artigo 149, primeira parte c/c artigo 195, CF/88).



⁹⁴ DERZI, 2005, p. 594.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 1996, p. 54.

Esse é o entendimento firmado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário relatado pelo Ministro CARLOS VELOSO que, ao discorrer sobre as classificações das espécies tributárias, assim se manifestou:

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em: a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.⁹⁶

⁹⁶ STF – RE 138.284-8-CE, DJ 28/08/1992.

CAPÍTULO V – DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES E ORÇAMENTO FISCAL

5.1 As Contribuições e o Orçamento

Como vimos, as contribuições se revelam como tributos com receitas vinculadas a uma finalidade específica. Portanto, ao aprofundarmos nossos estudos sobre esta espécie tributária, mister se faz a análise das características básicas do orçamento no sistema jurídico atual.

Não há como dizer que tal matéria se restringe aos campos do Direito Financeiro, extrapolando a seara tributária, posto que os estudiosos de ambas as matérias não podem partir para um isolamento temático radical que reste por afastar a unidade do sistema jurídico vigente. Afirmamos, com isso, que nenhum jurista compreenderá as normas orçamentárias que dizem respeito às receitas das contribuições sem conhecer as peculiaridades tributárias dessa exação, bem como nenhum jurista compreenderá esta espécie de tributo, sem conhecimento das normas financeiras que regem a destinação de suas receitas.

A análise do orçamento é que nos permitirá identificar o procedimento através do qual ocorre a destinação concreta dos recursos provenientes das contribuições, ou seja, os princípios a que está submetido, os mecanismos retificadores do orçamento, bem como seus mecanismos de controle interno e externo.

A seguir, propomo-nos a declinar algumas diretrizes básicas acerca do orçamento, a fim de que possamos compreender como se opera a destinação dos recursos das contribuições neste nível normativo.

5.2 Conceito e Natureza Jurídica do Orçamento

O orçamento é o instrumento de que dispõe o Poder Público para discriminar a origem e o montante dos recursos a serem obtidos em determinado período de tempo, bem como autorizar os dispêndios a serem efetuados.

Aliomar Baleeiro define orçamento como

ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, a realizar as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins, adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já previstas em lei.⁹⁷

Kiyoshi Harada conceitua o orçamento como “uma peça que contém aprovação prévia da despesa e da receita para um determinado período.”⁹⁸

Por fim, acentua Regis Fernandes de Oliveira que o orçamento pode ser entendido como

lei em sentido formal, que estabelece a previsão de receitas e despesas, consolidando posição ideológica governamental, que lhe imprime caráter programático. Ao lado de ser lei, é o orçamento um plano de governo, mas que deve possuir previsões efetivas de ingressos públicos e previsões reais de despesas, equilibradas com aqueles. (*grifos nossos*)⁹⁹

⁹⁷ BALEEIRO, 1984, p. 387.

⁹⁸ HARADA, 2008, p. 55.

⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes, 2008, p. 327.

A doutrina é controversa acerca da natureza jurídica do orçamento, ora inclinando-se no sentido de que trata-se de ato-administrativo, ora de lei em sentido formal ou ainda lei em sentido formal ou material. Ainda para alguns autores, o orçamento poderia ser compreendido como lei em relação à receita e ato administrativo em relação à despesa.

Tendo em vista a diversidade de posições sobre a questão, aliada ao compromisso de nos ater ao tema efetivamente proposto neste trabalho, optamos por nos privar de estender o assunto, com o cuidado, contudo, de nos posicionar sobre o conceito e natureza jurídica do orçamento.

Dissemos acima que o orçamento é ato do Poder Legislativo que possui previsões efetivas de ingressos públicos e previsões reais de despesas a serem efetuadas durante determinado período.

Portanto, no corpo da lei orçamentária vamos encontrar uma previsão concreta dos ingressos públicos, bem como uma autorização para eventuais despesas a serem praticadas pelo Poder Público. Nesse cenário, adotando-se a estrutura das normas jurídicas antes citada, concluímos que as normas introduzidas pelas leis orçamentárias encontram em seu antecedente um fato concreto, constituído num ingresso presumido¹⁰⁰, e em seu conseqüente consta uma relação jurídica, submetida ao modal deôntico P (permitido).

Temos, portanto, normas com a seguinte estrutura D (Deve-ser que), dado o fato de determinado ente público ter presumidamente arrecadado quantia X, surge para Administração a permissão para determinada despesa Y.

¹⁰⁰ Referida presunção não retira a concretude da norma jurídica, posto tratar-se de um enunciado protocolar denotativo, construído pela subsunção de uma norma abstrata que prevê, por exemplo, o dever dos contribuintes ao pagamento de determinada quantia, face a ocorrência dos fatos previstos na RMIT, bem como a competência da Administração para cobrança desses valores.

A relação jurídica que surge no conseqüente das normas orçamentárias se sujeita ao modal deôntico P (permitido), pois a lei orçamentária se afigura como lei apenas autorizativa, sendo que a simples previsão de uma despesa em seu bojo não vincula obrigatoriamente a Administração, não gerando direito exigível judicialmente.

Desse modo, verificamos que o antecedente das normas orçamentárias não é um enunciado conotativo hipotético, voltados a regular condutas futuras; logo, afasta-se a possibilidade de tê-los como atos de fala diretivos (ou seja, normas abstratas). Por outro lado, revelam-se como normas concretas, pois seu antecedente cria fato jurídico novo (presunção do *quantum* arrecadado), sendo, portanto, um ato de fala declarativo.

Elucidando a natureza da previsão das receitas nas normas orçamentárias, Regis Fernandes de Oliveira se manifesta:

o orçamento converte-se em lei real e não de mera previsibilidade. As entradas são previsíveis, mas não exatas. A liquidação operar-se-á no curso do exercício financeiro. No entanto, há previsão aproximada, salvo evidente risco que se pode converter em sério obstáculo para satisfação das obrigações assumidas. Não havendo riscos, tem o credor razoabilidade de certeza em receber o montante previsto. Não só isso, mas não há opção do devedor (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) de não prever recursos para o pagamento dos serviços públicos que deva suportar.¹⁰¹

Nesse sentido, Kiyoshi Harada acentua que “o orçamento é uma lei anual, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental”.¹⁰²

¹⁰¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes, 2008, p. 328.

¹⁰² HARADA, 2008, p. 58.

Assim, fiéis às premissas delimitadas neste trabalho, tomamos o orçamento como norma geral e concreta¹⁰³, que tem em seu antecedente os ingressos presumidos de determinado período e em seu conseqüente uma relação jurídica, cujos sujeitos são a Administração e a coletividade, regulada pelo modal deôntico “Permitido”, ou seja, uma autorização para determinadas despesas.

No caso das receitas tributárias, o antecedente da norma geral e concreta é fruto da subsunção da Regra-Matriz de Incidência Tributária e das normas de competência para arrecadação e o seu conseqüente advém da subsunção de normas constitucionais acerca da destinação dessas receitas ou de normas infraconstitucionais que dispõem, de forma específica e abstrata, o destino desses ingressos públicos.

5.3 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁴, o termo “princípio” no Direito pode denotar normas que fixam importantes critérios objetivos, bem como pode ser usado para significar o próprio valor. Neste sentido, acentua o autor:

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.¹⁰⁵

¹⁰³ Ao defender a abstração presente no antecedente da norma orçamentária, justifica o Professor Regis Fernandes de Oliveira (2008, p. 319) que “não se pode negar que o orçamento opera alterações na realidade jurídica, permitindo que sejam os tributos exigidos, colocando em posição de sujeição aqueles que praticarem fatos geradores, dando nascimento a obrigação tributária.” Com a devida, ousamos discordar dessa posição, tendo em vista que, de acordo com a estrutura do presente trabalho, entendemos que a obrigação tributária não nasce com a subsunção das leis orçamentárias a um fato social, mas sim através da aplicação da regra-matriz de incidência tributária, pelo sujeito competente, de acordo com as normas procedimentais vigentes.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 256.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 257.

Seguindo sua linha de pensamento, dizemos que os princípios jurídicos se apresentam na forma de limites objetivos ou valores. Os limites objetivos consubstanciam-se em normas constitucionais cujo conteúdo semântico é de verificação pronta e imediata, mas que trazem elevada carga axiológica. Já os valores são vetores de interpretação dentro do sistema do Direito, dependendo, portanto, do sujeito cognoscente e de um contexto ligado a outro objeto.

Quando os princípios se revelam através de limites objetivos, os intérpretes do Direito tendem a ter maior facilidade na delimitação de seu campo semântico, dada a sua objetividade. Já os princípios que veiculam valores levam o intérprete necessariamente a um mundo de subjetividades, pois eles se entrelaçam de forma complexa, dificultando a percepção de sua hierarquia e submergindo em uma análise de função de ideologias dos sujeitos cognoscentes.

Verificamos que a linguagem do Direito se manifesta mediante os códigos lícito e ilícito. Temos daí que o Direito tem como função imediata estabilizar expectativas normativas, mas tem também como uma das funções mediatas a de representar os valores positivos e negativos de uma sociedade.

Clarice von Oertzen de Araújo, destaca que “a mera enunciação de um valor em qualquer instância da linguagem jurídica já é manifesta expressão de um juízo de preferência, e portanto, de uma operação de seleção.”¹⁰⁶

Sintaticamente, podemos dizer que são valores do Direito aqueles positivados segundo a linguagem jurídica, ou seja, aqueles que ingressam de acordo com as diretrizes do próprio sistema. Contudo, quanto ao aspecto

¹⁰⁶ ARAÚJO, 2005, p.37

semântico e principalmente pragmático, a tentativa de delimitação deste instituto se mostra mais complexa, devendo partir do estudo da linguagem.

A linguagem natural, utilizada na sociedade e no sistema do Direito, é provida de ambigüidades e incertezas, razão pela qual o conceito de justiça social não é menos difícil de compreender que a justiça jurídica. De fato, nem mesmo o conhecimento e a verdade são valores absolutos e incontestáveis. São conceitos construídos através de estruturas lingüísticas.

De acordo com Fabiana Del Padre Tomé,

a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens. Daí porque, sendo relação entre enunciados construídos pelo homem, podemos dizer que a verdade não é simplesmente *descoberta*, mas sim *criada* pelo ser humano no interior de determinado sistema.¹⁰⁷

Portanto, a análise semântica dos princípios é um problema de linguagem, de interpretação em geral e não somente no Direito. Existem em todos os sistemas sociais (pois não podemos conceber o homem desprovido de valores).

Contudo, o que a princípio pode parecer desvantajoso, pode ter uma razão de ser. Por exemplo, imaginemos que as palavras pudessem refletir objetivamente um determinado objeto específico. Desse modo, a linguagem não reduziria as complexidades do mundo, mas sim não teria utilidade nenhuma. Seria a mesma coisa de um mapa que descreva as ruas de uma cidade nos seus mínimos detalhes. Ora, esse mapa refletiria o próprio caminho; logo, não seria instrumento de redução de complexidades, sendo absolutamente desnecessário.

Com isso, dizemos que no Direito, a abertura cognitiva não se dá somente através da Constituição Federal, mas também através da abertura semântica de

¹⁰⁷ TOMÉ, 2004, p. 15.

todas as palavras, que possibilitam que o Direito perdure no tempo, pois permite sua alteração de acordo com a evolução dos valores sociais.

Assim, tendo a linguagem um núcleo de significação, os valores permitem que o intérprete opte por certo conteúdo de expectativa.

Diante da exposição, não obstante as dificuldades de se apreender o campo semântico dos valores, entendemos necessário e útil apontar os princípios orçamentários mais significativos, como forma de facilitar a compreensão da questão colocada a estudo, especialmente quanto à operacionalização do orçamento.

5.3.1 Princípio da Universalidade

O princípio da universalidade determina a inclusão na lei orçamentária da totalidade das receitas estimadas e a integralidade das despesas autorizadas. Referido princípio encontra-se imbricado na idéia de globalização orçamentária.

Com acerto, a Constituição atual inovou ao incluir no orçamento as receitas previdenciárias (não previstas no modelo constitucional anterior), bem como as suas despesas correspondentes. Trata-se de inovação que se compatibiliza com o princípio da universalidade, pois as contribuições previdenciárias ensejam receitas públicas que devem se submeter ao controle parlamentar (e não somente do Poder Executivo, como o era anteriormente).

Atualmente, de acordo com o artigo 165, §5º da Constituição Federal,

a lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela

vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Por fim, embora alguns autores optem por incluir o princípio do orçamento bruto de forma isolada, temos que se trata de consequência do princípio da universalidade, porquanto signifique que as parcelas de receitas e despesas devem figurar no orçamento sem quaisquer deduções, ou seja, em seus valores brutos. Com isso, possibilita-se o controle financeiro pelas Assembléias de todas as receitas e despesas, sem que eventuais deduções não passe pelo seu crivo.

Aqui, em especial, interessa-nos saber que não há como a Administração aferir receitas e determinar gastos públicos, sem prévia inclusão nas leis orçamentárias.

5.3.2 Princípio da Unidade

De acordo com o artigo 165 da Constituição, existe uma multiplicidade de peças orçamentárias: i) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, ii) o orçamento de investimento das empresas estatais e o iii) orçamento da seguridade social. Não obstante, pelo princípio da unidade, entendemos ser necessária a elaboração de um único orçamento, no sentido de unidade de orientação política.

De acordo com Kiyoshi Harada, hoje o princípio da unidade orçamentária não mais se preocupa com a unidade documental, mas com a unidade de orientação política, de sorte que os orçamentos se estruturam uniformemente, ajustando-se a um método único.¹⁰⁸

¹⁰⁸ HARADA, 2008, p. 66.

5.3.3 Princípio da Exclusividade

Dispõe o § 8º, do artigo 165, da Constituição Federal que a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

O denominado princípio, que preceitua que a lei orçamentária anual não pode conter dispositivo estranho à previsão de receita e fixação da despesa, busca evitar as chamadas caudas orçamentárias, ou seja, a introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, por exemplo, a instituição ou majoração de tributos.

