

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

**A CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO:
NATUREZA JURÍDICA E REGRA-MATRIZ DE
INCIDÊNCIA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário), no Curso de Pós-Graduação em Direito/Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

Orientação: Professor Dr. Marçal Justen Filho

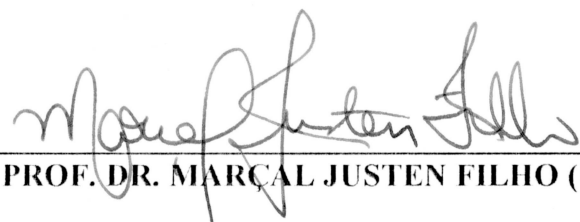
**Curitiba
Junho - 1999**

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

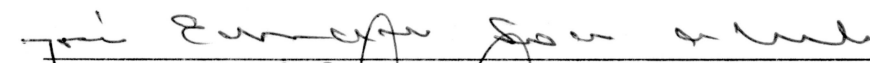
**A CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO:
NATUREZA JURÍDICA E REGRA-MATRIZ DE
INCIDÊNCIA**

**Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção
do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito da
Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná,
pela Comissão formada pelos professores:**

Orientador:



PROF. DR. MARÇAL JUSTEN FILHO (UFPR)



PROF. DR. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (PUC/SP)



PROF.^a DR.^a BETINA TREIGER GRUBENMACHER (UFPR)

Curitiba, 25 de junho de 1999

O espírito parece-me feito de modo a não poder ser incoerente com ele mesmo.

Paul Valéry (Monsieur Teste)

A meus pais, Diva e Félix,

À Karla, querida esposa e
atenciosa companheira nesta
longa empreitada.

AGRADECIMENTOS

Porque tudo é autobiografia, que a vida de cada um de nós a estamos contando em tudo quanto fazemos e dizemos^{*}, devemos expressar nossa sincera gratidão aos Professores José Roberto Vieira, Marçal Justen Filho, Jacinto Nelson de Miranda Coutinho, Luis Edson Fachin e Clèmerson Merlin Clève, pelos incentivos e apoios necessários para a realização deste trabalho.

Não nos esquecemos, também, dos nossos ex-colegas de trabalho (*Ernst & Young-Ctba*) Toshio, Djalma Christiano, Cristina, Flávio, Maurício e Emerson, que, acompanhando o dia a dia na elaboração deste trabalho, viram-se compelidos a se sacrificarem nos seus afazeres profissionais.

À Lotte Fischer, João e Denise Campos Fischer, Roberto Brzezinski Neto, Fernando Muniz Santos e Peter Ruiz. Todos sabem a importância da sua participação.

À Jussara, Sandra, Laura, Fátima e todas as demais funcionárias da Coordenação da Pós-Graduação em Direito/UFPR, pelo tratamento sempre atencioso e cordial.

^{*} SARAMAGO, José. Cadernos de Lanzarote. São Paulo : Companhia das Letras. 1997. p. 9.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I: CAMINHO EPISTEMOLÓGICO.....	p. 01
1. Palavras Iniciais.....	p. 01
2. Empiristas e Idealistas.....	p. 10
3. A Construção do Fenômeno Jurídico.....	p. 14
4. O Direito Construído pela Linguagem.....	p. 25
5. Síntese.....	p. 29
CAPÍTULO II: A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	p. 31
1. A Natureza da Norma Jurídica.....	p. 31
2. Norma jurídica e Texto Legal.....	p. 40
3. A Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	p. 47
3.a) A Glorificação do Fato Gerador.....	p. 47
3.b) O pensamento de Paulo Barros Carvalho.....	p. 49
3.c) Colaborações Posteriores.....	p. 55
3.d) Questões Terminológicas.....	p. 58
3.e) Entendimento Adotado.....	p. 61
4. Síntese.....	p. 71
CAPÍTULO III: OS TRIBUTOS E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	p. 74
1. Um Conceito de Tributo.....	p. 74
2. Os tributos em Espécie.....	p. 88
2.a) Considerações Preliminares.....	p. 88
2.b) Classificando os Tributos: vinculados e não-vinculados.....	p. 92
2.c) As taxas, a Contribuições de Melhoria e os Impostos.....	p. 113
2.d) Os Empréstimos Compulsórios.....	p. 120
3. As Contribuições Especiais.....	p. 127
4. Síntese.....	p. 154
CAPÍTULO IV: NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO.....	p. 158
1. Observações Preliminares.....	p. 158
2. Evolução Normativa: <i>Arrumando a Casa</i>	p. 160
2.a) Período anterior à Constituição de 1988.....	p. 160
2.b) Período posterior à Constituição de 1988.....	p. 167

3. Natureza Jurídica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO.....	p. 183
4. A CONTRIBUIÇÃO AO PIS: sua lei de regência e sua compatibilidade com a Constituição de 1988.....	p. 194
4.a) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e sua nova designação perante a Constituição de 1988.....	p. 194
4.b) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a sua convivência com a COFINS.....	p. 199
4.c) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e o Princípio da Igualdade.....	p. 209
4.d) A Lei Complementar nº 07/70 X Medidas Provisórias e Leis de Conversão.....	p. 230
4.e) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a natureza jurídica da Lei Complementar nº 07/70.....	p. 236
5. Síntese.....	p. 261
CAPÍTULO V: A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO.....	p. 266
1. Considerações Iniciais.....	p. 266
2. A Hipótese Tributária.....	p. 270
2.a) Critério Material.....	p. 270
2.b) Critério Temporal.....	p. 297
2.c) Critério Espacial.....	p. 301
3. O Mandamento.....	p. 302
3.a) Considerações Preliminares.....	p. 302
3.b) Sujeito Ativo.....	p. 305
3.c) Sujeito Passivo.....	p. 316
3.d) Base de Cálculo.....	p. 327
3.e) Alíquota.....	p. 348
3.f) Prazo e Local de Pagamento.....	p. 354
3.g) Semestralidade: Base de Cálculo ou Prazo de Pagamento ?.....	p. 362
4. Síntese.....	p. 364
CONCLUSÕES.....	p. 369
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	p. 382

RESUMO

A presente dissertação, como o seu título indica, tem por objetivo analisar a natureza jurídica e a regra-matriz de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO.

Com a Constituição de 1988, verificou-se que, tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátria, têm sustentado que as Contribuições, de um modo geral, possuem natureza tributária; entendimento este que, a princípio, se aplicaria à Contribuição, aqui, analisada.

No entanto, porque ainda existem autores que defendem posição contrária a esta, procurou-se, neste trabalho, deixar de lado qualquer idéia pré-concebida e, assim, buscar uma conclusão segura a respeito dessa questão.

Para se alcançar tal objetivo, foi necessário analisar outros tópicos, como a compatibilidade da CONTRIBUIÇÃO AO PIS com a Constituição de 1988, a sua convivência com a COFINS, a natureza jurídica da lei que a instituiu e qual a lei que, de modo válido, a regula atualmente.

Ultrapassado isso, pode-se caminhar rumo à análise da regra-matriz de incidência desse tributo, baseando-se de modo preponderante nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO.

CAPÍTULO I:

CAMINHO EPISTEMOLÓGICO

1. Palavras Iniciais

Na presente dissertação será analisada a estrutura lógica da **regra-matriz de incidência** da CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO, bem como a sua natureza jurídica. Tal objetivo, todavia, não poderá ser alcançado a contento, se alguns pontos de partida não forem esclarecidos.

A ciência do direito tributário, no Brasil, pode-se afirmar com certeza, encontrou seu **divisor de águas** na obra **Teoria Geral do Direito Tributário**¹, de ALFREDO AUGUSTO BECKER (1928-1992), porquanto a mesma representou verdadeira revolução teórica.

Não que as investidas desse falecido jurista gaúcho contra os vários equívocos cometidos pela doutrina tivessem sido acolhidas integralmente. Pelo contrário, inicialmente, essa sua obra amargou um profundo silêncio no universo jurídico da época, a ponto de BECKER deixar de lado qualquer preocupação acadêmica com o direito e passar a tratá-lo somente em termos

¹ 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

profissionais. Esse silêncio mostra-se, no entanto, compreensível, na medida em que refletiu o real estado de choque que a **Teoria Geral do Direito Tributário** provocou nas estruturas do discurso tributário.

Realmente, a intenção de BECKER era fazer com que os tributaristas estudassem mais o Direito que o Tributário. Queria, assim, "*...desenvolver os dotes jurídicos do leitor, de modo a conferir-lhe aquela sensibilidade específica: a atitude mental jurídica tributária que lhe será útil para manejar - em qualquer tempo e lugar - o Direito Tributário*"².