5.3.4 Princípio da Anualidade

A periodicidade é característica fundamental do orçamento, ou seja, devem referir-se a um período limitado de tempo. O artigo 165, inciso III, da Constituição Federal determina que leis de iniciativa do Poder Executivo estabeleçam os orçamentos *anuais*. Logo, tem-se que esse período é o exercício financeiro que, no Brasil, coincide com o ano-calendário.¹⁰⁹

De acordo com o Professor Regis Fernandes de Oliveira¹¹⁰, esse princípio estaria ultrapassado, porque, ao lado do orçamento anual, há o plurianual, denominado “plano”, na Constituição Federal. Em contrapartida, aponta Kiyoshi Harada que o “princípio da plurianualidade das despesas de investimentos que decorre, do § 1º, do artigo 167, da CF não esvazia o conteúdo do princípio da

¹⁰⁹ Conforme artigo 34, da Lei nº 4.320/64.

¹¹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes, 2008, p. 335.

anualidade, tendo em vista que as metas e programas consignados no plano plurianual, abrangidos pelas despesas de capital (art. 13, da Lei nº 4.320/64) deverão ser executados por meio de emprego de recursos financeiros advindos do orçamento anual.”¹¹¹

Destaca o autor os dizeres de José Afonso da Silva, no sentido de que

o princípio da anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual.¹¹²

5.3.5 Princípio da Legalidade

De acordo com o que dispõe a Constituição Federal, os orçamentos só podem ser aprovados por lei, de iniciativa do Presidente da República, consubstanciadas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e nas Leis Orçamentárias Anuais.

O campo de atuação do princípio da legalidade abarca, ainda, os planos, programas, operações e abertura de créditos, transposição, remanejamento ou transferências de recurso de uma dotação para outra, ou de um órgão para outro, bem como a instituição de fundos (artigos 48, II, IV, 166, 167, I, III, V, VI e IX, da Constituição Federal).¹¹³

5.3.6 Princípio da não-vinculação da receita dos impostos

A Constituição Federal, em seu artigo 167, inciso IV, veda a vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do

¹¹¹ HARADA, 2008, p. 66.

¹¹² SILVA, 1989, p. 618 *apud* Harada, 2008, p. 66.

¹¹³ HARADA, *op. cit.*, p. 67.

produto de arrecadação a que se referem os artigos 158¹¹⁴ e 159¹¹⁵, a destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo artigo 212¹¹⁶ e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no artigo 165, § 8º¹¹⁷, bem assim o disposto no § 4º deste mesmo artigo 167.

De acordo com o Professor Regis Fernandes de Oliveira¹¹⁸, o salutar princípio significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais.

¹¹⁴ Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

¹¹⁵ 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 oito por cento na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

¹¹⁶ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

¹¹⁷ Art. 165. § 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

¹¹⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes, 2008, p. 337.

Cumpra certificar que a Constituição veda a afetação de receitas advindas somente de impostos, não atingindo, portanto, as demais espécies tributárias. Quanto às receitas advindas das taxas e contribuições de melhoria, entende-se que elas *podem* ser afetadas a uma destinação específica. E, por fim, as receitas das contribuições e empréstimos compulsórios *devem* ter destinação própria.

Embora quase que a unanimidade dos autores coloque referido princípio como norteador das atividades orçamentárias, entendemos que de nada se difere da natureza da destinação finalística prevista constitucionalmente para as contribuições.

Isso porque, o artigo 167, inciso IV, quando veda a afetação das receitas dos impostos, assim o faz com relação a eventual previsão abstrata de vinculação de receita, prevista na mesma espécie normativa que institui os impostos, pois, caso contrário, configuraria um *contra sensu*, determinar que todas as despesas devam vir previstas em lei, mas as receitas dos impostos não possam ter uma destinação legal específica.

Logo, entendemos que a importância desse princípio na seara tributária e financeira equipara-se à importância da necessidade de vinculação das receitas das contribuições, ou seja, da imprescindibilidade da previsão abstrata de afetação das receitas de determinada contribuição instituída.

5.4 ESPÉCIES DE ORÇAMENTO

5.4.1 Plano Plurianual

Dispõe o § 1º, do artigo 165, da Constituição Federal que a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

As despesas de capital são aquelas pertinentes a investimentos¹¹⁹, inversões financeiras¹²⁰ e transferências de capital¹²¹.

A função precípua do Plano Plurianual é estabelecer programas e metas governamentais de longo prazo, tratando-se de um planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento. Também se revela como instrumento que limita a previsão de despesas de capital e despesas continuadas.

De acordo com o § 7º, do artigo 165, da Constituição Federal, os planos plurianuais objetivam, juntamente com planos regionais e setoriais¹²², reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que

¹¹⁹ As despesas de investimento correspondem às dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização dessas últimas

¹²⁰ Inversões financeiras são as dotações destinadas à aquisição de imóveis ou de bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos representativos de capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital.

¹²¹ Transferência de capital são as dotações destinadas à amortização da dívida pública, bem como aquelas destinadas para investimentos e inversões financeiras.

¹²² Artigo 165, § 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade¹²³. Com isso, busca-se cercear a irresponsabilidade do governante, por exemplo, imputando responsabilidade ao agente que dá início de obras apenas com o objetivo precipuamente político.

O Plano Plurianual tem vigência por quatro anos, compreendido entre o segundo exercício financeiro do mandato presidencial até o primeiro exercício do mandato subsequente. Contudo, quanto à possibilidade de alteração do seu texto durante sua vigência, aponta Regis Fernandes de Oliveira:

Se alteradas as circunstâncias econômicas e sociais do Estado, nada impede que haja mudança no Plano. Este não é estático, mas dinâmico, objetivando alcançar novas realidades. Cabe, pois, por novo projeto, encaminhar as mudanças que forem imprescindíveis, com adaptação dos novos rumos do país.¹²⁴

5.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Conforme previsão constitucional, a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento¹²⁵.

Portanto, referida lei tem como função estabelecer orientações para a confecção do orçamento, tal como um plano prévio, consubstanciado em considerações sociais e econômicas. Esse diploma traça regras gerais para aplicação ao plano plurianual e elaboração dos orçamentos anuais.

¹²³ Artigo 167, § 1º.

¹²⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes, 2008, p. 339.

¹²⁵ Artigo 165, § 2º, da CF/88.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve, ainda, dispor ainda sobre alterações na legislação tributária, ou seja, quando pode haver inserção das receitas. Para Kiyoshi Harada, referida função tem reflexos nas instituições de isenções e incentivos fiscais:

Como essas alterações implicam aumento, ou a diminuição da arrecadação tributária, que se refletirá na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual, segue-se que as isenções e incentivos fiscais, em geral, só poderão ser concedidos antes do advento dessa lei de diretrizes.¹²⁶

A Lei Complementar nº 101/2000 adicionou novas matérias a serem tratadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, tais como: tratar do equilíbrio¹²⁷ entre receitas e despesas¹²⁸, estabelecer normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos,¹²⁹ dispor sobre condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas,¹³⁰ prescrever os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente,¹³¹ entre outros.

Quanto à possibilidade de sua alteração durante sua execução, entende Regis Fernandes de Oliveira:

Difícilmente isto pode ocorrer, uma vez que se cuida de lei temporária e aprovada até o término do primeiro período da sessão legislativa e encaminhado para sanção. Logo, em

¹²⁶ HARADA, 2008, p. 75.

¹²⁷ De acordo com Regis Fernandes de Oliveira (2008, p. 304), “o equilíbrio orçamentário, visto por alguns como princípio, deve ser *real*. Não mais se pode supor o equilíbrio formal, de maneira a servir de base a ‘maquiar’ a receita e buscar novas operações junto ao Senado Federal, que impõe exigências para endividamento em relação ao produto da receita.”

¹²⁸ Artigo 4º, inciso I, a.

¹²⁹ Artigo 4º, I, e.

¹³⁰ Artigo 4º, inciso I, f.

¹³¹ Artigo 4º, § 4º.

setembro já deve ser encaminhado o projeto de lei de orçamento anual, que irá guardar compatibilidade vertical com aquele. Daí a dificuldade em sua alteração. Demais disso, não há como fazê-lo, uma vez que já estará disciplinando o conteúdo do projeto orçamentário anual.¹³²

5.4.3 Lei Orçamentária Anual

A lei orçamentária anual compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; 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.

O orçamento fiscal compreende a previsão de despesas e receitas da União, necessárias para a manutenção da estrutura de seus poderes, bem como aquelas que figuram necessárias para os fundos, órgãos ou entidades da administração direta e indireta.

Já por orçamento de investimentos entendem-se os valores destinados às sociedades nas quais o ente público tem participação societária, ou seja, a previsão de recursos para as empresas públicas e sociedades de economia mista.

E, por fim, o orçamento da seguridade social aportará a previsão de receitas e despesas nos planos de atuação do estado relativamente à saúde, à

¹³² OLIVEIRA, 2008, p. 344.

previdência e à assistência social. Referidos recursos serão repassados pela União, devendo constar no orçamento anual.

Na lei orçamentária anual imperam os princípios orçamentários anteriormente descritos – sendo ela submetida ainda aos limites estabelecidos no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias – e delimitam seu campo de competência possível.

Ao dispor sobre esse diploma normativo, a Lei Complementar nº 101/2000 estabeleceu que o mesmo deverá conter o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais¹³³ da Lei de Diretrizes Orçamentárias¹³⁴, bem como a previsão de reserva de contingência para atendimento de passivos e outros riscos e eventos fiscais futuros¹³⁵, previsão de caráter compensatório entre arrecadação e renúncia de receita¹³⁶ e de refinanciamento da dívida¹³⁷, dentre outras disposições.

Buscando coibir abusos ou manipulação na destinação das receitas públicas, o § 4º, do artigo 5º, desta mesma Lei Complementar veda que a lei orçamentária contenha qualquer previsão de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

E, acerca da possibilidade de suas alterações nessa lei, mais uma vez nos socorremos dos ensinamentos do Professor Regis Fernandes de Oliveira:

Há que se distinguir entre mera *alteração pontual* e *substituição*. Eventuais problemas no curso da aprovação, dados imprecisos, equivocada previsão de receitas e despesas, podem ser alterados, por outra lei, no curso da execução da lei orçamentária

¹³³ O Anexo de Metas Fiscais estabelece as metas que devem ser atingidas pelo ente estatal.

¹³⁴ Artigo 5º, I.

¹³⁵ Artigo 5º, III, *b*.

¹³⁶ Artigo 5º, II.

¹³⁷ Artigo 5º, § 2º.

anual. Substituí-la já não será possível, uma vez que, com sua fluência inicial, já produziu efeitos. [...] Eventual desvio de previsão ou é inconstitucional ou nulo. Equívocos podem ser corrigidos. Substituição é inadmissível.¹³⁸

5.5 Mecanismos Retificadores do Orçamento

Dada a constante dinâmica social, é comum que, durante a execução do orçamento, surjam situações não previstas quando de sua elaboração que requeiram retificações em suas disposições.

Nesse caso, o mecanismo adequado é a invocação do denominado crédito adicional, ou seja, autorizações de despesas computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária.

Regis Fernandes de Oliveira assim descreve e analisa a questão:

A decisão de alocação das prioridades de receitas, ao lado das finalidades encampadas no ordenamento normativo, pode sofrer flutuações, ao longo da execução orçamentária. É que a mutação das situações, a alteração das conveniências mundiais, a mudança dos interesses pode ocorrer durante o exercício financeiro. A realidade fática é mutável empiricamente. A previsão do homem é limitada. Podem surgir situações emergenciais ou, mesmo, a falta de uma adequada alocação de recursos. Tudo a impor alterações ao longo da execução do orçamento. Isso leva a uma contingência não prevista, o que obriga a alteração do gasto. Por isso é que há a previsão dos *créditos adicionais*.¹³⁹

Toda abertura de crédito adicional pressupõe a disponibilidade de recursos, portanto, assim como na lei orçamentária, as despesas somente serão aprovadas se apontado o recurso a ser utilizado. Somente fogem dessa regra os

¹³⁸ OLIVEIRA, 2008, p 347.

¹³⁹ Ibid., p. 263.

denominados créditos extraordinários, dada a imprevisibilidade dos fatos que ensejaram a despesas aliada a urgência na ação do Poder Público.

Os recursos disponíveis para abertura dos créditos adicionais são:

a) as reservas de contingência, ou seja, a previsão na lei orçamentária anual de valores para atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;

b) o *superávit* financeiro, consubstanciado na diferença entre o ativo e o passivo financeiro, apurado no balanço patrimonial anterior;

c) o excesso de arrecadação, isto é, o saldo positivo da previsão e realização da receita;

d) os resultados de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei; e

e) o produto de operações de crédito autorizadas em forma que juridicamente possibilite ao Poder executivo realizá-las.

Os créditos adicionais classificam-se em: i) suplementares, ii) especiais e iii) extraordinários.

Os créditos suplementares são destinados ao reforço de uma dotação orçamentária existente, mas que se mostrou insuficiente, fazendo-se necessária, portanto, sua suplementação. Referidos créditos se prestam a resolver uma situação fática na qual, embora o orçamento contenha o crédito adequado do ponto de vista finalístico, a dotação se mostra insuficiente para as despesas necessárias para o fim proposto.

Tendo em vista tratar-se de dotação já prevista na lei orçamentária anual, é dispensável lei para sua abertura, bastando ato do Chefe do Poder Executivo, mediante decreto. No entanto, a autorização para sua abertura decorre de lei. Nesse caso, de acordo com o § 8º, do artigo 165, da Constituição Federal, pode a Lei Orçamentária Anual autorizar a abertura desses créditos até determinada importância, sendo eles posteriormente processados por intermédio de atos baixados no âmbito de cada Poder.

Os créditos especiais são destinados à despesa para as quais não haja dotação orçamentária específica, criando, assim, uma nova despesa. São autorizados por lei e sua abertura decorre de Decreto do Chefe do Poder Executivo. Contudo, não poderá a Lei Orçamentária Anual autorizá-los, só podendo ser concedido por meio de lei específica.

Por fim, os créditos extraordinários se destinam às despesas urgentes e imprevistas, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, ou seja, dependem da imprevisibilidade de fato ocorrido durante o exercício orçamentário, que requer a ação urgente do Poder Público.

Com o advento da Constituição de 1988, os créditos extraordinários devem ser abertos por meio de medidas provisórias.¹⁴⁰

A utilização de receitas advindas das contribuições para abertura de créditos adicionais deve ser vista com cautela, posto que, embora possam figurar como recursos disponíveis, não perdem sua natureza finalística. Desse modo, é veementemente vedada a utilização de tais receitas para abertura de créditos adicionais com estes recursos, se as despesas que lhe forem correspondentes

¹⁴⁰ De acordo com a Lei 4.320/64, os créditos extraordinários eram abertos por decreto do Poder Executivo.

não configurarem como hipótese constitucional e legal do destino do produto de arrecadação das denominadas contribuições.

5.6 Emendas ao Orçamento

As emendas à proposta orçamentária são reguladas pelo artigo 166, da Constituição Federal que determina que elas sejam apresentadas na Comissão Mista, que sobre elas emitirá parecer, para depois serem apreciadas pelo Plenário das duas Casas do Congresso Nacional.

De acordo com o texto constitucional é vedado o cancelamento de dotações relativas à dívida pessoal e transferências constitucionais, exceto por erro ou omissão. De modo geral, podemos dizer que as despesas obrigatórias constitucionais e legais definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias não podem ser canceladas durante a tramitação do orçamento, por disposição do Parecer Preliminar da Comissão Mista.

As emendas orçamentárias somente serão aprovadas se compatíveis com o plano plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, se relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com dispositivos do texto do projeto de lei e, finalmente, se indicados os recursos necessários, sendo admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, desde que não incidam sobre dotações para pessoal e seus encargos, serviços da dívida e transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal. Verifica-se, portanto, que não são admitidas emendas orçamentárias que importem no aumento de despesa.

O § 8º do artigo 166, da Constituição Federal dispõe que os recursos que ficarem sem destinação específica em razão de alteração no projeto de lei orçamentária por veto, emenda ou rejeição, poderão ser utilizados mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa.

Atualmente, temos as chamadas emendas coletivas apresentadas por um conjunto de parlamentares de determinado Estado ou Distrito Federal ou por comissões temáticas permanentes da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal.

Para evitar que tais emendas sejam utilizadas para desvio de recursos públicos, critica-se a utilização de emendas coletivas genéricas que não identificam objetivamente a finalidade da alocação orçamentárias.

Quanto às receitas das contribuições, entendemos que não podem ser objeto de emendas, dada sua finalidade constitucional expressa. No entanto, caso referidos recursos não apresentem finalidade correspondente no projeto de lei orçamentária, há a manutenção de sua natureza, ou seja, somente poderiam ser aplicados nas finalidades propostas na Constituição.

Referidas receitas não perdem sua natureza com as alterações na lei orçamentária. O montante arrecadado a título de contribuições sempre terá destinação afetada, não sendo relevante qual o destino que tiveram no decorrer da aprovação da lei orçamentária.

Como recurso afetado a sua destinação, as receitas provenientes das contribuições não podem ser alocadas para finalidade diversa daquela preconizada pelo texto constitucional, sob qualquer pretexto. Meros entraves e

alterações formais não podem servir de instrumento para realocação dessas receitas outros fins, senão aqueles dispostos na Constituição e na lei instituidora do tributo.

5.7 Contribuições não constantes do orçamento

As denominadas contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas estão sujeitas à parafiscalidade, sendo arrecadadas e administradas por órgãos que não pertencem ao núcleo de administração estatal. Referidos órgãos são detentores de capacidade tributária ativa, delegada pela União Federal, sendo incumbidos de prestar serviços paralelos através de receitas tributárias previamente afetadas aos fins específicos cometidos a esse órgão.

As receitas advindas das contribuições corporativas estão excluídas do orçamento da União, bem como subtraídas da fiscalização do Tribunal de Contas ou outro órgão de controle da execução orçamentária.

Paulo Ayres Barreto explica que referidas contribuições tratam de hipótese típica de parafiscalidade:

As leis instituidoras de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas elegem sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, no caso a União, atribuindo seus próprios sujeitos ativos a disponibilidade do montante arrecadado, para consecução das atividades de organização, regulação e fiscalização dessas categorias profissionais ou econômicas, bem como na representação e defesa de seus interesses coletivos. Os custos decorrentes dessa atuação deverão ser suportados por específica contribuição de categoria profissional ou econômica.

Contudo, caso a própria União Federal proceda a arrecadação desses valores, com posterior repasse obrigatório às estas entidades, essas receitas devem constar no orçamento fiscal, submetendo-se a todas as espécies de controle e regime jurídico que lhes são peculiares.

5.8 Da Previsão Orçamentária dos Recursos das Contribuições e sua Destinação

Defendemos durante este trabalho que as contribuições são espécies tributárias autônomas, que têm como objetivo financiar despesas constitucionais específicas. Portanto, defende Ricardo Lobo Torres que a contribuição social desvirtua-se toda vez que seja utilizada para resolver problemas políticos ou extrafiscais ou para atender às necessidades gerais do Estado (função esta a ser custeada pelas receitas dos impostos).¹⁴¹

Quanto às contribuições podemos dizer que, para cumprimento do princípio da estrita legalidade, não basta que todos os elementos da Regra-Matriz de Incidência estejam previstos hipoteticamente em lei, imprescindível que a lei que institua esse tributo contenha previsão também da destinação do seu produto de arrecadação, de acordo com as finalidades previstas constitucionalmente, sob condição de invalidade do tributo.

Tendo em vista esse requisito de validade das contribuições, verificamos que, especialmente quanto às contribuições, o estudo da destinação de suas receitas se faz de suma importância não apenas para o Direito Financeiro, como

¹⁴¹ TORRES, 1996, p. 21.

também para o Direito Tributário. Isso porque, tratando-se de espécie tributária autônoma, possui regime jurídico próprio, donde se inclui a destinação de seus recursos, sob pena de invalidade da contribuição.

Não podemos perder de vista que o legislador constitucional, embora não tenha especificado as hipóteses de incidência possíveis das contribuições, houve por bem legitimá-las pela sua destinação, ou seja, condicionou a sua validade ao atendimento de uma destinação específica. Diante desse fato, imprescindível é o controle do destino do produto arrecadado.

A importância da destinação do produto de arrecadação das contribuições foi destacada por Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado¹⁴² que, entendendo pela existência da regra-matriz instituidora do tributo e também da regra-matriz da destinação, propuseram um novo conceito de tributo, com base no artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei, *cobrada e destinada* mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sendo o orçamento o meio através do qual as receitas públicas são previstas e as despesas são alocadas, imprescindível o seu estudo para conhecimento do modo como opera esse pressuposto de validade das contribuições.

Cumprе salientar que, quando o montante arrecadado a título de contribuições ingressa nos cofres públicos, continua mantendo sua natureza

¹⁴² SANTI; CANADO, 2008, p. 622.

finalística, ou seja, continua afetado à destinação constitucional que deu validade ao exercício da competência tributária.

Desse modo, as receitas advindas das contribuições sociais para a Seguridade Social deverão constar no orçamento da seguridade social. Já aquelas referentes às contribuições sociais gerais podem fazer parte do orçamento fiscal, se relacionados com a manutenção da atividade estatal no campo social ou no orçamento da seguridade social, se destinados a atividades a ela relacionadas.

As contribuições interventivas constarão do orçamento fiscal, vinculados à atividade, programa ou fundo destinado ao custeio do incentivo estatal a determinado ramo, objeto de intervenção.

Com relação às contribuições corporativas, suas receitas podem fazer parte do orçamento fiscal ou ir diretamente aos cofres dos órgãos e entidades competentes para sua arrecadação, conforme se verá no tópico seguinte.

Por fim, quanto às contribuições de iluminação pública, suas receitas devem fazer parte do orçamento municipal ou distrital, sendo diretamente direcionadas ao custeio e manutenção do serviço de iluminação pública.

Vamos aqui apontar qual o fundamento de validade das normas orçamentárias, diferenciando a previsão de receitas e despesas nesse nível do ciclo de positivação do Direito daquela prevista na norma instituidora do tributo.

De forma sintética, podemos dizer que a norma que institui as contribuições deve descrever todos os elementos da regra-matriz de incidência desse tributo, bem como prever, de forma geral e abstrata, qual destino seu o produto de arrecadação terá. Já nas normas orçamentárias, há uma previsão concreta do

montante a ser arrecadado a título de contribuições durante um exercício financeiro, juntamente com sua despesa correspondente.

Isso quer dizer que, quanto às receitas das contribuições, as normas orçamentárias não encontram fundamento de validade diretamente da Constituição Federal, mas, sim, da norma instituidora das contribuições, pois, enquanto o legislador infraconstitucional não exercer sua competência tributária, não será possível a previsão concreta dessas receitas e respectivas despesas no orçamento.

O que se vê é que o orçamento é fruto da subsunção da regra-matriz tributária e da regra-matriz de destinação, que prevê a finalidade específica do produto da arrecadação das contribuições. Daí tratar-se de norma geral, mas concreta, tendo em seu antecedente receitas presumidas, de acordo com estudos acerca da potencial incidência da Regra-Matriz de Incidência Tributária, durante determinado exercício financeiro. É o processo de positivação do Direito, se aproximando das condutas humanas, especialmente no que tange às condutas relativas a aplicação de recursos públicos em determinadas atividades estatais.

Conforme vimos anteriormente, durante o processo de positivação do Direito, existe uma forte tendência para que as normas gerais e abstratas estejam em escalão superior às normas concretas. Isso porque, enquanto aquelas prevêm condutas hipotéticas, tendo validade independentemente da ocorrência ou não dos fatos previstos em seu antecedente, as normas concretas regulam determinada situação ou conduta específica, sendo, geralmente¹⁴³, fruto da subsunção de uma norma geral e abstrata, posto que, segundo as premissas aqui

¹⁴³ Uma das exceções possíveis seriam as normas concretas previstas originariamente na Constituição Federal.

firmadas, no Direito, a comunicação é gerada de acordo com as regras internas ao sistema.

É em razão disso que entendemos que durante o ciclo de posituação do Direito, as normas concretas podem ser produzidas de forma regular ou não, refletindo os comandos da norma abstrata ou não, mas, independentemente disso, não terá o condão de revogar ou alterar a norma geral e abstrata. Por exemplo, o fato de o Fisco optar pela cobrança de determinado tributo aplicando alíquota superior àquela prevista em lei e, com isso, efetuar inúmeros lançamentos, em nada alterará a Regra-Matriz do Tributo, prevista na lei geral e abstrata.

Com relação à previsão de receitas e despesas das contribuições na lei orçamentária, temos uma situação similar, pois o fato de o legislador não observar o disposto na lei que institui o tributo, não tem o condão de alterá-la. Trata-se de comando ilegal, que deve ser objeto de controle, tanto na esfera administrativa, quanto na judicial.

José Eduardo Soares de Melo assim pontuou a diferença entre a norma geral e abstrata que institui o tributo e determina sua destinação e a norma geral e concreta concernente a aplicação de recursos:

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto de arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pelo ato competente (lei) ínsito ao tributo.¹⁴⁴

¹⁴⁴ MELO, 2003, p. 34.

Fazendo um paralelo com a figura dos impostos, defendemos neste trabalho que as contribuições são espécies tributárias autônomas em face da vinculação de suas receitas, instituto vedado aos impostos, de acordo com o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal. Nesse espeque, concluímos que as contribuições figurariam inconstitucionais caso não especificassem hipoteticamente a destinação específica de seu produto de arrecadação. Já os impostos estariam maculados de vício de inconstitucionalidade caso vinculassem suas receitas a finalidade específica, na norma geral e abstrata que os instituem.

Contudo, as receitas advindas dos impostos devem ter alguma destinação concreta. E essa aplicação de recursos há de se perfazer mediante previsão orçamentária, previsão esta que não violaria o disposto no artigo 167, inciso IV, da CF, pois a vedação constitucional diz respeito à previsão hipotética de vinculação de recursos dos impostos e não da destinação concreta.

Outra interpretação nos levaria ao absurdo de concluir que os impostos, embora legitimados quando de sua previsão na norma geral e abstrata, se tornariam inconstitucionais quando suas receitas fossem aplicadas pelas normas orçamentárias e demais atos administrativos.

Concluímos, com isso, que, contrariamente ao que dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional, a destinação do produto de arrecadação é elemento importante tanto para o Direito Tributário quanto para o Direito Financeiro. Tendo o legislador constitucional determinado a vinculação das receitas das contribuições, este dado não pode ser ignorado pelos tributaristas, pois se trata de condição de validade do tributo. Temos que lembrar sempre que o tributo é meio de obtenção de ingressos, tendentes a financiar necessidades públicas,

estando sempre imbricado com suas respectivas destinações. Ademais o administrador público não pode visar lucros ou vantagens indevidas, mas, pelo contrário, está submetido a um regime de estrita legalidade, voltado sempre para um o bem estar social.

Por ora, resta justificada a importância do estudo do orçamento para compreensão do regime jurídico das contribuições. Nos tópicos a seguir, discorreremos sobre os efeitos da desvinculação do produto de arrecadação nos diferentes níveis do processo de positivação do Direito, especialmente quanto a eventuais reflexos na relação tributária estabelecida entre Fisco e contribuinte.