Diante da balbúrdia teórica então existente, BECKER **diagnosticou a atitude mental** dos que estudavam o direito tributário e alertou para o fato de que este ramo do direito ainda se encontrava em seus rudimentos. É que, para ele, muitas obras dedicadas à tributação não passavam de "*...coletâneas de leis fiscais singelamente comentadas à base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação cientificamente jurídica...*"³, onde imperava uma inaceitável falta de distinção entre o Direito Tributário e a Ciência das Finanças Públicas, que acabava por retirar da regra de direito tributário a sua essência: a juridicidade.

² Ibidem, p. 14.

³ Ibidem, p. 04-05.

Por outro lado, não se pode entender que, em virtude de divergências ideológicas, um Estado de cariz autoritário não tenha um ordenamento jurídico o qual se possa chamar de Direito. Ora, dizia BECKER, este não pode ser confundido com a Justiça⁴, pois qualquer Estado, justo ou injusto, sempre terá a regra jurídica como seu instrumento e “*A justiça da regra jurídica não lhe aumenta, nem lhe diminui a validade*”⁵. Por conta disto, ao cientista do direito cabe apenas analisar a estrutura lógica e a atuação dinâmica da regra jurídica, sendo que ao filósofo, sim, incumbe o estudo de problemas referentes à Justiça da regra.

Muitos estudiosos não hesitariam em tecer severas críticas a essa linha de raciocínio. Mesmo assim, porém, não se pode esquecer de vislumbrar a enorme e primordial importância que teve o pensamento de BECKER para o desenvolvimento da ciência do direito tributário no Brasil, pois, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, ele “*Levantou problemas epistemológicos de extraordinária importância e estimulou a reflexão jurídica sobre as categorias básicas do Direito*”⁶.

Conscientes disso, não se quer valer, aqui, de ensinamentos trazidos à luz em um contexto jurídico, social e histórico diverso do que se apresenta

⁴ “*A Justiça nada tem de haver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente objeto da Filosofia do Direito...*” (Ibidem, p. 18).

⁵ Ibidem, p. 79.

⁶ *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo : Saraiva, 1995, p. 327.

atualmente, para, deitando-se críticas meramente oportunistas, tentar lançar a **Teoria Geral do Direito Tributário** ao rol das obras menores !!! É, pois, de certo modo, comum encontrar-se livros que, a pretexto de trazerem profundas alterações ao modo de pensar o Direito, tentam espicaçar construções doutrinárias sérias e respeitáveis, apenas para, em verdade, chamarem a atenção dos holofotes da vaidade. E não é necessário pensar muito tempo para encontrar em KELSEN uma vítima típica dessa espécie de comportamento.

Por outro lado, não significa isso que fazer ciência é repetir o que até agora tem sido escrito. Ao contrário, a existência de inúmeras teorias nos quadrantes do Direito, demonstra o quão necessário se faz buscar novas alternativas e caminhos para uma melhor compreensão do fenômeno jurídico.

Toma-se, por isto, certa liberdade para, partindo da inestimável contribuição oferecida por BECKER, ousar apresentar uma pequena discordância quanto ao modo como se tem procurado encarar o Direito atualmente e, em especial, o Direito Tributário.

É que, com a descoberta do pensamento de BECKER, desenvolveu-se de modo firme no Direito Tributário a idéia de que o operador jurídico nada mais deve fazer senão apenas descrevê-lo. O Direito Positivo é, então, visto como um **dado**, que o jurista, tal como uma **câmara fotográfica**, deve captar

em sua integridade. Isto é, o conhecimento jurídico parte do objeto para o sujeito.

Assim é que, à **ciência do direito tributário** foi conferida uma **função** eminentemente **descritiva** do Direito Posto, diferenciando-se deste que tem uma **função prescritiva**: existe para regular as condutas humanas em sua intersubjetividade. Sobre isto, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES diz que “...o pensamento jurídico contemporâneo está em geral de acordo quanto à atribuição de função descritiva às proposições doutrinárias. O conteúdo-de-descritividade da proposição doutrinária persiste inquestionado na linguagem cotidiana da ciência jurídica”⁷.

Mas, dissentindo desse modo de pensar o Direito, SOUTO MAIOR passou a postular que a citada **função descritiva** deve ser entendida em uma acepção mais ampla, para que não seja confundida com a mera transcrição dos textos normativos. Para ele, a ciência não deve apenas **descrever** os fenômenos, mas, principalmente, **explicá-los**. Trata-se de impedir que a mesma sofra uma redução indevida na sua órbita de investigação, razão pela qual se faz necessário ver “...a explicatividade como um atributo das

⁷ O direito como fenômeno linguístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. In: *Anuário do Mestrado em Direito da Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco*. Recife, nº 04, p. 11, jan./dez. 1988.

*proposições descritivas da ordem jurídica, sem sacrificar-se o rigor da exposição científica*⁸.

É que a noção de **explicar**, continua SOUTO MAIOR, é mais profunda que a de **descrever**. Ela significaria "...despregar, desdobrar, desenvolver, justificar, interpretar, expor, comentar, explanar. E também esclarecer o que não estava claro, isto é, o oculto, aclará-lo, elucidá-lo"⁹. Já a noção de descrever "...é, digamos: trivial: expor narrar, referir com certo desenvolvimento, delinear, etc"¹⁰, motivo pelo qual não pode ser aceita.

Neste particular, merece aplausos esse ilustre jurista pernambucano. Ater-se a uma idéia de, pura e simples, **descrição** parece restringir em muito o papel do operador jurídico no processo de elaboração do conhecimento. Porém, ousa-se ir um pouco adiante e sustentar que a mencionada **função explicativa** continua a conferir muita importância a somente um dos pólos da relação de conhecimento, o objeto, esquecendo-se, o que diria AGOSTINHO MARQUES NETO, a "...lição dialética de que é no processo relacional entre sujeito e objeto que o conhecimento se constrói"¹¹.

⁸ Ibidem, p. 13.

⁹ Ibidem, p. 14.

¹⁰ Ibidem, p. 15.

¹¹ *Introdução ao estudo do direito: conceito, objeto, método*. Rio de Janeiro : Forense. 1990, p. 116.

Não se pretende, com isso, porém, criticar o Direito enquanto Direito Positivo. A preocupação que permeia este trabalho e se manifesta nesta introdução gira em torno basicamente do papel do operador jurídico na elaboração do processo de conhecimento. Há uma necessidade imperiosa de que o operador jurídico esteja consciente dos efeitos dos seus trabalhos no contexto social em que são produzidos e de que, apesar de sempre buscar a neutralidade e a objetividade, tais atributos não lhe são inerentes. Ou seja, que saiba o quanto representam as inúmeras doutrinas que conhece e desenvolve, sem se portar como se fosse um **nefelibata**, na feliz expressão de ROBERTO LYRA FILHO¹².

Salienta-se, desde já, que não se quer atribuir tal característica a autores como BECKER e SOUTO MAIOR. Não. Intenta-se, apenas, alertar para o fato de que o operador jurídico exerce uma função muito importante na produção do conhecimento, pois ele não é mero espectador do mundo.

E disto ele deve estar consciente para conseguir enxergar que não existe “a” ciência do direito, mas, sim, “várias” ciências do direito, cada uma delas analisando-o em uma determinada dimensão: “*A expressão ciência jurídica pode ser utilizada em sentido amplo e em sentido estrito*”, diz LUIZ

¹² *Por que estudar direito, hoje ?* Brasília : Edições Nair, Ltda. 1984, p. 24.

FERNANDO COELHO. *"Strictu sensu ela designa somente a Jurisprudência; lato sensu, qualquer ciência que se ocupe do direito"*¹³.

Por outro lado, ele deve abandonar a idéia de que o direito seja, por natureza, reduzido à lei, pois, tal visão, decorre, em última instância, muito mais da imposição de uma determinada classe política do que de um "achado" científico por parte dos juristas. É dizer, não foram esses que, tocando o âmago do fenômeno jurídico, descobriram que o mesmo não poderia ser outra coisa que não um conjunto de normas impostas pelo Estado.

Sobre isto, vale a pena furta a palavra de ROBERTO LYRA FILHO, que, explicando, como poucos, a passagem do paradigma do "direito natural racional" para o "direito positivo", lecionava - em tom até um pouco irônico - que *"A contestação burguesa da ordem aristocrático-feudal, internamente, assim como do sistema internacional montado, recorreu, então, à forma de direito natural, que denominamos antropológico, isto é, do homem, que extraía os princípios supremos de sua própria razão, de sua inteligência. (...) Está visto que, chegando ao poder, a burguesia, como já acentuamos, descartou o seu iurisnaturalismo, passando a defender a tese positivista: já*

¹³ *Teoria da ciência do direito*. São Paulo : Saraiva, 1974. p. 19.