CAPÍTULO VI – EFEITOS DO DESVIO DA DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES

6.1 Espécies de Desvio de Receitas das Contribuições

Quanto ao desvio das receitas das contribuições, vamos adotar a esquemática sugerida por Paulo Ayres Barreto¹⁴⁵, no sentido de verificar primeiramente quais os planos normativos onde pode ocorrer referido desvio, verificando a forma como se opera, para depois analisar seus efeitos jurídicos, especialmente na relação de cunho tributário.

Embora a abordagem da questão apresente algumas peculiaridades próprias, optamos por esquematizar o tema conforme este autor, em face da boa didática e da metodologia adequada para fidelidade às premissas que são adotadas no decorrer do trabalho.

Desse modo, iniciaremos a abordagem pela desvinculação das receitas das contribuições veiculada por normas constitucionais, para depois adentrarmos nas irregularidades promovidas pelas leis gerais e abstratas, leis orçamentárias e por fim, por atos administrativos de aplicação fática de recursos públicos.

6.1.1 Desvinculação no Plano Constitucional

A Constituinte originária de 1988, diante da crise do Estado Social, estabeleceu entre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, a sua constituição mediante um Estado Democrático de Direito, com a missão de

¹⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres, 2006.

consolidar a transferência do poder da classe dirigente para os destinatários das normas e do poder estatal, permitindo que os mesmos influenciem permanentemente as decisões e ações estatais, através dos mecanismos de deliberação democrática.

Enquanto no Estado Liberal a intervenção estatal tinha como objetivo corrigir distorções advindas do liberalismo, no Estado Democrático do Direito o Estado atua positivamente para garantir os direitos básicos dos cidadãos, permitindo que esses exerçam seus direitos.

Dentro desse contexto, a Constituição incumbe ao Poder Público o dever de oferecer determinadas prestações positivas, que garantam a observância aos direitos e garantias dos cidadãos.

Referidas prestações positivas encontram-se intimamente imbricadas com a garantia e direitos fundamentais protegidos constitucionalmente, sendo instrumento para sua realização, razão pela qual encontram-se igualmente protegidas contra qualquer alteração legislativa tendente a sua abolição, mesmo que esta sobrevenha através do poder constituinte derivado (emendas constitucionais).

Os constitucionalistas entendem que hoje os direitos fundamentais podem ser classificados em gerações de direitos, que compreendem desde os direitos dos cidadãos em impedir que o Estado invada sua esfera individual, até aqueles denominados de segunda e terceira ordem, que compreendem o dever do Estado em oferecer prestações positivas necessárias à realização dos princípios e objetivos da República.

Atenta a necessidade de suporte financeiro que se preste a custear especificamente essas intervenções estatais positivas, a Constituição Federal estabeleceu, dentre outros instrumentos, o seu custeio através das denominadas contribuições, que são tributos que têm como fator legitimador de sua instituição a afetação de seu produto de arrecadação ao financiamento dessas ações no campo dos direitos prestacionais.

De acordo com Cristiano Carvalho,

o Estado Democrático de Direito denota aquela ordem jurídica pautada por uma Constituição, escrita ou não, em que direitos individuais são garantidos por uma série de meios de instrumentos, como o devido processo legal, eleições diretas pelo voto universal e secreto, *habeas corpus*, mandado de segurança etc. A consecução ou não dos diversos princípios constitucionais é o que perfaz a identidade ética do sistema normativo.¹⁴⁶

Portanto, as contribuições, dentro dessa visão, colhem sua validade dentro da finalidade a que se destina. Desse modo, é vedada a desvinculação de suas receitas, sob pena de violar o Estado Democrático do Direito, consubstanciado na proteção de direitos que garantam condições mínimas de existência e dignidade aos cidadãos.

Essa vedação pode ser extraída da interpretação do artigo 60, da Constituição Federal, que veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais, entre os quais se incluem aqueles denominados de primeira, segunda e terceira ordem, bem como os direitos que lhe são reflexos, ou seja, que se prestam à realização desses princípios constitucionais expressos, tal como a destinação específica das receitas das contribuições que têm como finalidade custear atividades estatais

¹⁴⁶ CARVALHO, Cristiano, 2005b, p. 877.

positivas, tendentes à realização de direitos e garantias fundamentais da coletividade.

Não obstante, referida situação fora empiricamente verificada com o advento da Emenda Constitucional nº 27, de 2000 que instituiu a figura da DRU – Desvinculação das Receitas da União:

Artigo 76, do ADCT. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Essa medida se valeu do argumento político no sentido da necessidade da flexibilização da atividade financeira do Estado, que propiciaria melhor governabilidade e maleabilidade administrativa, na medida em que desvinculavam receitas tributárias originariamente destinadas a uma despesa específica.

Posteriormente, foram editadas as Emendas Constitucionais n^{os} 42, de 2003 e 56, de 2007, com intuito de estender essa medida para além do período anteriormente estipulado, bem como para incluir a referida desvinculação para as receitas advindas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, dada a crescente importância arrecadatória que esse tributo apresentou nos últimos anos.

Atualmente, 20% das receitas advindas das contribuições estão desvinculadas de suas finalidades originárias até 31 de dezembro de 2011 e, provavelmente, essa desvinculação perdurará com *aninus* de definitividade, observando a tendência histórica verificada quanto às aberrações jurídicas no âmbito tributário e financeiro.

Ocorre que referida medida vem de encontro à racionalidade do ordenamento jurídico, impondo medida que, sob pretexto de regular uma questão financeira, altera substancialmente as regras de competência tributária, bem como a legislação infraconstitucional instituidora das contribuições.

Isso porque não se limitou a alterar os dispositivos constitucionais que dispõem sobre a destinação específica das contribuições, mas também alterou a legislação tributária vigente, determinando que as receitas advindas das contribuições já instituídas também estariam parcialmente desvinculadas de suas finalidades.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷, competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras jurídicas em matéria tributária, em termos inaugurais, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

E quanto à regra de competência para a instituição das contribuições, esclarece Tácio Lacerda Gama, é ela (norma de competência) que faz surgir o vínculo existente entre a norma tributária e a norma financeira que prescreve a destinação do produto arrecadado. Aponta este autor que, na norma de competência que regula a criação das contribuições,

seria possível separar os enunciados que delimitam a criação de uma dessas contribuições em dois blocos distintos, mas inter-relacionados: de um lado, surgiria o conjunto de enunciados que delimitam a instituição da *regra-matriz de incidência tributária*

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 233.

*possível; do outro, agrupar-se-ia o conjunto de enunciados que indicam finalidade especial que enseja a instituição do tributo.*¹⁴⁸

Conclui que, caso as contribuições sejam editadas em confronto com qualquer dos enunciados que compõem esses conjuntos, elas apresentariam incompatibilidade com a norma de competência tributária.

Desse modo, verificamos que a Constituição, de maneira inaugural, se limitou a instituir regras de estrutura, que disciplinam a forma através da qual as pessoas políticas deveriam instituir os tributos de sua competência.

Contudo, com o advento da denominada DRU, resta a indagação: Trata-se de norma de estrutura que prevê a competência tributária dos entes políticos? Ou trata-se de norma de comportamento que revoga a legislação infraconstitucional que instituiu as contribuições? A legislação tributária que advier posteriormente a essa medida, deve especificar que um percentual do produto de arrecadação das contribuições está desvinculado de finalidade específica? Referida norma constitucional apenas se dirige às normas orçamentárias?

A grande confusão é formada pela atecnia do dispositivo constitucional, pois, na ânsia de promover a liberação de recursos antes vinculados, institui uma figura anômala, que viola, antes de tudo, toda racionalidade do ordenamento constitucional tributário, pois ignora o fato de que as contribuições são espécies tributárias qualificadas pela sua destinação.

O legislador constitucional, ao prever normas de competência para as contribuições, muitas vezes se limitou a determinar apenas sua destinação. Portanto, ao desvincular seu produto de arrecadação, restou a emenda constitucional em questão a simplesmente desconfigurar essa figura tributária.

¹⁴⁸ GAMA, 2003, p. 84.

Conforme aponta Fabiana Del Padre Tomé,

ao transformar parte das contribuições sociais em impostos, mediante a desvinculação de 20% do produto da arrecadação, entretanto, a Emenda Constitucional 27/2000 permitiu a exigência de impostos com hipóteses de incidência e base de cálculo já discriminados na Constituição. E, no que se refere às contribuições sociais cuja materialidade não se confunde com a de qualquer imposto discriminado constitucionalmente, a referida Emenda, por via oblíqua, acaba por permitir a exigência de impostos não previstos para o exercício da competência residual.¹⁴⁹

Não bastasse, também alterou as normas infraconstitucionais já editadas, transformando contribuições já instituídas em tributos de natureza híbrida (parte contribuições, parte impostos), ao arrepio do ordenamento constitucional. E, ainda, no caso de desvinculação de receitas, estaríamos diante de novos impostos, que deveriam passar pelo crivo dos limites constitucionais acerca da inovação jurídica em matéria tributária.

Tal entendimento subverte toda racionalidade do sistema constitucional tributário, sendo certo que vai de encontro a cláusulas pétreas que não poderiam ser alteradas, nem mesmo através de emenda constitucional.

Sob um ponto de vista sistemático, podemos dizer que a DRU é inconstitucional por violar direitos fundamentais consubstanciados no dever do Estado em oferecer prestações positivas necessárias para a realização dos princípios constitucionais, tais como: direito a seguridade social, direito a vida digna, saúde, isonomia, entre outros. Destarte, justificando-se as contribuições pela necessidade de se garantir eficácia às garantias esculpidas na Constituição, por meio de sua arrecadação, a alteração do destino de arrecadação configura-se violação frontal a cláusulas pétreas.

¹⁴⁹ TOMÉ, 2004, p. 154.

Um outro enfoque ainda foi apontado por Paulo Ayres Barreto, que entende que a desvinculação de receitas das contribuições, por meio de emenda constitucional, viola pelo menos duas garantias constitucionais individuais do contribuinte quais sejam:

(i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição.¹⁵⁰

Assim, entendemos que as contribuições colhem sua validade na finalidade a que se destina, sendo vedada a desvinculação de suas receitas, mesmo que por emenda constitucional, sob pena de violar o Estado Democrático do Direito, bem como direitos e garantias do contribuinte e de toda coletividade.

Desse modo, as emendas constitucionais que instituíram a DRU padecem de vício de inconstitucionalidade, passível de declaração pelo Poder Judiciário, afetando diretamente a relação jurídica tributária, fazendo nascer para os contribuintes o direito de repetição de indébito das contribuições, durante o período de vigência dessa medida e no percentual nela estabelecido, independentemente do efetivo desvio do produto de arrecadação de suas finalidades primárias, pois a mera previsão constitucional já compromete a estrutura lógica da regra-matriz desses tributos.

6.1.2 Desvinculação na Lei Geral e Abstrata

Conforme anteriormente apontado, a norma de competência das contribuições oferece parâmetros ao legislador, determinando que o mesmo

¹⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres, 2006, p. 175.

institua esse tributo através de lei, com a previsão abstrata de todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, bem como determine, de forma expressa, qual a destinação que o seu produto de arrecadação deverá ter.

Sem a observação desse procedimento, não está observada a competência tributária para instituição das contribuições, eivando a exação de vício de inconstitucionalidade, passível de refutação judicial pelos contribuintes, com a conseqüente restituição dos valores pagos, porquanto recolhidos de forma indevida.

Desse modo, caso a contribuição seja instituída sem atender o pressuposto da finalidade constitucionalmente prevista, estaria comprometida a validade da tributação. Essa situação pode ser verificada nos seguintes casos: ausência de previsão legal da destinação do produto de arrecadação da contribuição ou previsão, na lei que a institui, de destinação diversa daquela constante na Constituição, bem como esses mesmos efeitos advindos de leis posteriores que alteram a legislação infraconstitucional de origem.

Para todas essas situações verifica-se vício de inconstitucionalidade da contribuição, dada a inobservância da regra de competência da Constituição, pois reitera-se que, quanto a essa espécie tributária, o comando constitucional no tocante à destinação do produto de arrecadação não é diretivo apenas orçamentário, mas também pressuposto de validade dessa espécie tributária.

Assim, qualquer irregularidade na previsão geral e abstrata do destino do produto de arrecadação das contribuições terá os mesmos efeitos dos vícios relativos à previsão dos elementos da regra-matriz de incidência tributária. Ou seja, trata-se de tributo instituído de forma inconstitucional, passível de restituição,

dada a ausência de fundamento de constitucionalidade que a ampare dentro do ordenamento.

Diferentemente dos impostos e taxas, o destino do produto arrecadado a título de contribuições é relevante para o vínculo jurídico tributário entre o Estado e o contribuinte. Trata-se de elemento de validação dessa relação jurídica; logo, existe um jogo de direitos e deveres, em que o contribuinte tem o dever de pagar o tributo em caso de ocorrência do fato jurídico tributário e o Estado tem o dever de aplicar os recursos em determinada finalidade no caso de pagamento. É uma relação com esses elementos intrínsecos que lhe imputam validade, sem os quais não se pode fundamentar a tributação.

Explanando sobre os efeitos da instituição de contribuições voltada a finalidade não contemplada pelo artigo 149, da Constituição, posicionou-se Leandro Paulsen:

temos uma exação com características de contribuição especial (tributo voltado a finalidade consubstanciada em ações não diretamente referidas ao contribuinte e sem promessa de restituição), mas inconstitucional porque não autorizada pela norma de outorga de competência. Tal poderá ocorrer originariamente, quando da instituição mesmo da pretendida contribuição, como posteriormente, quando se tenha, e.g., um aumento de alíquota desvinculado da finalidade originária e voltado a outra finalidade não constitucionalmente amparada. A contribuição como um todo ou, no segundo caso, a majoração – que constituirá, em verdade, contribuição autônoma – estarão viciadas por inconstitucionalidade, não podendo ser exigidas.¹⁵¹

No mesmo sentido, aponta Misabel Abreu Machado Derzi, ao verificar que

a Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando a destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do direito Financeiro ou administrativo, mas igualmente de Direito Tributário,

¹⁵¹ PAULSEN, 2003, p. 388.

sendo certo que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos.”¹⁵²

Portanto, a vinculação de receitas das contribuições é instituto presente na norma de competência das contribuições, sendo diretriz a ser observada pelo legislador ao instituir esse tributo, sob pena de invalidade. Essa é a característica que define a própria contribuição, é o seu fundamento de validade, razão pela qual entendemos que a previsão geral e abstrata do destino das receitas das contribuições é um dos efeitos mais importantes do regime jurídico desse tributo, sendo certo que qualquer irregularidade nesse sentido afetará diretamente a relação jurídica entre Fisco e contribuinte, fazendo nascer o direito a repetição de indébitos.

6.1.3 Desvio na Lei Orçamentária

Aqui trataremos do caso em que a lei instituidora da contribuição observa os requisitos estabelecidos na Constituição quanto a afetação do produto de arrecadação, mas esse comando legal não é obedecido pelas normas orçamentárias, que dá destinação diversa daquela exigida.

Os efeitos na relação jurídica tributária trazidos por esta situação será analisado a partir da premissa segundo a qual, de acordo com o processo de positivação do direito, o tributo somente será indevido se tiver como fundamento uma lei inconstitucional ou ilegal ou quando se verificar erro na aplicação da lei pelo fisco.

¹⁵² DERZI, 2005, p. 598.

Nesse sentido, cabe-nos analisar os efeitos operados pela norma orçamentária na regra-matriz de incidência tributária e na regra-matriz de destinação, editadas para a instituição das contribuições.

A regra-matriz de incidência tributária e a de destinação se revelam através de normas gerais e abstratas, que têm em seu antecedente um fato hipotético que, se ocorrido, dará ensejo a uma obrigação. Logo, conforme estabelecido anteriormente, trata-se de um ato de fala ilocucionário diretivo, que se volta para eventos futuros.

A norma orçamentária que prevê receitas presumidas e autoriza despesas públicas se configura como ato de fala com função ilocucionária declarativa, pois cria fato jurídico novo (receita presumida anual) pela força da declaração, que pressupõe um ato de aplicação da norma abstrata por um agente competente.

Isso porque a norma orçamentária não dispõe acerca de receitas hipotéticas, que podem ou não ocorrer. Essa previsão é feita de maneira concreta, através de estudos de estimativa, em face da legislação tributária aplicável a determinados contribuintes reais e não hipotéticos. A sua previsão orçamentária já faz surgir esse fato novo, que amparará determinadas despesas públicas, a serem definidas neste mesmo diploma legislativo.

Desse modo, entendemos que referidos atos de fala, com funções ilocucionárias diversas, não têm o condão de serem tidos como incompatíveis, não ensejando, assim, a revogação de uma em contraposição a outra. Referido dado se deve à verificação de que esses atos de fala compreendem planos diversos de um processo comunicacional denominado positivação do Direito.

A norma geral e abstrata não altera o mundo, ela se volta para o futuro. Sua significação em nada é alterada pela norma geral e concreta, que faz surgir um fato jurídico novo, determinado no tempo e no espaço.

Essa idéia se confirma na análise do ciclo de positivação do Direito. As normas concretas, cujo antecedente compreende um enunciado que institui um fato jurídico, ou seja, uma nova realidade jurídica, advém da subsunção de uma norma abstrata, com antecedente hipotético, pois realidades jurídicas somente são construídas através dos modelos preconizados pelo próprio sistema.

Não sendo caso de revogação expressa, também não se verifica a ocorrência da denominada revogação tácita no plano das significações deônticas, pois os enunciados concretos em nada alteram a prescrição de condutas futuras, regulamentadas pelos enunciados abstratos.

Podemos dizer que a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de destinação têm dupla aplicação, uma que se refere ao contribuinte, que se consubstancia no ato do lançamento e pagamento do crédito tributário e outra que se refere à aplicação de seus recursos, veiculada pela norma orçamentária. O pagamento do tributo não se fundamenta em momento algum na lei orçamentária.

Logo, o fundamento de validade do crédito tributário, ou seja, a norma geral e abstrata que institui a regra-matriz de incidência tributária, bem como a regra-matriz da destinação, continuam incólumes à eventual irregularidade veiculada por lei orçamentária, não comprometendo, portanto, a constitucionalidade da contribuição e, desse modo, não ensejando a restituição de valores pagos anteriormente.

Diante desse descompasso, verificamos que entendimento diverso se depararia com algumas questões intrigantes, advindas dos diferentes planos normativos da norma geral e abstrata que institui a contribuição e da norma geral e concreta que presume suas receitas e despesas num determinado exercício financeiro. Referidas questões foram apontadas por Leandro Paulsen, senão vejamos:

supondo eventual desvio, quais as contribuições inválidas e sujeitas à devolução? Qual o montante desviado? Quais as competências passíveis de restituição? Como estabelecer relação em ter as competências e os desvios. Pagamentos posteriores à correção dos desvios, mas relativos a competências entendidas como afetadas, seriam ainda devidos? Como ficaria, neste caso, o tratamento isonômico aos contribuintes? A repetição dependeria do insucesso das tentativas do Ministério Público de reverter a aplicação equivocada dos recursos e destiná-los à sua finalidade legal? A recuperação e correta destinação de eventual montante desviado tornaria novamente exigível o tributo? Tais questões bem revelam que não se pode confundir o plano do exercício da competência tributária com o da execução do orçamento.¹⁵³

Essa confusão de planos normativos envolve ainda mais uma questão. Conforme dito em tópico anterior, a lei orçamentária regulamenta as despesas públicas por meio de normas jurídicas veiculadas através do modal permitido. Ou seja, as despesas constantes no orçamento não são obrigatórias; podem ou não vir a se concretizar no plano fático (através de atos administrativos). Portanto, caso não se verifique o referido desvio no plano fático, é de se falar em direito à restituição dos valores pagos a título de contribuições?

Referidos questionamentos surgem com a confusão acerca dos efeitos que a lei orçamentária irradia na relação jurídico-tributária, sendo certo que, não alterada a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de destinação, não é de se falar em direito a restituição de créditos, pois norma orçamentária

¹⁵³ PAULSEN, 2003, p. 388.

concreta não compromete a destinação específica do produto de arrecadação das contribuições, veiculada por norma geral e abstrata.

Seguimos a orientação de Humberto Ávila, que entende que a adequação das contribuições para as finalidades constitucionais deve ser verificada no momento da edição da lei instituidora do tributo, sempre em caráter abstrato e permanente, sendo que

o desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito à validade do tributo, mas ao correto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos.¹⁵⁴

Contudo, isso não quer dizer que, embora a norma orçamentária não irradie efeitos na relação jurídica de cunho tributário, esta possa descumprir mandamento constitucional que estabelece a vinculação das receitas das contribuições. Conforme apontou Paulo de Barros Carvalho, o pressuposto constitucional de destinação específica do produto de arrecadação das contribuições irradia seus efeitos por todo o processo de positivação do Direito, conforme segue:

Quadra advertir que a mensagem não é dirigida somente ao legislador das normas gerais e abstratas, mas, igualmente, ao administrador público, ao juiz e a todos aqueles a quem incumba cumprir ou fazer cumprir a lei. No desempenho das respectivas funções, a todos se volta o mandamento constitucional, que há de ser cumprido. Qualquer tipo de imposição tributária que se pretenda instituir há de curvar-se aos ditames desse primado, conquista secular dos povos civilizados que permanece como barreira intransponível para os apetites arrecadatários do Estado-administração.¹⁵⁵

¹⁵⁴ ÁVILA, 2003, p. 325.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, 2008, p. 229.

Nessa esteira, entendemos, sim, que a previsão legal de destinação dos recursos das contribuições deve ser efetiva, ou seja, deva ser observada tanto pela lei orçamentária como os demais atos administrativos que importem na aplicação de recursos públicos. No entanto, a solução para eventuais irregularidades na lei orçamentária não é a restituição de valores pagos a título de contribuições, mas, sim, o reconhecimento da ilegalidade da lei concreta, com o reparo da distorção indicada, para fiel cumprimento da afetação das receitas, sem prejuízo da instauração de processos para apuração da responsabilidade política e funcional das autoridades competentes, com a imputação legal correspondente.

Insta destacar ainda que a desvinculação de receitas por meio de lei orçamentária não viola apenas direitos dos contribuintes. No caso, por exemplo, das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, já é pacífica a questão de que toda sociedade é responsável pelo seu financiamento, ou seja, o contribuinte deve recolher valores relativos a essas contribuições independentemente do aproveitamento dos benefícios que lhe são correspondentes, benefícios estes que figuram como direitos de toda a coletividade. Logo, o desvio de receitas que deveriam ser destinadas às finalidades relacionadas à Seguridade Social causa prejuízo a toda sociedade, não podendo ser objeto de ressarcimento somente com relação àqueles que recolheram as contribuições sociais correspondentes.

Marco Aurélio Greco se manifestou no sentido da necessidade de observância do destino constitucional do produto de arrecadação das contribuições na aplicação concreta dos recursos públicos:

A destinação do produto de arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas também no plano dos fatos. Esta exigência. No plano dos fatos, está ligada a dois aspectos. De um lado, o princípio da eficiência da ação administrativa consagrado no artigo 37 da CF/88. eficiência deve ser aferida não apenas no âmbito global, mas também no específico a que se atrela a exigência pecuniária. Na medida em que há uma determinada finalidade a ser buscada, destinar os recursos a outro fim é negar eficiência que deve informar a ação administrativa (ineficiência na busca da finalidade que a lei qualifica como relevante a ponto de instituir a contribuição).¹⁵⁶

Por fim, destacamos que, no caso de receitas de contribuições fazerem parte de crédito suplementar, advindo de excesso de arrecadação, a despesa correspondente somente poderá ser aquela prevista constitucionalmente, ou seja, não há a descaracterização da natureza do crédito, razão pela qual a eles se operam os mesmos efeitos e controle de qualquer outra receita dessa natureza.

Então, em tais casos, defendemos serem cabíveis medidas judiciais e administrativas no sentido de controle da destinação das receitas das contribuições, assegurando-se o efetivo envio dos recursos a órgão, fundo ou despesa que promoverá a atividade cujo implemento justifica a exigência da contribuição.

6.1.4 Desvio nos Atos administrativos

Conforme defendemos neste trabalho, a norma orçamentária compreende a previsão concreta de receitas públicas para um exercício financeiro, bem como as despesas que lhe são correspondentes. A norma que autoriza as despesas é veiculada sob o modal permitido, sendo certo que a Administração Pública pode ou não realizar de fato as despesas constantes no orçamento, pois referida conduta não é obrigatória.

¹⁵⁶ GRECO, 2004, p. 133.

Verificamos, com isso, que, no âmbito da aplicação de recursos públicos, o nosso ordenamento prevê um pressuposto de validade dos atos administrativos, no sentido de somente poderem se realizar se previamente previstos na lei orçamentária. Logo, as receitas públicas não podem ser diretamente aplicadas pela Administração, devem, anteriormente, passar pelo crivo da aprovação do Poder Legislativo, por meio de previsão em leis orçamentárias.

A norma orçamentária é um diploma legislativo intermediário, constante entre a previsão geral e abstrata do destino do produto das contribuições e a aplicação concreta e individual dessas receitas a determinada atividade finalisticamente prevista na Constituição. É pressuposto para a validade dos atos administrativos que importem em despesas públicas.

Desse modo, após a autorização de despesas veiculada por leis orçamentárias, prosseguimos no percurso de positivação do direito, com a incidência de norma individuais e concretas, que têm em seu antecedente a realização da receita tributária e em seu conseqüente a realização de uma despesa correspondente. Ou seja, temos os atos administrativos relativos à aplicação de recursos públicos em obras, programas ou atividade previamente determinada na lei orçamentária anual.

É nessa esfera do ciclo de positivação do Direito que efetivamente se aplicam os recursos obtidos com o recolhimento das contribuições. É aqui que poderemos verificar faticamente onde são aplicados os recursos tributários, bem como é através dos atos administrativos que os programas e atividades estatais podem ser concretizados em favor do administrado.

Também nessa esfera, haverá o controle de legalidade dos atos administrativos, sendo vedada a utilização de recursos públicos para finalidades diversas daquelas previstas nas leis orçamentárias. Logo, qualquer desvio de destinação do produto de arrecadação das contribuições, ocorrida neste plano, deverá ser coibido, seja na esfera administrativa, seja na judicial.

Contudo, entendemos, com mais razão, que eventual desvio de recursos por meio de atos administrativos não acarretará a invalidade das contribuições, não afetando a relação jurídica tributária. Conforme dito anteriormente, referidas normas individuais e concretas não têm o condão de modificar o fundamento de validade dessas exações, qual seja a norma geral e abstrata instituidora do tributo ou regra-matriz de incidência tributária.

Isso porque o instituto da revogação não se opera quando da positivação do direito. A linguagem normativa que busca se aproximar dos acontecimentos sociais fáticos não se presta a alterar as normas abstratas que lhe sobrepõe. Trata-se de atos de fala declaratórios, que têm em seu antecedente um fato determinado no espaço e no tempo, o que nada altera a previsão hipotética da regra-matriz tributário.

Desse modo, com o desvio de recursos operados por atos administrativos, permanece incólume o fundamento de validade da tributação, não cabendo, portanto, a restituição do indébito. Não obstante, tratando-se de ato inválido, praticado em desobediência a preceito legal e constitucional, deve ser retirado no mundo jurídico, seja por meio de invalidação pela própria Administração ou através dos meios judiciais cabíveis.