*tinha conquistado a máquina de fazer leis e por que, então, apelar para um Direito Superior? Bastava a ordem estabelecida"*¹⁴.

Igualmente, já se vê que, no direito, a consciência de uma "verdade científica única e universal" deve ser abandonada. Tantas foram e são as posições que, ao longo da história, surgiram para explicar o fenômeno jurídico que força é concluir pela impossibilidade de alcançar-se uma única resposta válida¹⁵; ainda mais quando esta "verdade científica" é já relativa porque depende em muito da sua aceitação por uma determinada "comunidade científica"¹⁶.

Mas, a referida preocupação com o papel do operador jurídico frente ao seu objeto de análise, o Direito, leva, por evidência, à tentativa de compreender a questão da *origem do conhecimento jurídico*, questão essa que, no pensamento filosófico, assim foi posta por JOHANNES HESSEN:

*"A consciência cognoscente apoia-se de preferência, ou mesmo exclusivamente, na experiência ou no pensamento? De qual das duas fontes de conhecimento tira ela os seus conteúdos? Onde reside a origem do conhecimento?"*¹⁷.

¹⁴ *O que é direito?* São Paulo : Nova Cultura-Editora Brasiliense, 1985, p. 57-8.

¹⁵ AGUILLAR, Fernando Herren. *Metodologia da ciência do direito*. São Paulo : Max Limonad, 1996, p. 21-2.

¹⁶ Esta idéia é retirada da noção de "paradigma", proposta por **Thomas Kuhn**. Sobre isto, **José Eduardo Faria** diz que "*Um paradigma implica uma teoria básica, uma tradição científica e algumas aplicações exemplares, que são aceitas pelos cientistas ao ponto de suspenderem o esforço crítico de discussão de seus pressupostos e de suas possíveis alternativas substitutivas*" (A noção de paradigma na ciência do direito: notas para uma crítica ao idealismo jurídico. In: FARIA, José Eduardo [Org.]. *A crise do direito numa sociedade em mudança*. Brasília : Editora UnB, 1988, p. 21).

¹⁷ *Teoria do conhecimento*. Trad. Antônio Correia, 6ª ed. Coimbra : Armênio Armado, 1973, p. 59. Diz **Luiz Fernando Coêlho** que "*Uma das primeiras controvérsias do pensamento filosófico radica justamente na relação que se estabelece entre esses fatores, sustentando-se, ora a prevalência da parte*

2. Empiristas e Idealistas

Trata-se, é bem dizer, de uma questão de fundo para a atividade científica. O ser humano, no contato com o mundo, por motivações várias, tende a conhecê-lo para além das meras percepções. Nessas, reconheça-se, já existe um *quantum* de conhecimento¹⁸, mas que não o satisfaz integralmente; é imperioso, portanto, desvendar o mundo e conquistá-lo em suas várias manifestações.

O direito, não importa o significado que se lhe dê, é um fenômeno social e com o qual o ser humano sempre conviveu e procurou conhecer. Ao longo da história do pensamento jurídico, vários foram aqueles que tentaram explicá-lo. No entanto, dificilmente escapou-se do binômio *jusnaturalismo-positivismo*.

Ciente dessas questões, AGOSTINHO RAMALHO MARQUES NETO procurou empreender uma classificação entre as várias correntes jurídicas,

objecti, ora a da parte subjecti, segundo o ponto de vista de cada uma das diferentes teorias gnoseológicas" (Teoria crítica do direito. Curitiba : HDV, 1987. p. 32. Também, Teoria da ciência do direito. Op. cit., p. 14).

¹⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 12. p. 42.

para posicioná-las quanto à origem do conhecimento. E, assim, separou-as em duas grandes vertentes: o **idealismo** e o **racionalismo**¹⁹.

Com os **idealistas** identificou, por exemplo, o **jusnaturalismo**, o **criticismo kantiano**, o **idealismo hegeliano** e o **idealismo jurídico contemporâneo**, e, na **corrente empirista**, a **escola da exegese**, a **escola histórica**, o **sociologismo jurídico**, o **dogmatismo normativista de Kelsen** e o **egologismo existencial de Cossio**. É que, para todas essas escolas do pensamento jurídico, o conhecimento estaria tão-somente no **sujeito**, sendo o **objeto real** mera referência, quando não era ignorado totalmente.

Os primeiros **jusnaturalistas** (GROTIUS, PUFENDORF, THOMASIIUS E LEIBNIZ) sempre foram fiéis "*...ao seu pressuposto apriorístico: há uma lei natural, eterna e imutável, que se traduz na existência de um universo já legislado; essa lei pode ser um reflexo da inteligência divina, ou resultar da ordem natural das coisas, ou da consciência do homem, ou de seu instituto social. Em qualquer caso, é através da razão que podemos compreendê-la e por ela pautar nossas ações*"²⁰.

Para o **criticismo kantiano**, muito embora o filósofo de Königsberg tenha sido um dos primeiros pensadores a tentar superar o confronto entre o

¹⁹ Introdução ao estudo do direito. *Op. cit.*.

²⁰ *Ibidem.* p. 104.

empirismo e o idealismo - o que ficaria conhecido por **revolução copernicana**²¹ - manteve-se o vetor epistemológico partindo do sujeito para o objeto, sobretudo porque a razão antecederia lógica, mas não cronologicamente a experiência sensível²².

No **idealismo jurídico contemporâneo**, encabeçado por autores que tentaram uma retomada do jusnaturalismo (dentre eles, RUDOLF STAMMLER, com a sua **Teoria do Direito Natural de Conteúdo Variável**; GUSTAV RADBRUCH, com o seu **Relativismo Jurídico**; LUIS RECASENS SICHES, com o seu **Raciovitalismo Jurídico** e, dentre outros, GIORGIO DEL VECCHIO e o seu **Jusnaturalismo Formal**), era "*...comum a proposição de determinados princípios jurídicos mais ou menos desvinculados das condições espaço-temporais em que se desenvolve o Direito*"²³, de tal sorte que, com isso, os seus seguidores não se afastavam da idéia de que o conhecimento está no sujeito e não no objeto.

Para os **empiristas**, por outro lado, o conhecimento jurídico seria uma **mera apreensão do objeto pelo sujeito, que funcionaria tal qual uma**

²¹ Assinala **Luiz Fernando Coelho** que "*Kant realizou autêntica revolução copernicana ao inverter a ordem de prevalência dos elementos do conhecimento. Assim, ao invés de o espírito receber as formas dos objetos, o que parecia tão óbvio quanto o fato de o sol e as estrelas girarem em torno da terra, o próprio espírito seria dotado de função ativa e constitutiva em relação aos objetos exteriores, vale dizer, estes assumiram as formas estabelecidas a priori no espírito*" (Teoria da ciência do direito. *Op. cit.*, p. 13).

²² NETO. Agostinho Ramalho Marques. Introdução ao estudo do direito. *Op. cit.*, p. 07.

câmara fotográfica a registrar o Direito como apresentado. Isto é, o **vetor epistemológico** partiria do objeto (a norma jurídica) para o sujeito (o jurista), caracterizando-se por adotar "...*uma atitude metafísica diante do processo cognitivo*"²⁴.

A **Escola da Exegese** estaria inserta no empirismo, porque, para os seus defensores, o fundamento por excelência do Direito eram as leis emanadas do Estado; e à ciência jurídica caberia uma mera análise metódica dos textos em seus aspectos gramaticais, lógico e sistemático. Caracterizava-se, assim, por um acentuado formalismo dogmático, na medida em que considerava a norma como algo *dado*: "*Toda a atenção da Escola da Exegese se volta, portanto, para a lei e sobretudo para a sua interpretação, que deve atingir-lhe o espírito, mas sem qualquer acréscimo e, muito menos, crítica ao nela já declarado, recorrendo-se, em caso de lacuna à intenção do legislador*"²⁵.

Mesmo que em contraposição à Escola da Exegese, a **Escola Histórica** (SAVIGNY), ao ver o direito como expressão do **espírito do povo**, encarava-o, também, como um *dado*²⁶.

²³ Ibidem, p. 109.

²⁴ Ibidem, p. 116.

²⁵ Ibidem, p. 117.

²⁶ Ibidem, p. 118-20.