Ademais, a realização de despesas em desconformidade com aquelas presentes na lei orçamentária ou a negligência na arrecadação das receitas previstas caracterizam crime de responsabilidade política do Presidente, conforme dispõe o artigo 85, da Constituição Federal.¹⁵⁷

6.2 Controle das Receitas das Contribuições

O controle da destinação das receitas das contribuições é fator determinante para a observância dos pressupostos constitucionais que justificam essa tributação, bem como garantia de instrumentalização dos direitos fundamentais advindos das prestações estatais positivas a serem exercidas em sua proteção.

Esse controle deve ser exercido desde a instituição das contribuições até os atos administrativos que aplicarão efetivamente suas receitas em determinada despesa pública afetada constitucionalmente. Não restará afastado, ainda, o controle de eventuais emendas constitucionais editadas com o intuito de modificar ou desvincular as receitas advindas das contribuições, posto que a afetação do produto de arrecadação dessa espécie tributária configura-se como cláusula pétrea, conforme vimos anteriormente.

Iniciaremos a análise com o controle dos atos normativos de natureza geral e abstrata, quais sejam as emendas constitucionais e as leis instituidoras e modificadoras dos critérios das contribuições que conflitam com as normas

¹⁵⁷ Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: VI - a lei orçamentária.

constitucionais que delimitam a finalidade que as receitas das contribuições devem suprir.

Referido controle se faz mediante a análise da norma definidora da competência tributária para instituição das contribuições, donde se incluem as delimitações nos critérios que compõem a regra-matriz tributária, bem como a regra-matriz da destinação de suas receitas.

Partindo da premissa de que as normas constitucionais que afetam as receitas das contribuições configuram-se como cláusulas pétreas, não passíveis de modificação nem mesmo por emenda constitucional (conforme discorreremos em tópico próprio), verificamos que as formas de controle concentrado de constitucionalidade são as mesmas tanto para as emendas constitucionais como para a legislação infraconstitucional que se propõe a desvincular receitas das contribuições.

No caso das emendas constitucionais que desvinculam parte ou toda receita advinda de contribuições, bem como das leis gerais e abstratas que ao instituírem esses tributos não determinam expressamente a afetação de suas receitas às finalidades constitucionais, entendemos serem passíveis de refutação via Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, a ser proposta pelos legitimados constantes no artigo 103, da Constituição Federal.

Referida ação se presta ao controle de constitucionalidade da lei em tese, abstrato, marcada pela generalidade, impessoalidade e abstração. Dessa forma, fundada na inconstitucionalidade consubstanciada na violação da afetação das receitas das contribuições dispostas na Constituição, esses atos normativos deverão ser declarados inconstitucionais, com efeito vinculante e *erga omnes*,

possibilitando, assim, a cessação da cobrança desses tributos, bem como a restituição dos valores recolhidos indevidamente, através de apuração em ações judiciais próprias de cada contribuinte.¹⁵⁸

A violação perpetrada por meio de lei infraconstitucional instituidora de contribuição também poderá ser refutada de maneira difusa, com a utilização dos meios processuais cabíveis a cada contribuinte, tais como mandados de segurança, ações anulatórias de débito fiscal ou ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária. Referidas ações terão como intuito a suspensão definitiva da cobrança, com efeito *inter partes*, bem como a restituição dos valores pagos indevidamente.

Já com relação às emendas constitucionais, entendemos que, quanto à parte do dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que desvincula parte das receitas das contribuições ainda não instituídas, não caberá controle difuso. Já com relação à determinação de desvinculação do produto de arrecadação das contribuições já instituídas, tratando-se de caso de revogação, cabem os mesmos mecanismos processuais relativos às leis infraconstitucionais.

Preventivamente, também teremos para essas espécies normativas o controle exercido pelo Poder Legislativo, por meio de suas comissões de constituição e justiça, bem como pelo Poder Executivo, pelo encaminhamento e veto dos projetos que veiculam normas relativas à vinculação do produto de arrecadação das contribuições.

¹⁵⁸ Isso porque, conforme vimos anteriormente, a desvinculação das receitas das contribuições, perpetradas pela lei instituidora do tributo, compromete substancialmente a validade da relação jurídica tributária.

Com relação às leis orçamentárias e os atos administrativos, na esteira firmada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁵⁹, entendemos não estarem sujeitos aos instrumentos de controle concentrado de constitucionalidade. Referida conclusão se deve ao fato de que, tratando-se de fruto da subsunção de normas gerais e abstratas, dentro do ciclo de positivação do Direito, referidos atos normativos figurariam como ilegais, sendo sua inconstitucionalidade um efeito reflexo e não direto à Constituição.

Contudo, ainda restaria cabível o controle desses atos pela via da ação popular, perpetrada por qualquer cidadão visando anular esse ato normativo lesivo ao patrimônio público ou a entidade de que o Estado participe.

De acordo com André Ramos Tavares e Guilherme Campos da Silva,

Cabe ao povo, através do judiciário, controlar o uso do dinheiro público, efetuado que seja tal uso pelo Executivo, ou mesmo pelo Legislativo, em verdadeira intromissão deste sobre assuntos exclusivamente pertinentes àquele.¹⁶⁰

No entanto, verificamos que essa espécie de controle não se demonstra tão eficaz como aquele perpetrado nas ações diretas de inconstitucionalidade, especialmente pelo fato do Supremo Tribunal Federal vedar a sua propositura por pessoas jurídicas¹⁶¹, limitando, assim, sua legitimidade às pessoas físicas, geralmente desprovidas de aparato e interesse econômico que justifique sua propositura.

No entanto, essas questões devem ser tratadas dentro de uma problemática política, tendo em vista que sua causa remonta à ausência de um

¹⁵⁹ Exemplo: ADIN nº 2.686-RS, Relator Ministro Celso de Mello, 03.10.2002. Informativo 284/STF.

¹⁶⁰ TAVARES; SILVA, 1995, p. 119.

¹⁶¹ Súmula 365, STF: "Pessoa jurídica não tem legitimidade para propor ação popular."

mecanismo judicial eficaz que busque coibir os desvios de finalidade perpetrados através das leis orçamentárias. Entramos, com isso, no campo da eficácia social das normas jurídicas.

Ora, a comunicação jurídica se perfaz através de troca de mensagens normativas. Sendo um sistema cognitivamente aberto ao mundo social, recebe respostas às suas mensagens prescritivas. Se uma norma jurídica não vem sendo aplicada ou obedecida, o direito processa essa mensagem vinda da sociedade e pode então tomar as seguintes alternativas: a) alterar o conteúdo normativo, de modo a motivar melhor as condutas; essa motivação pode ser alcançada mudando a regra no sentido de melhor aceitação por parte do grupo social, ou reforçando a sanção pelo não-cumprimento da regra; b) expulsar a norma do ordenamento.¹⁶²

Assim, caberia uma análise política acerca da fragilidade do controle judicial das normas orçamentárias, para fortalecimento da figura das contribuições em sua dimensão constitucional, qual seja, como tributo cuja receita é afetada a uma destinação específica.

Devemos apontar, no entanto, que a lei orçamentária poderá conter normas de efeitos abstratos, tais como a autorização para a abertura de créditos suplementares para determinada finalidade. Nesse caso, entendemos absolutamente possível o controle de constitucionalidade concentrado da norma, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal¹⁶³, mais adiante discorrida em mais detalhes.

¹⁶² CARVALHO, Cristiano, 2005a, p. 82-83.

¹⁶³ ADIN 2925-8/DF, Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie, publicado DJ 04.03.2005.

Quanto aos atos administrativos relativos à aplicação de recursos advindos das contribuições, além do controle judicial mediante ação popular, existe um controle de legalidade rígido exercido pelo Tribunal de Contas da União e pelo Poder Legislativo, controle este que será sinteticamente exposto no tópico posterior.

6.2.1 Tribunal de Contas da União

As atividades a serem exercidas pela Administração necessitam de recursos financeiros para ser realizadas, recursos estes que somente poderão ser utilizados após prévia autorização do Poder Legislativo através da lei orçamentária.

Dispõe o artigo 70 da Constituição:

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.

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. De acordo com a Súmula 347, do STF, “o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”.

Uma das primeiras funções do Tribunal de Contas da União é a de emitir um parecer prévio acerca das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo, antes de sua aprovação (ou não) pelo Congresso Nacional.

Ora, o Poder Legislativo, além da incumbência de autorizar despesas pela via da lei orçamentária, também tem a tarefa de verificar se essa lei fora

realmente cumprida pelo gestor de receitas públicas. Nesse momento, incumbelhe realizar o controle de legalidade do gasto público e o fiel cumprimento da lei orçamentária.

Para viabilizar esse controle, a Constituição determina que o Presidente da República deverá prestar contas relativas ao exercício anterior, dentro do prazo de sessenta dias, contado do início da sessão legislativa.

Sobre essas contas, o Tribunal de Contas da União deverá emitir parecer prévio, concluindo pela sua aprovação ou rejeição, a fim de nortear a decisão do Poder Legislativo. Referido parecer se presta para exame técnico e contábil, bem como análise de constitucionalidade e legalidade das contas apresentadas, com a finalidade de possibilitar que o Legislativo decida com necessária proficiência.

Contudo, é de se destacar que referido parecer não é vinculante, tendo o Poder Legislativo autonomia para decidir em conformidade ou não com o entendimento ali constante.

Compete ainda ao Tribunal de Contas julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Tanto as receitas das autarquias correspondentes ao repasse de recursos arrecadados pela Administração Pública direta, como aquelas representadas por contribuições das quais possui capacidade tributária ativa (por exemplo, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS com relação às contribuições para custeio da

Seguridade Social), devem se submeter a aprovação e controle orçamentário pelo Poder Legislativo, em parceria com o Tribunal de Contas da União.

De acordo com Lúcia Valle Figueiredo,

o controle (das empresas constituídas pelo Estado) pelos Tribunais de Contas deve ser exercido não apenas sobre a legalidade, mas também sobre a legitimidade e a economicidade (art. 70, da Constituição Federal). E, atualmente, entendemos que, com a inclusão do princípio da eficiência, o controle deve ser o mais amplo possível.¹⁶⁴

No exercício de suas funções de controle, caberá ao Tribunal de Contas da União, ao analisar as contas anuais de cada um dos Poderes, a incumbência de verificar se efetivamente foram cumpridos os preceitos constitucionais referentes à atividade financeira da União, devendo aplicar as sanções cabíveis ao responsável por eventual desvio de recursos, bem como buscar o ressarcimento do prejuízo causado ao erário público.

Para eficácia de suas decisões, a Constituição Federal atribui ainda ao Tribunal de Contas o poder de aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário.¹⁶⁵ Há ainda a possibilidade de sustação do ato prejudicial ao erário impugnado, com a comunicação de sua decisão ao Poder Legislativo.

6.2.2 Controle Judicial. Casos práticos. Jurisprudência.

Neste tópico, buscaremos expor o cenário jurisprudencial atual, com relação ao controle do destino do produto advindo da arrecadação das

¹⁶⁴ FIGUEIREDO, 2001, p. 123, 343.

¹⁶⁵ Artigo 71, inciso VIII, da CF.

contribuições, abordando, inclusive, os efeitos que eventual desvinculação ou desvio de finalidade sobre a relação jurídica de cunho tributário.

6.2.2.1 Efeitos da Destinação do Produto de Arrecadação na Relação Jurídica Tributária

Embora em nossos Tribunais Superiores tenha prevalecido por muito tempo o entendimento segundo o qual o destino das receitas tributárias não comprometeria a validade dos tributos, segundo interpretação que se fazia do artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional¹⁶⁶, atualmente, seguindo o forte movimento doutrinário no sentido de sua relevância para fins tributários, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem evoluído em sentido contrário, reconhecendo a importância do controle da destinação do produto de arrecadação, especialmente quanto à espécie denominada contribuições.

O Supremo Tribunal Federal apontou nessa vertente, quando, ao apreciar matéria relativa à relevância do destino do produto de arrecadação na lei instituidora de impostos, assim os diferenciou das contribuições:

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (CF, art. 148)¹⁶⁷

¹⁶⁶ Artigo 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

¹⁶⁷ Recurso extraordinário nº 183.906-6/SP, Tribunal Pleno, Voto do ministro Carlos Velloso, julgado em 18.09.1997, publicado no DJ de 30.04.1998. (referido voto, embora reflita a evolução quanto à importância da destinação de recursos para a validade das contribuições, fora vencido, posto que, em relação aos impostos, entendeu o Ministro que a norma inscrita no art. 167, IV, da CF, que veda a vinculação de receitas de impostos a órgãos, fundos ou despesas, é norma de

Referido trecho do voto do Ministro Carlos Velloso fora extraído de acórdão que restou por julgar inconstitucional a majoração de alíquota do ICMS em São Paulo, dada a sua vinculação a uma finalidade específica, violando o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, conforme ementa:

IMPOSTO – VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de imposto a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que a lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito – aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº. 6.556, de 30 de novembro de 1989 do Estado de São Paulo.

Verifica-se que, desde a época, o Poder Judiciário já se posicionava no sentido da relevância do destino das receitas dos tributos na relação jurídica tributária. De forma reflexa ao julgado, podemos afirmar que essa decisão representa um avanço também com relação à influência da destinação de receitas na relação tributária relativa a contribuições, conforme explanado por José Domingues de Oliveira:

*Então a finalidade é relevante, sim, para a análise da constitucionalidade do tributo. E se o desvio de finalidade ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições, cuja afetação é determinada na Constituição, torna-os ilegítimos desde a sua instituição. Isto se pode explicar também pela natureza justificadora que a destinação específica (finalidade) exerce sobre os fatos geradores desses tributos.*¹⁶⁸

Desse modo, entendemos que, quanto à previsão da destinação do produto de arrecadação das contribuições, de forma geral e abstrata, na lei instituidora do tributo, o Supremo Tribunal Federal tende a computá-la como dado

direito financeiro e não de direito tributário, com caráter institucional, não gerando para o contribuinte, se descumprida, direito ao não pagamento do tributo.)

¹⁶⁸ OLIVEIRA, 2004, p. 129.

relevante para a validade da exação, sendo certo que, no caso de desvio de receitas nesse nível do processo de positivação do direito, cabível será o controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, que importem no reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança da contribuição, com conseqüente direito a repetição dos valores indevidamente recolhidos a este título.

6.2.2.2 Leis Orçamentárias e Controle Concentrado de Constitucionalidade

Com relação ao controle de constitucionalidade das leis orçamentárias, já dissemos em tópico anterior que a legislação vigente, conforme interpretação dada pelos Tribunais, importa em resultados pouco efetivos.

No entanto, verificamos que o entendimento do Supremo Tribunal Federal apresentou evoluções, especialmente quanto à importância do controle dos desvios de destinação das receitas das contribuições, levados a efeito por leis orçamentárias.

Para análise desse tema, utilizaremos dois julgados do Plenário deste Tribunal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, interposta em face de desvios de receitas de contribuições por leis orçamentárias.

Primeiramente, discorreremos acerca da Questão de Ordem levantada na ADIN 1640/UF, promovida por Partidos Políticos, em face de lei orçamentária que desviava percentual de receitas advindas da arrecadação da Contribuição Provisória sobre Movimentações financeiras – CPMF, para o pagamento de dívidas e encargos, ao arrepio do que dispunha o § 3º, do artigo 74¹⁶⁹, do Ato das

¹⁶⁹ Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. § 3º - O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

Disposições Constitucionais Transitórias (com redação da Emenda Constitucional nº. 12/96), que destinava referidos recursos exclusivamente para ações de saúde.

Seguindo orientação firmada em julgados anteriores, o Supremo Tribunal Federal entendeu não ser admissível a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade contra leis orçamentárias, tendo em vista tratarem de atos estatais de efeitos concretos, despidos de atributos de abstração, generalidade ou normatividade.

Assim se manifestou no acórdão:

A propósito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem se firmando no sentido de que disposições constantes de lei orçamentária anual ou de emendas à mesma, constituem atos de efeitos concreto, insuscetíveis de controle abstrato de constitucionalidade.¹⁷⁰

Justificou ainda sua decisão na natureza da destinação de recursos das contribuições:

Não se pretende, pois, a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, mas de uma destinação de recursos, prevista em lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade dos precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no art. 102, I, "a", da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo.¹⁷¹

Referida decisão, proferida pelo STF, importou em um retrocesso acerca do controle judicial do destino do produto de arrecadação das contribuições, posto que afastou a possibilidade de discussão mediante um dos instrumentos de controle de constitucionalidade mais eficazes no ordenamento jurídico.

¹⁷⁰ ADIN 1640/UF, Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches, publicado DJ 03.04.1998

¹⁷¹ Ibidem.

No entanto, recentemente, verificamos um grande avanço em termos de controle concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias, com o julgamento da ADIN 2925-8/DF, em que os Ministros do STF, diante do desconforto que o entendimento anterior causava, houveram por bem aplicá-lo de forma restrita, possibilitando, assim, o controle concentrado de normas abstratas, constantes na lei orçamentária anual.

Referida ação refutava o artigo 4º, da Lei nº 10.640/2003, que autorizava a abertura de créditos suplementares advindos da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, para finalidades estranhas àquelas previstas constitucionalmente. Dispõe referido dispositivo:

Art. 4º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas:

I - a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de:

- a) anulação parcial de dotações, limitada a dez por cento do valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;
- b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no § 6º deste artigo;
- c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal; e
- d) até dez por cento do excesso de arrecadação;

Referido ato normativo vai de encontro à norma constitucional que dispõe sobre o destino dos recursos arrecadados com a CIDE, ligadas às atividades de

importação, comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, senão vejamos:

Art. 177 [...]

§ 4º [...]

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus 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.

Esse comando constitucional determina que a lei instituidora da CIDE deve destinar os seus recursos somente às finalidades nele enumeradas. Já o artigo 4º, da Lei nº 10.640/2003 autoriza o Poder executivo à abertura de créditos suplementares com receitas decorrentes da CIDE – Combustíveis, com destinação que não de coaduna com o disposto na Constituição Federal.

Diante desse cenário, o Ministro Marco Aurélio houve por bem afastar o entendimento que antes prevalecia, no sentido de que as normas orçamentárias eram todas de efeitos concretos, não passíveis, portanto, de controle concentrado de constitucionalidade.

Assim, destacou que,

Na hipótese, não se discute que receita, quer destinação de uma receita, considerada a discricção na elaboração da lei orçamentária. Quando o Tribunal proclamou não convir o controle concentrado relativamente à lei orçamentária, fê-lo a partir da premissa de que esta teria ficado no âmbito da opção política. Aqui, não é isso o que ocorre. Argumenta-se que se acabou por lançar mão, muito embora de forma limitada, de recursos que a própria Carta Federal revela com destinação específica. Busca-se, justamente, a guarda da Constituição pelo Supremo Tribunal Federal, no quer a lei orçamentária estaria a conflitar, de modo frontal, com texto nela contido, mais precisamente com o disposto no artigo 177, § 4º. **Se entendermos caber generalização,**

afastando por completo a possibilidade do controle concentrado, desde que o ato impugnado seja lei orçamentária, terminaremos por colocar a lei orçamentária acima da Carta da República. Por isso, a meu ver, há que se distinguir caso a caso. Grifos nossos.

Esse apontamento figurou como importante avanço quanto ao controle judicial das leis orçamentárias, principalmente em face da deficiência sobre as formas disponibilizadas pela legislação, dessa espécie normativa.

Restaram, portanto, atribuídos dois regimes de controle para normas orçamentárias: o controle difuso para as normas concretas e o controle concentrado para aquelas que figuram como comandos abstratos e genéricos.

Entendemos que essa manifestação revela grande avanço jurisprudencial em termos de controle da destinação das receitas das contribuições, especialmente pela clara preocupação dos julgados quanto aos efeitos que as decisões anteriores (no sentido de não cabimento do controle concentrado para leis orçamentárias) causaram, refletida no descaso da administração na aplicação dos recursos das contribuições.

No entanto, parece-nos que o Supremo Tribunal Federal, apesar do novo posicionamento, não reconhecerá o direito a repetição do indébito de contribuições cujas receitas foram desviadas por normas orçamentárias. Referida posição estaria de acordo com o que defendemos neste trabalho, no sentido de que as normas orçamentárias, embora devam sofrer controle judicial, não têm o condão de alterar o fundamento jurídico das contribuições, consubstanciados na regra-matriz de incidência tributária e na regra-matriz de destinação, não comprometendo, portanto, a relação jurídica de cunho tributário.

CAPÍTULO VII – CONCLUSÕES

CAPÍTULO I – REFERENCIAIS TEÓRICOS

1. Este trabalho é construído dentro do contexto lingüístico, tomando como referencial teórico a proposta da Filosofia da Linguagem, mais especificamente a linha trazida pelo Construtivismo Lógico-Semântico.

2. O Direito se manifesta como um subsistema social, cuja realidade é construída através da linguagem produzida na forma especificada pelo próprio ordenamento jurídico.

3. Transportando-se os institutos da Semiótica para o Direito temos que: ao tratar da Sintaxe, utilizamos as ferramentas da Lógica Deôntica, compondo as estruturas sintáticas das normas jurídicas; na Semântica tratamos dos processos de significação, ou seja, os processos geradores de sentido das normas que, reduzidas aos valores lícito e ilícito, corresponderão a estruturas que revelam comandos obrigatórios, permitidos ou proibidos. Por fim, a pragmática é enfatizada ao tratarmos do Direito como conjunto de atos de fala, com diferentes funções ilocucionárias que nos permitem adequar como se processa a comunicação intra-sistêmica e os efeitos decorrentes do ciclo de posituação do Direito.

4. A sociedade é funcionalmente diferenciada em vários sistemas parciais, tais como sistema econômico, jurídico, político, entre outros, os quais desenvolvem funções próprias, por meio de códigos (esquema binário que caracteriza a

comunicação do sistema) e programas (imputam valor aos códigos) próprios, além de conceitos auto-referenciais.

6. A autopoiese é o modo de produção dos sistemas, através do qual todos os seus componentes elementares surgem por meio de uma cadeia desses mesmos elementos. Dessa maneira, distinguem-se do meio envolvente.

7. O Direito encontra-se em constante interação com outros subsistemas sociais, processando os dados exteriores através de acoplamentos estruturais, que permitem o processamento dos dados externos, fazendo-os ingressar no sistema, mediante uma linguagem apropriada, ou seja, através do código “lícito / ilícito”.

8. O Direito Positivo é um extrato de linguagem prescritiva, em que a criação e transformação dos seus elementos se perfazem através da autopoiese, ou seja, da auto-organização do sistema. O fechamento operativo e a abertura cognitiva do Direito são determinados pelo Código (lícito / ilícito), mediante o qual a linguagem se cria e se transforma pelo Programa, que incorpora os fatos sociais ao Direito (abertura cognitiva), classificando-os como lícitos ou ilícitos. Portanto, o elemento determinante que dá identidade ao sistema jurídico é um aspecto próprio da comunicação.

9. Os elementos do Direito Positivo são normas válidas (que se reportam ao código binário lícito e ilícito), em determinado lugar e tempo, ou seja, atos comunicacionais ou atos de fala.

CAPÍTULO II – NORMA JURÍDICA

10. As normas jurídicas consubstanciam-se em atos de fala, produzidos de acordo com os procedimentos ditados no interior do sistema jurídico de referência, que comunicam comandos ou ordens, buscando intervir na realidade social, com a finalidade de motivar condutas humanas, tendo como função a generalização congruente das expectativas normativas na sociedade.

11. A norma jurídica não se confunde com o texto do Direito Positivo. Estes correspondem a enunciados lingüísticos não portadores de significações prescritivas. A norma jurídica possui cunho prescritivo e a significação a que ela se refere é construída pelo intérprete do direito que, ingressando no plano do conteúdo dos diversos textos do Direito Positivo, atribui significado às palavras, a fim de produzir um juízo condicional que associa um acontecimento fático a uma relação jurídica, dando ensejo a uma mensagem prescritiva de conteúdo mínimo completo ou norma jurídica.

12. O Direito se manifesta em 04 planos de linguagem: S1, em que o intérprete se depara com o texto do Direito Positivo, tomados no plano da expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos; S2, em que o intérprete inicia a trajetória pelo conteúdo, partindo para o conjunto de enunciados tomados no plano da expressão, imitando-se na dimensão semântica dos comandos legislados, procurando lidar com os enunciados isoladamente compreendidos; S3, compreendendo o domínio articulado de significações normativas, onde o trabalho se voltará à composição de unidades lógicas determinadas pela presença das estruturas condicionais (neste subsistema aparecerão as significações de

enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aqueles que prescrevem condutas intersubjetivas, contidas no conseqüente); e S4, em que se incorporam as normas, nos eixos de coordenação e subordinação, de modo a incluirmos a norma à totalidade sistêmica do ordenamento jurídico.

13. As normas jurídicas apresentam estruturas sintáticas homogêneas, com um antecedente que descreve um evento de possível ocorrência no mundo social, que implica um conseqüente de caráter relacional.

14. Logicamente, a norma jurídica é composta por uma hipótese e por uma tese, desfrutando da seguinte estrutura implicacional: $[D (p \rightarrow q)]$, ou seja, deve-ser, se acontecer um fato “p”, deve-ser a conseqüência “q”. Enquanto o antecedente da norma descreve um fato possível, o conseqüente estabelece uma relação intersubjetiva, submetida a um dos três modais deônticos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P).

15. As normas abstratas correspondem a atos de fala com função ilocucionária diretiva, que buscam impor determinado comportamento social, com intuito de alterar-se o mundo através deste ato de fala; já as normas concretas consistem em atos de fala com função ilocucionária assertiva e declarativa, pois tratam de um juízo a respeito de valores ou fatos.

16. As normas gerais não possuem sujeitos da relação jurídica, trazendo em seu conseqüente um enunciado conotativo, que descreve os critérios que uma relação deverá apresentar para ser imputada como relação jurídica. Já as normas individuais são comandos endereçados a sujeitos delimitados, representadas por enunciados denotativos em seu conseqüente.

CAPÍTULO III – DINÂMICA DO DIREITO

17. A revogação será expressa, quando atuar no plano da literalidade textual no denominado plano S1, ou seja, no sistema dos enunciados prescritivos. Referida modalidade se perfaz através de um enunciado prescritivo não autônomo que determina a revogação de um outro enunciado prescritivo.

18. A revogação será tácita quando operar no domínio articulado de significações normativas, ou seja, no nível unidades lógicas de sentido deôntico completo, determinadas pela presença das estruturas condicionais. Essa forma de revogação depende da existência de duas ou mais normas que sejam incompatíveis ou tratem de matéria idêntica.

19. Uma espécie normativa somente será revogada por outra espécie que lhe seja similar; por exemplo, as normas gerais e abstratas somente serão revogadas por outras normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas somente serão revogadas por outras normas individuais e concretas e assim por diante.

CAPÍTULO IV – TRIBUTO

20. O termo “tributo” pode ser tratado como norma jurídica tributária em sentido estrito, que imputa ao sujeito passivo o dever de recolher determinada quantia em dinheiro ao Estado, em razão de ter realizado um fato, previsto hipoteticamente, no antecedente normativo

21. As divergências acerca das propostas de classificações das espécies tributárias têm sua origem na escolha dos critérios definitórios aplicados, onde podemos verificar a existência de classificações intrínsecas ou intranormativas, quando a opção se dá por critérios presentes no interior da regra-matriz de incidência tributária ou extrínseca ou intranormativa, quando são escolhidos critérios externos a norma tributária *stricto sensu*.

22. Como adeptos da classificação intrínseca dos tributos aqueles que identificam a existência de duas ou três espécies tributárias, apontando como critérios identificadores somente aqueles verificados no interior da regra-matriz de incidência tributária, tais como hipótese de incidência e base de cálculo.