Encaixa-se, ainda, no empirismo, o **dogmatismo normativista** de HANS KELSEN, que levando às últimas instâncias o normativismo da Escola da Exegese, preocupou-se principalmente em elaborar uma ciência pura do direito, sem qualquer contaminação ideológica, política e econômica, para assim dar-lhe verdadeiro foro de cientificidade, com vistas à objetividade.

Igualmente o pensamento de CARLOS COSSIO (o **Egologismo Existencial**) - para quem o fundamento do direito encontrava-se na conduta humana, em sua intersubjetividade, relacionando-se com um valor bilateral e sendo conceitualmente interpretada em uma norma²⁷ – é trazido por AGOSTINHO para o empirismo, porquanto, mesmo tentando superar o formalismo kelseniano, restringiu “...o conhecimento jurídico à compreensão dessa conduta”²⁸.

3. A Construção do Fenômeno Jurídico

Após essa pequena exposição, nota-se o quão importante e complexa tem-se mostrado a questão da origem do conhecimento. Adverte-se, também, que o trabalho de AGOSTINHO RAMALHO, apesar da sua excelência, pode levar à incompreensão dos seus leitores, porque realizou uma forte redução das mais variadas escolas do pensamento jurídico - muitas delas

²⁷ Ibidem. p. 131.

²⁸ Ibidem. p. 132-3.

contrastantes entre si - a tão somente dois modos de pensar o conhecimento do direito. Com isso, também, deixou de lado significativas contribuições que as mesmas trouxeram para a ciência do direito, para, centrando-se em apenas um ponto, lançar críticas tanto às idealistas, que deixaram de lado o objeto, como também às empiristas, por privilegiarem este.

Um corte desta proporção, então, será sempre passível de críticas. No entanto, toma-se como muito salutar a iniciativa desse autor, uma vez que procurou apresentar um modelo que superasse o **binômio empirismo-idealismo**. Propôs, assim, com apoio no pensamento de GASTON BACHELARD, o que chamou de **Epistemologia Dialética**, a partir da qual não se daria importância somente a um dos pólos da relação cognitiva (sujeito-objeto), mas, antes, à relação como um todo:

*“A metafísica de todos esses posicionamentos consiste precisamente no fato de eles isolarem os termos da relação cognitiva, dando prioridade seja ao sujeito, seja ao objeto, e conseqüentemente desvirtuando a compreensão do processo de elaboração do conhecimento, a qual só pode ser eficaz se localizada **dentro** da relação que se opera entre esses termos”²⁹.*

Para tanto, partiu da distinção entre **objeto real e objeto de conhecimento**, distinção esta que não coincide com aquela levada a efeito por KANT entre **númeno e fenômeno**³⁰. É que ambos, nos dizeres de

²⁹ Ibidem, p. 139.

³⁰ Para o filósofo de Königsberg, o **númeno** seria a "coisa-em-si", enquanto que o **fenômeno** seria a sua manifestação para o sujeito, sendo que este somente conseguiria conhecer o segundo, mas nunca o primeiro. Sobre isto: REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. *História da filosofia: do Humanismo a Kant*. São Paulo : Paulinas, 1990. v. II, p. 892 e ss..

AGOSTINHO MARQUES NETO, apresentam-se aqui como o **objeto real** (a coisa existente, independentemente do pensamento do sujeito cognoscente³¹), o qual, entretanto, nunca é captado em sua integridade, seja em sua essência, seja em suas manifestações. Daí porque se diz que o **objeto real** é muito mais um referencial do **objeto de conhecimento**. "Na verdade", continua o professor maranhense, "*é para o real que, em última instância, se dirigem as teorias científicas*"³².

Por sua vez, o **objeto de conhecimento** é aquele construído pelo sujeito ao tentar retificar os conhecimentos anteriores. **É ele o verdadeiro objeto científico**. Trata-se de um **objeto conceptual**, que, nas palavras de CARLOS HENRIQUE DE ESCOBAR, "*...se distingue taxativamente de todo e qualquer objeto real*"³³, pois "*O objeto de uma ciência não pode ser confundido com a região do real a que se refere esta ciência; a física não tem por objeto de conhecimento 'a natureza', nem tampouco O Capital se confunde com a história empírica do capitalismo inglês do século XIX*"³⁴.

Desse modo, o cientista, em que pese sempre ter como referência o objeto real (o ordenamento jurídico, por exemplo), jamais consegue captá-lo em estado puro, uma vez que, além de estar envolto por fenômenos outros,

³¹ Introdução ao Estudo do Direito. *Op. cit.*, p. 10.

³² *Ibidem*, p. 36.

³³ *As ciências e a filosofia*. Rio de Janeiro : Imago Editora Ltda. 1975. p. 53.

³⁴ *Ibidem*, p. 54.

de variada natureza, o seu conhecimento é precedido por conhecimentos anteriores, já consolidados, sendo impossível partir do *nada*.

Aliás, esse é um dos **obstáculos pedagógicos**, contra o qual sempre se ergueu BACHELARD, para dizer, severamente, que o espírito não é similar a uma aula, que, quando falho, pode ser reconstruído pela simples repetição da lição. Não se trata, alertava ele, "*...de adquirir uma cultura experimental, mas sim de mudar de cultura experimental*"³⁵.

A **Epistemologia Dialética**, apoiando-se, então, no pensamento desse filósofo, para sustentar que, no processo de conhecimento científico, o importante está na relação **sujeito x objeto**, serve como excelente instrumento para questionar vários pontos até hoje mistificados pelos cientistas do direito, como a objetividade, a neutralidade e a universalidade do saber jurídico.

Não se trata, todavia, de pura e simples crítica. Deveras, a ciência exige sempre uma constante renovação dos seus postulados, uma vez que não pode conviver, sob hipótese alguma, com dogmas³⁶. Por isso, procura-se, aqui, ver o conhecimento não mais no sujeito ou no objeto, somente. Ele, ao

³⁵ *A formação do espírito científico: contribuição para uma psicanálise do conhecimento*. Trad. Estela dos Santos Abreu, Rio de Janeiro : Contraponto, 1996, p. 23.

³⁶ É de se trazer à tona a lição sempre rica de **Karl Popper**, para quem "*...o jogo da ciência é, em princípio, interminável. Quem decide, um dia, que os enunciados científicos não mais exigem prova, e*

contrário, porque um produto histórico e social, é visto, antes, como uma perpétua interação de ambos.

Assim, do mesmo modo que o **objeto real** nunca é alcançado pela ciência, o **objeto de conhecimento**, também, não é um dado *a priori*, do qual se pode extrair a sua essência ou as suas manifestações. **Ele é uma construção**; construção esta que **(i)** nunca é elaborada a partir de uma *estaca zero*, **(ii)** sempre caminha contra o conhecimento comum (o senso comum) e também contra o conhecimento científico anterior³⁷, para, retificando-lhe os erros, **(iii)** buscar uma maior aproximação em relação ao **objeto real**.

Sobre isso, MICHEL MIALLE observou que:

“A definição do objeto de estudo é sempre o resultado de um trabalho teórico e não de uma constatação empírica. Os trabalhos de G. Bachelard mostraram suficientemente como o “real construído” não era uma simples leitura do real que se imprimiria na consciência científica. (...) Este conselho metodológico é respeitado há tempos pelos sociólogos, historiadores ou psicólogos, depois dos físicos ou químicos, que sabem que a ciência não é descrição de um objeto mas construção deste objeto”. E “...o direito não poderia escapar a esta lei da construção científica”³⁸.

podem ser vistos como definitivamente verificados, retira-se do jogo” (Apud NETO, Agostinho Ramalho Marques. Introdução ao Estudo do Direito. Op. cit., p. 37).

³⁷ Sobre isto: REALE, Giovane; ANTISERI. Dario. História da filosofia. *Op. cit.*, v. III. p. 1013.

³⁸ Reflexão crítica sobre o conhecimento jurídico: possibilidades e limites. In: PLASTINO. Carlos Alberto (Org.). *Crítica do direito e do estado*. São Paulo : ed. Graal, p. 42.

Acredita-se, no entanto, que muitos na academia jurídica ficariam estarecidos ao saber que não só é impossível descrever/explicar o ordenamento jurídico enquanto tal, puro, como que, ao tentar fazê-lo, estariam construindo uma outra realidade (a realidade jurídica), que, apesar de ter aquele como sistema de referência (objeto real), com ele teria uma identificação meramente aproximativa e, portanto, jamais absoluta. Ou seja, **tem-se a realidade científica (a jurídica, por exemplo) como uma realidade de segunda ordem** (tomando-se de empréstimo a idéia de JOÃO-FRANCISCO DUARTE JR.)³⁹.