23. Os adeptos da classificação extrínseca ou internormativa admitem a existência de critérios outros, constitucionalmente previstos, para fins de classificação das espécies tributárias, que não aqueles presentes no interior da regra-matriz de incidência tributária, tais como destinação legal do produto arrecadado e restituibilidade do produto de arrecadação.

24. A Constituição determina que é da natureza dos impostos não terem suas receitas vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, ao passo que, ao dispor sobre as denominadas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como dos empréstimos compulsórios, não apenas vinculou a receita de sua arrecadação, como a tornou requisito essencial à sua instituição.

25. A partir desse dado jurídico, entendemos que a classificação intranormativa das espécies tributárias, que se utiliza somente de critérios presente na Regra-

Matriz de Incidência Tributária, aportando as contribuições e os empréstimos compulsórios como subespécie dos impostos ou taxas, não se sustentaria, a uma porque ignora critério classificatório imposto pela própria Constituição e a outra porque daria ensejo a considerar iguais dois institutos de natureza jurídica distinta.

26. O critério finalístico ora adotado não seria propriamente a “destinação legal” do produto de arrecadação, mas, sim, a “destinação abstrata” das receitas das tributárias. Isso porque entendemos que referido critério se refere tão somente a previsão hipotética de vinculação das receitas, necessariamente presente na lei que institui o tributo. Atentamos ao fato de que as previsões concretas de despesas públicas também decorrem de lei (ou seja, também se configurariam como “destinação legal”), mas não é um dado relevante para a classificação dos tributos.

27. Correta a aplicação do critério de restituibilidade do produto de arrecadação para a classificação das espécies tributárias, posto que, na dicção constitucional, referida característica (própria dos empréstimos compulsórios) não se compatibiliza com o caráter definitivo de arrecadação, própria dos demais tributos.

28. Entendemos que, para classificação das espécies tributárias, devem ser utilizados os critérios: Hipótese de incidência e base de cálculo, destinação legal do produto de arrecadação e previsão legal de restituibilidade da receita arrecadada, donde se verifica a existência de 05 (cinco) espécies tributárias, quais sejam: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.*

29. A espécie contribuição pode ser subclassificada segundo o critério de destinação específica do produto de sua arrecadação. Assim, as contribuições são divididas constitucionalmente pelos artigos 149 e 195 em quatro espécies: sociais, de intervenção no domínio econômico, corporativas e de iluminação pública.

30. As contribuições sociais subdividem-se em mais duas categorias: as genéricas (artigo 149, primeira parte, CF/88) e as destinadas a Seguridade Social (artigo 149, primeira parte c/c artigo 195, CF/88).

CAPÍTULO V – DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES E ORÇAMENTO FISCAL

31. A análise do orçamento nos permite identificar o procedimento através do qual ocorre a destinação concreta dos recursos provenientes das contribuições.

32. O orçamento é o instrumento de que dispõe o Poder Público para discriminar a origem e o montante dos recursos a serem obtidos em determinado período de tempo, bem como autorizar os dispêndios a serem efetuados.

33. No corpo da lei orçamentária vamos encontrar uma previsão concreta dos ingressos públicos, bem como uma autorização para eventuais despesas a serem praticadas pelo Poder Público. Nesse cenário, as normas introduzidas pelas leis orçamentárias encontram em seu antecedente um fato concreto, constituído num ingresso presumido, e, em seu conseqüente, consta uma relação jurídica,

submetida ao modal deôntico P (permitido). Trata-se, portanto, de uma norma geral e concreta.

34. O princípio da universalidade determina a inclusão na lei orçamentária da totalidade das receitas estimadas e a integralidade das despesas autorizadas. Referido princípio encontra-se imbricado na idéia de globalização orçamentária.

35. Pelo princípio da unidade, entendemos ser necessária a elaboração de um único orçamento, no sentido de unidade de orientação política.

36. Pelo princípio da exclusividade temos que a lei orçamentária anual não pode conter dispositivo estranho à previsão de receita e fixação da despesa, sendo vedadas as chamadas caudas orçamentárias, ou seja, a introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, como a instituição ou majoração de tributos.

37. Segundo o princípio da anualidade, os orçamentos deverão ser periódicos, compreendendo o período do exercício financeiro.

38. De acordo com o princípio da legalidade, os orçamentos só podem ser aprovados por lei, de iniciativa do Presidente da República, consubstanciadas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e nas Leis Orçamentárias Anuais.

39. O plano plurianual estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

40. A lei de diretrizes orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

41. A lei orçamentária anual compreende o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; 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.

42. Os créditos adicionais figuram como instrumentos adequados para retificação do orçamento.

43. As receitas advindas das contribuições corporativas estão excluídas do orçamento da União, bem como subtraídas da fiscalização do Tribunal de Contas ou outro órgão de controle da execução orçamentária.

44. As receitas advindas das contribuições sociais para a Seguridade Social devem constar no orçamento da seguridade social.

45. As receitas das contribuições sociais gerais podem fazer parte do orçamento fiscal, se relacionadas com a manutenção da atividade estatal no campo social ou

no orçamento da seguridade social, se destinados a atividades com ela relacionadas.

46. As contribuições interventivas constam do orçamento fiscal, vinculados à atividade, programa ou fundo destinado ao custeio do incentivo estatal a determinado ramo, objeto de intervenção.

47. Com relação às contribuições corporativas, suas receitas podem fazer parte do orçamento fiscal ou ir diretamente aos cofres dos órgãos e entidades competentes para sua arrecadação, conforme se verá no tópico seguinte.

48. Quanto às contribuições de iluminação pública, suas receitas devem fazer parte do orçamento municipal ou distrital, sendo diretamente direcionadas ao custeio e manutenção do serviço de iluminação pública.

49. Quanto às receitas das contribuições, as normas orçamentárias não encontram fundamento de validade diretamente da Constituição Federal, mas, sim, da norma instituidora das contribuições. Podemos dizer que a norma que institui as contribuições deve descrever todos os elementos da regra-matriz de incidência desse tributo, bem como prever, de forma geral e abstrata, qual o destino que seu produto de arrecadação terá. Já nas normas orçamentárias, há uma previsão concreta do montante a ser arrecadado a título de contribuições durante um exercício financeiro, juntamente com sua despesa correspondente.

CAPÍTULO VI – EFEITOS DO DESVIO DA DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES

50. As contribuições colhem sua validade na finalidade a que se destina, sendo vedada a desvinculação de suas receitas, mesmo que por emenda constitucional, sob pena de violar o Estado Democrático do Direito, bem como direitos e garantias do contribuinte e de toda coletividade.

51. As emendas constitucionais que instituíram a DRU padecem de vício de inconstitucionalidade, passível de declaração pelo Poder Judiciário, afetando diretamente a relação jurídica tributária, fazendo nascer para os contribuintes o direito de repetição de indébito das contribuições, durante o período de vigência dessa medida e no percentual nela estabelecido, independentemente do efetivo desvio do produto de arrecadação de suas finalidades primárias, pois a mera previsão constitucional já compromete a estrutura lógica da regra-matriz desses tributos.

52. A vinculação de receitas das contribuições é instituto presente na norma de competência das contribuições, sendo diretriz a ser observada pelo legislador ao instituir esse tributo, sob pena de invalidade. Essa é a característica que define a própria contribuição, é o seu fundamento de validade, razão pela qual entendemos que a previsão geral e abstrata do destino das receitas das contribuições é um dos efeitos mais importantes do regime jurídico desse tributo, sendo certo que qualquer irregularidade nesse sentido afetará diretamente a relação jurídica entre Fisco e contribuinte, fazendo nascer o direito a repetição de indébitos.

53. A previsão legal de destinação dos recursos das contribuições deve ser efetiva, ou seja, deve ser observada tanto pela lei orçamentária como os demais atos administrativos que importem na aplicação de recursos públicos. No entanto, a solução para eventuais irregularidades na lei orçamentária não é a restituição de valores pagos a título de contribuições, mas, sim, o reconhecimento da ilegalidade da lei concreta, com o reparo da distorção indicada, para fiel cumprimento da afetação das receitas, sem prejuízo da instauração de processos para apuração da responsabilidade política e funcional das autoridades competentes, com a imputação legal correspondente.

54. Eventual desvio de recursos por meio de atos administrativos não acarretará a invalidade das contribuições, não afetando a relação jurídica tributária. Referidas normas individuais e concretas não têm o condão de modificar o fundamento de validade dessas exações, qual seja a norma geral e abstrata instituidora do tributo ou regra-matriz de incidência tributária.

55. O controle judicial de emendas constitucionais que desvinculam parte ou toda receita advinda de contribuições, bem como das leis gerais e abstratas que ao instituírem esses tributos não determinam expressamente a afetação de suas receitas às finalidades constitucionais, pode ser feito por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, a ser proposta pelos legitimados constantes no artigo 103, da Constituição Federal.

56. A decisão, nesses casos, terá efeito vinculante e *erga omnes*, possibilitando, assim, a cessação da cobrança desses tributos, bem como a restituição dos

valores recolhidos indevidamente, através de apuração em ações judiciais próprias de cada contribuinte.

57. A violação perpetrada por meio de lei infraconstitucional instituidora de contribuição também poderá ser refutada de maneira difusa.

58. Com relação às emendas constitucionais, entendemos que, quanto à parte do dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que desvincula parte das receitas das contribuições ainda não instituídas, não caberá controle difuso. Já com relação à determinação de desvinculação do produto de arrecadação das contribuições já instituídas, tratando-se de caso de revogação, cabem os mesmos mecanismos processuais relativos às leis infraconstitucionais.

58. Quanto ao controle das leis orçamentárias e dos atos administrativos, por figurarem como normas concretas, não podem ser objeto de controle concentrado de constitucionalidade, salvo se relativos a atos normativos abstratos.

59. As normas contidas em leis orçamentárias e atos administrativos estão sujeitas ao controle pela via da ação popular, perpetrada por qualquer cidadão visando anular esse ato normativo lesivo ao patrimônio público ou à entidade de que o Estado participe.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 55:239-296, 1991.

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

AUSTIN, John Langshaw. *Quando dizer é fazer*. Palavras e Ação. Trad. Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

ÁVILA, Humberto. *As Contribuições no sistema tributário brasileiro*. In MACHADO. Hugo de Brito. *As Contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Brasileiro de Estudos tributários, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. At. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

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

BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Contribuições de Bakhtin às Teorias do Discurso*. In: Beth Brait (Org.) *Bakhtin: Dialogismo e Construção de Sentido*. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BORGES, José Souto Maior, *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANTO, Gilberto Ulhôa; Imunidade Tributária – Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão). *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 61: 17-39, 1993.

_____; SOUZA, Antônio Carlos Garcia; FONSECA, Marcelo Beltrão da. Contribuições Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico*. Direito, Economia, Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005a.

_____. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) Curso de Especialização em direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense: 2005b.

_____. Lançamento, presunções e ficções no Direito Tributário. *Caderno de Direito Tributário*: módulo 1. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente).

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB), *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 12, 1996.

_____. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

_____. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo. Editora Max Limonad, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 48:221-252, 1989.

_____. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 55:194-222, 1991.

_____. Contribuições Sociais. In; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, 14. ed., São Paulo: Editora Atlas AS, 2002.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugênia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: Liberdade de fumar. Privacidade. Estado. Direitos Humanos e outros temas*. Barueri-SP: Manole, 2007a.

_____. *Introdução ao Estudo do direito*. Técnica, Decisão, Dominação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007b.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FLUSSER, Vilem. *Língua e Realidade*. 2. ed. São Paulo: AnnaBlume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Contribuições Especiais. Natureza e Regime Jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos*

Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

GIORGI, Raffaele De. Luhmann e a teoria jurídica dos anos 70. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Direito, tempo e memória*. São Paulo: Quartier Latin: 2006.

GRECO, Marco Aurélio. A Destinação dos Recursos Decorrentes da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre Combustíveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 104, 2004.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 1998.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Contribuições no Direito Brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 47:189-202, 1989.

LUHMANN, NIKLAS. *Legitimação pelo Procedimento (Legitimation durch Verfahren)*. Trad. Maria da Conceição Corte Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

_____. *A realidade dos meios de comunicação*. Trad. Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus, 2005.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. Espécies Tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

OLIVEIRA, José Domingues de. Contribuições Sociais. Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 108, 2004.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____; HORVARTH, Estevão. *Manual de direito financeiro*, 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *As Contribuições no sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo; Fortaleza: Dialética, 2003.

ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri-SP: Editora Manole, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

_____. *Análise crítica das definições e classificações jurídicas como instrumentos para compreensão do direito*. Direito Global. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. *Lançamento tributário*, 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. (Coord.) Curso de Especialização em direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense: 2005.

_____. (Coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____; CANADO, Vanessa. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle de destinação. In: SANTI, Eurico

Marcos Diniz de (Coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SEARLE, J. R. *Expressão e Significado*. Estudo da teoria dos atos de fala. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA FILHO, Danilo Marcondes. Apresentação. In: AUSTIN, John Langshaw. *Quando dizer é fazer*. Palavras e Ação. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

_____. Desenvolvimentos Recentes na Teoria dos Atos de Fala. *Revista de Ciências Humanas*. 32. UTP, 2004.

TAVARES, André Ramos; SILVA, Guilherme Amorim Campos da. Extensão da Ação Popular enquanto direito político de berço constitucional elencado no título dos Direitos e Garantias Fundamentais dentro de um sistema de democracia participativa. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 3, n. 11, 106-122, abr./jun.1995.

TEUBNER, Gunther. *O Direito como Sistema Autopoiético*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*. 3. tir. Curitiba: Juruá, 2004. [1. ed., 2002].

_____. *A Prova no Directo Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Contribuições Sociais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 72, 1996.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo, 2000.

WIENER, Nobert. *Cibernética e Sociedade – o uso humano de seres humanos*. Trad. José Paulo Paes. São Paulo: Cultrix, s/d.