Sustentar isto, todavia, não implica concluir que o cientista do direito tem por objeto algo diverso da norma jurídica⁴⁰ ou que ele é livre para bem dizer o que o direito é. Não. Evidente que muitos colocam o jurista como se fosse um cientista social em sentido amplo, a quem caberia o estudo de todos os fenômenos sociais (provocando uma espécie de *sincretismo metodológico*, de todo inaceitável). Mas, quando se fala que **o direito só existe enquanto objeto construído** e que, portanto, o operador jurídico, ao descrever o conjunto de textos legais, está, para além disto, construindo normas jurídicas, quer-se reconhecer que ele não é mero espectador do mundo, mas, sim, o seu próprio edificador. É o que ensina CLÈMERSON MERLIN CLÈVE: "...o

³⁹ *O que é realidade ?* São Paulo : Brasiliense, 1984, p. 94.

⁴⁰ Uma pequena observação aqui se faz necessária: quando se diz que o direito é norma não se está identificando-o com apenas *uma norma*.

jurista inevitavelmente participa do processo de criação do direito. Quando ele apreende o direito, ele o faz deste ou daquele modo"⁴¹.

Alguns mais céticos, no entanto, poderiam questionar tais considerações, aludindo ao fato de que, mesmo sem a presença do sujeito cognoscente, as normas jurídicas continuariam a existir, assim como todas as demais coisas do mundo. É verdade - responder-se-ia em um primeiro momento – todavia, sem aquele, elas não passariam de meros amontoados de coisas sem sentido algum.

Em outras palavras, as normas jurídicas para serem consideradas enquanto tais e, ainda, enquanto materializações do direito contemporâneo, necessitam que assim sejam entendidas. Necessitam que alguém diga: "*o direito é, hoje, um conjunto de normas impostas pelo Estado em um determinado tempo e espaço, para regular condutas intersubjetivas*".

E se assertivas como esta são de fácil comprovação nos demais campos científicos⁴², na plataforma jurídica não poderia ser diferente.

⁴¹ A teoria constitucional e o direito alternativo: para uma dogmática constitucional emancipatória. In: *Direito alternativo: seminário nacional sobre o uso alternativo do direito*. Rio de Janeiro : Instituto dos Advogados Brasileiros, Junho/93, p. 50.

⁴² Veja-se, por exemplo, a implicação da **revolução copernicana**, levada a efeito por **Niklas Koppernik (Copérnico)**, ao situar o Sol e não a Terra no centro do mundo e que era esta que girava em torno daquele e não o contrário. Sobre a importância disto. REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. História da filosofia. *Op. cit.*, v. II. p. 212 e ss.

A Constituição de 1988 estabeleceu, em homenagem ao princípio federativo, a favor de todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) uma certa parcela de competência tributária, que nada mais é do que uma autorização constitucional para se criar tributos.

Portanto, fácil de compreender a assertiva segunda a qual o Sistema Tributário brasileiro está calcado no conceito de tributo. Com isso, faz-se mais do que necessário analisar rigorosamente este instituto.

E vários foram os juristas que se propuseram a descrever todas as suas características, pensando alguns que não poderia haver polêmica sobre tal assunto. Ora, a Constituição teria sido clara, estabeleceu cinco espécies de tributos, cada uma com peculiaridades diferenciadoras em relação às demais. No entanto, logo em seguida ergueu-se uma voz a dizer que, em verdade, somente os impostos e as taxas são tributos autônomos. De outro lado, um terceiro rebelou-se: não, a estes dois devem ser adicionadas as contribuições. E, quando ninguém mais conseguia entender-se, um quarto pronunciou-se no sentido de que, para ele, somente os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria são espécies tributárias autônomas.

Perplexo, um leitor alheio a tais questões não conseguiria entender as razões de tanta discórdia, se a própria Constituição, que é a Lei Maior, fez

questão de dispor em preceitos separados os vários tributos, indicando, claramente, a sua vontade de distinguí-los.

Veja-se, então, que este simples exemplo confirma que o conhecimento jurídico não é uma mera descrição do objeto. Confirma, também, que o conhecimento jurídico faz-se contra (e não partir de) o conhecimento comum, instaurando uma nova problemática, operada através do chamado **corte epistemológico**⁴³.

Nesse sentido, BACHELARD ensinava que:

“...o espírito científico contemporâneo não poderia situar-se na continuidade com o bom-senso, que este novo espírito científico representava um jogo mais arriscado, que formulava teses que, antes de mais, podem ferir o senso comum. Com efeito, julgamos que o progresso científico manifesta sempre uma ruptura, perpétuas rupturas, entre o conhecimento comum e o conhecimento científico, contanto que se aborde uma ciência evoluída, uma ciência que, exactamente por estas rupturas, leva a marca da modernidade”⁴⁴.

O conhecimento comum é, portanto, um verdadeiro obstáculo ao conhecimento científico, contra o qual deve lutar o cientista, uma vez que, *“Diante do real”* - continua BACHELARD – *“o que se crê saber claramente ofusca o que se deveria saber. (...) A ciência, em sua necessidade de acabamento como em seu princípio, opõe-se de modo absoluto à opinião. Se*

⁴³ ESCOBAR, Carlos Henrique de. As ciências e a filosofia. *Op. cit.*, p. 33

⁴⁴ BACHELARD, Gaston. *O materialismo racional*. Trad. de João da Gama, Rio de Janeiro : Edições 70, 1990, p. 241.

lhe acontece, numa questão determinada, de legitimar a opinião, é por outras razões que não seja as que fundamentam a opinião; de modo que a opinião, de direito, nunca tem razão. A opinião pensa mal; ela não pensa; ela traduz necessidades em conhecimentos”⁴⁵.

E é a partir de tais colocações que a **Epistemologia Dialética** procura não privilegiar nenhum dos pólos da relação cognitiva, entendendo que o conhecimento jurídico é, também, um conhecimento por aproximação e, conseqüentemente, sempre retificável.

O operador jurídico, diante do Direito Posto, sempre tentará apreendê-lo em sua integridade, mas jamais terá êxito nessa empreitada, na medida em que a apreensão nunca será de forma absoluta. Neste sentido, é oportuno citar, novamente, AGOSTINHO RAMALHO:

*“Quando vemos uma pedra, é efetivamente uma pedra que estamos vendo. Mas ao nível teórico, o conceito que fazemos, por mais elementar que seja, é sempre uma construção, não da razão pura, evidentemente, mas da razão combinada com a experiência, da razão que participa ativamente da experiência e lhe acrescenta elementos teóricos, conceituais. Por serem o produto de um trabalho de construção, os conceitos não atingem a realidade, mas somente se aproximam dela. **Evidentemente, o conceito de pedra não é, em si mesmo, uma pedra, mas uma representação, mais ou menos aproximada, de suas características**”⁴⁶.*

⁴⁵ *Epistemologia*. Trechos escolhidos por Dominique Lecourte, trad. Nathanael C. Caixeiro, Rio de Janeiro : Zahar Editores. 1977, p. 148.

⁴⁶ Introdução ao Estudo do Direito. *Op. cit.*, p. 12.

Então, as noções de **conhecimento por aproximação, corte epistemológico, conhecimento retificado** devem sempre andar juntas: no momento em que o cientista muda de problemática, impõe um corte no conhecimento comum, como, também, no conhecimento científico anterior, aproveitando desse, principalmente, os erros para se chegar a uma maior aproximação do objeto real⁴⁷; no caso, o ordenamento jurídico.

Mas a construção do objeto do conhecimento nunca é livre. Sempre existirão condicionamentos internos e externos que, de uma forma ou de outra, irão influir fortemente, pois o homem não é um ser isolado e sem história. Ele *está no mundo*.

Por outro lado, as proposições científicas devem sempre ser alvo de uma espécie de **teste de verificabilidade** em relação ao objeto real, porque, muito embora exista uma grande carga construtiva na linguagem da ciência do direito, a mesma nunca poderá voltar-se contra o fenômeno jurídico, aqui encarado como o conjunto de leis estatais existentes em uma determinada Comunidade. Ou seja, a construção levada a efeito pelo cientista do direito não deve ignorar o objeto real, mas, antes, deve estar voltada para alcançá-lo.

⁴⁷ Dizia **Bachelard**: “...só encontramos solução possível para o problema da verdade afastando erros cada vez mais finos” (Apud FICHANT, Michel. A epistemologia na França. In: CHÂTELET, François

4. O Direito Construído pela Linguagem

Ao cabo do que foi acima exposto, não se pode deixar de dizer que a **construção do direito se opera sempre através da linguagem**. Aliás - e este é o ensinamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, amparado em HEIDEGGER - "...a *Linguagem do Direito é a casa do seu ser*"⁴⁸.

O homem não conhece simplesmente através da percepção. É através da linguagem, escrita ou não, que o conhecimento se instala e é produzido. Constitui ela, portanto, uma determinada realidade, na medida em que lhe confere sentido.

Por isto, pensa-se ser inquestionável a **proposição 5.6** do consagrado **Tractatus Logico-Philosophicus** de LUDWIG WITTGENSTEIN, onde esse ilustre filósofo austríaco escreveu que "*Os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo*"⁴⁹, uma vez que não só o mundo do ser humano restringe-se ao que ele conhece, mas, além disto, que o seu mundo só existe em virtude da linguagem. Ou seja, o mundo é (produto da) linguagem.

[dir.]. *História da filosofia, idéias e doutrinas: o século XX*. Rio de Janeiro : Zahar Editores, 1974, p. 140).

⁴⁸ *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba : Juruá, 1993, p. 51.

⁴⁹ *Tractatus Logico-Philosophicus*. Versão espanhola de Enrique T. Galván, 7ª reimp. Madrid : Alianza Universidad, 1985, p. 163.

O mesmo se passa com o Direito: não existe ele sem uma linguagem que o constitua, que o defina, que o ponha no mundo. Todavia, não é a linguagem do direito positivo que o constrói, mas, sim, a linguagem da ciência do direito, eis que ele só é visto como corpo de linguagem, ou como fato social ou de qualquer outro modo, porque assim quis a (linguagem da) ciência do direito. E, não fosse esta, o direito não existiria como objeto científico.

Torna-se, então, mais claro que a função da linguagem da ciência jurídica não é meramente descritiva. Antes, será construtiva ou, preferindo-se, constitutiva. E constitutiva de uma determinada realidade: a realidade jurídica.

O acerto de tal afirmação é comprovado, quando, procurando-se decompor a realidade jurídica, chega-se à conclusão de que onde houver direito haverá sempre normas - escritas ou não – as quais manifestam-se, sempre, através da linguagem, como leciona PAULO DE BARROS: *"O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma de estudá-lo sem ter que enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houve direito, haverá normas jurídicas (KELSEN). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem"*⁵⁰.

Daí porque têm sido frutíferas as tentativas realizadas pelos cultores da ciência do direito tributário, de direcionar a análise do seu objeto rumo a uma espécie de **semiótica jurídica**, onde as normas de um determinado ordenamento são encaradas como **signos**. E o estudo da norma enquanto tal será tanto mais enriquecido se considerada a possibilidade de fazê-lo não só em nível sintático, mas, também, no semântico e no pragmático, que formariam, como expressa JOSÉ ROBERTO VIEIRA, os **três planos das investigações semióticas**⁵¹.

O **plano sintático** destina-se a estudar a relação existente entre os próprios signos: entre as normas jurídicas. É o espaço para se ter "*...os olhos postos nas estruturas normativas; nas vinculações dos vocábulos, locuções e frases legais; nas relações horizontais das normas de mesmo nível hierárquico; nas conexões verticais de regras de diferentes degraus do ordenamento, formulando, por exemplo, juízos de adequação constitucional*"⁵². Trata-se do *locus* ideal para a elaboração e desenvolvimento de trabalhos em torno da estrutura lógica da norma jurídica, onde se analisa o antecedente e o conseqüente, os seus elementos e as relações existentes entre eles.

⁵⁰ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 17.

⁵¹ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 51. V., também, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de lógica jurídica*. Curitiba : Faculdade de Direito de Curitiba, inédito, 1993, p. 20.

⁵² VIEIRA, José Roberto. *Ibidem*, p. 51-2.

O **plano semântico** é o palco para estudos da relação **signo x significado**, isto é, "*...onde o foco de indagação é o vínculo do signo (suporte físico) com a realidade que ele exprime*"⁵³. Nele, lembra WARAT, o "*...problema central...es el de la verdad. Una expresión lingüística, bien formada sintácticamente es semanticamente verdadera, si puede ser empleada para suministrar una verificable información sobre el mundo, si tiene correspondencia con los hechos...*"⁵⁴. Aqui, por consequência, a análise da norma jurídica ganha maior aprofundamento, pois torna-se, sobretudo, relevante a situação normada.

Enfim, no **plano pragmático**, tem-se como objeto de análise a relação existente entre os signos e os seus usuários, sendo a temática central o estudo "*...de los modos de significar, de las alteraciones significativas que se producen por la intencionalidad individual e ideológica de los usuarios*"⁵⁵.

É importante ressaltar, no entanto, que, com o conhecimento destes três níveis semióticos, a análise da norma sob o prisma da linguagem não produz, necessariamente, uma desvinculação entre direito e realidade, uma vez que a linguagem é o **fiel depositário** de toda história, evolução, valores, crenças e objetivos de uma determinada comunidade. Analisá-la é, portanto,

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Lógica Jurídica. *Op. cit.*, p. 20.

⁵⁴ WARAT, Luis Alberto. *El Derecho y su lenguaje: elementos para una teoría de la comunicación jurídica*. Buenos Aires : Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1976, p.50.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 51.

ter acesso a um sem-número de importantes informações para a compreensão do fenômeno jurídico.

5. Síntese

A preocupação básica que subjaz nesta dissertação e que foi externada no presente capítulo diz com a necessidade do operador jurídico em saber o papel que ele desempenha no processo do conhecimento. Muitos têm sido os escritos no campo do Direito Tributário que consideram como óbvia e inquestionável a idéia de que o Direito é equivalente ao Direito Positivo e que, por conseguinte, o cientista do direito é apenas uma **câmara fotográfica**, a registrá-lo à distância.

O operador jurídico, no entanto, deve estar ciente de que ele não é mero espectador do mundo do Direito, mas, antes, o seu próprio edificador.

AGOSTINHO RAMALHO M. NETO mostrou, neste sentido, que se deve tentar uma superação dos pensamentos empiristas e idealistas, os quais tendem a valorizar apenas um dos pólos da relação de conhecimento; ora o objeto, ora o sujeito.

Para tanto, é importante ter em mente a distinção entre **objeto real** e **objeto de conhecimento**. Aquele seria o objeto em si, em estado puro, o qual, porém, jamais seria alcançado, uma vez que, na tentativa de fazê-lo, o cientista terminaria, sempre, por elaborar um outro, o objeto de conhecimento.

Assim visto - enquanto norma jurídica - o Direito não é um **dado**, porém um **construído**. É resultado do processo de conhecimento, onde não prevalece nem objeto nem sujeito, havendo sim uma relação dialética entre ambos. Aí está, pois, o ponto adotado da **Epistemologia Dialética**.

Por outro lado, procurou-se sustentar que a construção da realidade jurídica é feita pela linguagem da ciência do direito. Esta é o instrumento com o qual o operador jurídico confere **sentido** ao seu objeto.

Merecem aplausos, por conseguinte, os estudos do Direito feitos em diálogo com a semiótica, os quais têm considerado os **três planos de investigação** desta: o sintático, o semântico e o pragmático.

CAPÍTULO II:

A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

“Si un estudiante de derecho volviera a su casa y le contara a sus padres que en la Facultad ha podido ver, o tocar, una norma jurídica, aquéllos se sentirían justificadamente alarmados por la sensatez de su hijo o de sus profesores” (NINO, Carlos Santiago. *Notas de introducción al derecho 1: la definición de “derecho” y de “norma jurídica”*. Buenos Aires : Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973, p. 84).

1. A natureza da norma jurídica

No capítulo anterior, preparou-se, em certa medida, uma pequena parte do caminho para o estudo da estrutura lógica da norma jurídica tributária de incidência. Uma segunda parte constitui-se de breve exposição acerca da natureza jurídica dessa. É o que se procura fazer neste item.

Se, hoje, dizem os cultores da boa ciência do direito tributário, encontra-se ultrapassada a **teoria imperativista**, pois que a norma jurídica apresenta-se, em verdade, como um **juízo hipotético**⁵⁶, longo e polêmico foi

⁵⁶ VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 57.

o caminho para se chegar a tanto⁵⁷. Ainda assim, não se pode dizer que o tema foi esgotado e que, sobre ele, não haja mais divergência. Não. Basta considerar, de um lado, os adeptos de CARLOS COSSIO e, de outro, aqueles que seguem à risca o Mestre de Viena, para se pensar nas profundas divergências que possam existir e ser suscitadas nesta seara.

Houve época, no entanto, em que a ciência jurídica proclamava como certa a **natureza imperativista** da norma jurídica. Isto é, a norma enunciava-se através de uma ordem emanada do Estado e dirigida às pessoas integrantes de um determinado grupo social⁵⁸. Tal posicionamento, segundo lembra ARNALDO VASCONCELOS, remonta a THOMAS HOBBS, e foi trazido para os domínios do pensamento jurídico pela Escola Analítica Inglesa, onde JOHN AUSTIN foi o seu maior expoente, afirmando sempre a imperatividade de todas as normas jurídicas⁵⁹.

Porém, não tardaram a surgir críticas a uma tal concepção. E as mesmas foram tão veementes que forçaram os seus defensores a tentar

⁵⁷ Arnaldo Vasconcelos, em excelente monografia sobre a norma jurídica (*Teoria da norma jurídica*. 2ª ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 47-94), traça a evolução das doutrinas sobre o tema em discussão, pelo que a mesma foi tomada como suporte para a presente exposição. Todavia, para enriquecê-la e aprofundá-la, buscou-se auxílio em algumas outras obras, como por exemplo: AFTALIÓN, Enrique R.; OLANO. Fernando Garcia; VILANOVA. José. *Introducción al derecho: nociones preliminares - teoría general - enciclopedia jurídica - historia de las ideas*. 12ª ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1984, p. 93-113; JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo : RT, 1985, p. 11-40; DINIZ, Maria Helena. *A ciência jurídica*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, [1975?], p. 85 e ss..

⁵⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. *Op. cit.*, p. 13.

aperfeiçoá-la. ARNALDO VASCONCELOS designou as novas posições de **imperativos qualificados**⁶⁰: o **imperativo hipotético** de LEÓN DUGUIT, o **imperativo independente** de KARL OLIVECRONA, o **imperativo atributivo** de LEÓN PETRASIZKY e o **imperativo autorizante** de GOFFREDO TELLES JÚNIOR.

E as críticas começaram pelo famoso penalista BINDING, que, tendo os olhos voltados para o seu campo de estudo, asseverou que o **preceito legal** apenas descreve a conduta do delinqüente (se matar) e anexa uma sanção (será punido com X anos de cadeia) a tal conduta. Assim, se o delinqüente a praticasse, estaria realizando a norma penal, e, portanto, deveria ser punido. Daí porque se dizia, paradoxalmente, que o delinqüente estaria, em verdade, cumprindo o preceito legal. Por outro lado, a norma “não matarás” - essa sim um imperativo - seria anterior ao preceito legal e, portanto, extrajurídica ou supra-legal⁶¹.

No entanto - se aí BINDING já começara a dar os primeiros passos para o que, em KELSEN, mais tarde, seria a **norma dúplice**⁶² - porque lançou

⁵⁹ Teoria da norma jurídica. *Op. cit.*, p. 51. Em Carlos Santiago Nino: “Las normas jurídicas, según Austin, ... presentan un operador imperativo que es el que ordena a los sujetos realizar el acto en cuestión en la ocasión especificada” (Notas de Introducción al Derecho I. *Op. cit.*, p. 62-3).

⁶⁰ *Ibidem*, p. 51.

⁶¹ AFTALIÓN, Enrique R. *et alli*. Introducción al derecho. *Op. cit.*, p. 95.

⁶² De fato, de um lado haveria a norma secundária (endonorma), que prescreveria uma determinada conduta (“dada uma certa liberdade de convivência você não pode matar outrem”), e, de outro, a norma primária (perinorma), imputando uma sanção se houvesse um descumprimento daquela proibição (“se

as normas jurídicas para o pantanoso campo das divagações jusnaturalistas, recebeu inúmeras críticas⁶³.

Mas foi com KELSEN, desenvolvendo a distinção kantiana entre o **mundo do ser** e o **mundo do dever-ser**⁶⁴, que o imperativismo terminou por receber os ataques mais contundentes⁶⁵: o juízo categórico estaria para o mundo do ser assim como para o dever-ser estaria o juízo hipotético.

Com o Mestre de Viena, a comunidade jurídica conheceu, também, a formulação do direito através da noção de **norma dúplice**, formada pela **norma primária** e pela **norma secundária**. Em um primeiro momento, a **norma primária** seria aquela a estabelecer uma sanção pelo descumprimento de determinada obrigação, enquanto que a **norma secundária** estatuiria a prestação. Ambas, entretanto, teriam a mesma natureza de juízo hipotético: “dado fato F *deve-ser* prestação P” (norma secundária) e “dado não-P *deve-ser* sanção S” (norma primária).

matares, sereis punido com X anos de reclusão”). E isso, por evidente, correspondente à posterior estrutura desenvolvida pelo Mestre de Viena.

⁶³ AFTALIÓN, Enrique R. *et alli*. Introducción al derecho. *Op. cit.*, p. 95. Por outro lado, João Mestieri lembra que “...a tese do velho professor encontrou, igualmente, defensores tenazes na pessoa de insígnis juristas como Garraud e Grispigni, e na de sociólogos da expressão de Durkheim” (*Teoria elementar do direito criminal: parte geral*. Rio de Janeiro : Edição do Autor, 1990, p. 29).

⁶⁴ Aftalión ressalta a importância de não se confundir o **dever-ser lógico** das normas, com o **dever-ser axiológico** que o pressupõe. Isto é, o **dever-ser normativo** é neutro, não podendo ser invalidado por juízos de valor, tais como a injustiça ou não de determinada imputação, em ocorrendo determinada situação (Introducción al derecho. *Op. cit.*, p. 99).

⁶⁵ Como coloca Maria Helena Diniz, “A atitude anti-imperativista passou a ter dignidade teórica ou gnoseológica com os estudos de KELSEN” (*A ciência jurídica. Op. cit.*, p. 87).

E KELSEN teria indicado a norma que estabelece a sanção como sendo a primária, porque para ele o ilícito não estaria fora do direito, ao contrário do que sustentavam os imperativistas⁶⁶. Enquanto isso, a norma secundária seria apenas um expediente lógico para melhor compreender o direito, sem autonomia ôntica e localizável através de simples raciocínio lógico⁶⁷.

Procurando superar tal entendimento, CARLOS COSSIO, apesar de caminhar também contra o imperativismo, manifestou divergência em relação à idéia da norma jurídica como juízo hipotético, sustentando que, em verdade, a sua natureza seria de um **juízo disjuntivo**: “ ‘dado A deve-ser P’ ou ‘dado ãP deve-ser S’ ”.

Com essa concepção, COSSIO queria demonstrar que a norma secundária, a que chamou de **endonorma**, também faria parte de um todo, juntamente com a **perinorma** (norma primária de KELSEN), de modo que não se figurava como mera hipótese auxiliar de pensamento⁶⁸. Assim, se, com os imperativistas, o ilícito estava fora do direito, e se, com KELSEN, o dever jurídico é que perdia importância frente ao ilícito, COSSIO vislumbrou a norma

⁶⁶ VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da norma jurídica. *Op. cit.*, p. 81.

⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 15.

⁶⁸ AFTALIÓN, Enrique R. *et alli*. Introducción al derecho. *Op. cit.*, p. 104.

como uma fotografia da conduta humana, descrevendo-a em todas as suas possibilidades (a lícita e a ilícita, com a conseqüente sanção)⁶⁹.

Em um segundo momento, KELSEN aperfeiçoou alguns de seus posicionamentos. Não aceitou a idéia de um **juízo disjuntivo**, mas deu à luz a importante distinção entre **norma jurídica** e **proposição**. Inicialmente o fez no seu **Teoria Geral do Direito e do Estado**⁷⁰, aperfeiçoando-a na segunda edição (1960) da **Teoria Pura do Direito**⁷¹, quando reconheceu ser aquela (a norma) um imperativo (*despsicologizado*) e essa (a proposição) um juízo hipotético. Ainda, muito embora silenciando sobre a questão da norma primária e da norma secundária, elaborou a distinção entre **normas autônomas** e **normas não-autônomas**.

Aquelas, a exemplo dos modernos códigos penais, seriam as estabeledoras de uma sanção pela prática de determinado ilícito. Igualar-se-iam à sua norma primária. Porém, o mesmo não se passaria com as **normas não-autônomas**. Essas não se restringiriam às normas secundárias, porque incluiriam também outras normas, como as normas de competência para a produção de outras normas, as normas permissivas de uma conduta,

⁶⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 15.

⁷⁰ “A tarefa da ciência do Direito é descrever o Direito de uma comunidade,..., na forma de enunciados, Esses enunciados, por meio dos quais a ciência jurídica descreve o Direito, não devem ser confundidos com as normas criadas pelas autoridades legislativas. É preferível não chamar de normas esses enunciados, mas de regras jurídicas” (trad. Luís C. Borges, São Paulo/Brasília : Martins Fontes/Editora Universidade de Brasília, 1990, p.49).

⁷¹ Trad. João B. Machado, 5ª ed. portuguesa, Coimbra : Armênio Amado, 1979, p. 111.

as normas limitadoras do domínio de validade de outra norma e, ainda, as normas criadas para melhor esclarecer o sentido de uma terceira⁷². E todas essas teriam em comum o fato de somente serem válidas “...em ligação com uma norma estatuidora de um acto de coerção”, com o que KELSEN sustentou que, se o Direito é uma ordem de coacção, nem todas as suas normas teriam natureza imperativa⁷³.

Pelo que se acabou de expor, algumas considerações já podem ser traçadas para o fim de que o presente estudo possa tomar seu rumo original. Não há como deixar de reconhecer a importância do pensamento tanto de KELSEN como de COSSIO para o estudo da norma jurídica.

Aplausos a KELSEN por fixar, inicialmente, a idéia de apresentar-se a norma jurídica (proposição) como um juízo hipotético e, ainda, o direito como norma complexa, formada esta pela norma secundária e pela norma primária. E COSSIO, a partir dessas lições, apresentou colaboração de grande estilo para o aperfeiçoamento das mesmas. Já pelo fato de que, ao levar em conta a conduta humana em todas as suas possibilidades, deixou de lado a primazia ao binômio *ilícito/sanção*. Ora, como leciona MARÇAL JUSTEN FILHO, “...por tomarmos em vista o Direito enquanto ordenamento jurídico, há de reconhecer-se que o ordenamento jurídico é produzido pela conjugação de

⁷² JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 16-7.

⁷³ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. *Op. cit.*, p. 92.

*normas de diversa natureza e de finalidades inconfundíveis: não só de normas que prescrevem sanção, como das que têm por conteúdo prescrição de cunho não sancionatório*⁷⁴.

Porém, a idéia de juízo disjuntivo não contraria a de juízo hipotético⁷⁵. Apenas considera a norma jurídica como sendo a norma complexa, enquanto que o juízo hipotético refere-se às duas partes dessa, em separado: à norma primária e à norma secundária; ambas juízos hipotéticos, conjugadas pelo disjuntor *ou*: “dado fato F deve-ser a prestação P *ou* dado ñP deve-ser sanção S”⁷⁶. Mesmo assim, mostra-se relevante esse pensamento de COSSIO, com o qual demonstrou que a endonorma não pode ser tomada como se fosse separada e inferior à perinorma.

O **segundo** KELSEN, ainda que não tenha acatado as críticas daquele autor argentino, trouxe relevantes construções para a ciência do direito, como ao visualizar a existência de outras normas ao lado das normas secundárias, todas sob a designação de normas não-autônomas, em contrapartida às normas autônomas, que estariam restritas às normas primárias. Ressalve-se, apenas, que, ao manter a idéia do Direito enquanto ordem coativa, KELSEN continuou a dar prevalência à idéia de sanção.

⁷⁴ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 18.

⁷⁵ Esta, também, é a lição de **Lourival Vilanova** (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo : RT, 1977, p. 89).

⁷⁶ **Aftalión** exemplifica: “*Dada una cierta situación de convivência y libertad, debe ser no matar, o dado el homicidio debe ser la prisión del reo*” (*Introducción al derecho. Op. cit.*, p. 104).

Com o exposto, concorda-se com a estrutura complexa da norma jurídica, formada, então, pela norma primária e pela norma secundária⁷⁷, ou, na terminologia cossiana, pela endonorma e pela perinorma: aquela, prescrevendo uma determinada conduta e a segunda, uma sanção pelo descumprimento dessa conduta.

Nota-se, também, que tal elaboração teórica casa com qualquer espécie de norma jurídica. As normas de um ordenamento jurídico possuem a mesma estrutura sintática (**homogeneidade sintática**). É o pensamento de PAULO DE BARROS⁷⁸, seguido por nomes como JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁷⁹ e EURICO M. DINIZ DE SANTI⁸⁰, dentre outros⁸¹.

⁷⁷ Note-se que, em obra publicada postumamente (*Teoria geral das normas*. Trad. de José F. Duarte, Porto Alegre, Sergio Antônio Fabris Editor, 1986, 509 p.), Kelsen reverte a sua posição anterior: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária - e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado” (p. 181). Todavia, justamente por se tratar de uma publicação póstuma e, ainda, não autorizada (mas, também, não proibida) pelo seu autor, não se pode considerar, com toda a certeza, que Kelsen tenha mudado de opinião quanto a este particular. Deveras, se Kelsen sequer fez menção do seu desejo de enviar o seu escrito para publicação é porque, talvez, não estivesse convencido das conclusões que elaborou. Tal observação foi feita por Marçal Justen Filho, em suas aulas de Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação/Mestrado em Direito da UFPr, e que se entende pertinentes.

⁷⁸ O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: LACOMBE, Américo L. Masset e ATALIBA, Geraldo (Org.). *Curso de direito tributário*. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Revista Especial. Imprensa Oficial do Estado S.A., 1995, v. 2, p. 60-1.

⁷⁹ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 36.

⁸⁰ *Lançamento tributário*. São Paulo : Max Limonad, 1996, p. 33.

⁸¹ No campo do Direito Tributário, ainda, por exemplo: Geilson S. Leite (*Do imposto territorial rural*. São Paulo : Max Limonad, 1996, p. 25) e Luís Fernando de Souza Neves (*Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91*. São Paulo : Max Limonad, 1997, p. 45). Há autores, porém, como é o caso de Marçal Justen Filho, que entendem que as normas de estrutura não são comandos condicionais, tendo, sim, natureza categórica, de modo que obedecem à lógica do *ser* e não a do *dever-ser*. Diz esse ilustre autor que, no ordenamento jurídico, coexistem normas jurídicas de estrutura e

2. Norma jurídica e texto legal

Porém, ao se vislumbrar a norma jurídica de conduta como sendo um juízo hipotético, na qual se vincula uma consequência "...à realização condicional de um acontecimento...", no dizer abalizado de JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁸², deve ser lembrada a importante distinção kelseniana, acima mencionada, entre **norma jurídica** e **proposição jurídica**, que, em síntese, pode ser resumida nos seguintes termos: norma jurídica seria aquela posta pela autoridade pública, enquanto que a proposição jurídica seria o resultado da descrição do ordenamento jurídico levada a efeito pelo cientista do direito.

Desse modo, para o Mestre de Viena, somente a proposição da Ciência seria um juízo hipotético, enquanto a norma jurídica teria a forma de um imperativo (comando, permissão, autorização...)⁸³. E, coerente com a sua proposta metodológica, KELSEN assim elaborou tal distinção para, depois, dizer que, de um lado, encontra-se a interpretação autêntica, feita pelo órgão aplicador do Direito, e, de outro, a interpretação da ciência: a não-autêntica.

normas jurídicas de conduta, que se diferenciam já pela natureza categórica das primeiras e hipotética das segundas, combinação essa que não vem abalar a integridade normativa daquele (O Imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 35).

⁸² A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 57.

⁸³ Teoria pura do direito. *Op. cit.*, p. 111.

Todavia, para os cultores da lógica jurídica, cometeu pecado capital. Lembra LOURIVAL VILANOVA⁸⁴ que “tanto a norma jurídica quanto o enunciado com que a ciência dogmática descreve a norma, logicamente, são proposições”, motivo pelo qual JOSÉ ROBERTO VIEIRA, tomando de empréstimo essa crítica, advertiu que o correto seria KELSEN referir-se a **proposições prescritivas**, para as normas jurídicas, e **proposições descritivas**, para os enunciados da ciência do direito⁸⁵.

Por outro lado, divulga-se muito, atualmente, a idéia de que a norma jurídica não se confunde com os textos de direito positivo, pois tanto é assim que aquela pode originar-se da conjugação de vários desses. É o que leciona SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁸⁶, citando, também, LOURIVAL VILANOVA⁸⁷ e CARLOS SANTIAGO NINO⁸⁸.

Tal afirmação é correta, desde que as devidas cautelas sejam observadas. Quer-se, evitar, por exemplo, que um leitor menos avisado faça indagações no mínimo curiosas como: acaso fosse o legislador um cientista do direito e conseguisse ele colocar, em cada texto do direito positivo, uma norma jurídica, não existiria mais a razão de ser dessa distinção ?

⁸⁴ As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. *Op. cit.*, p. 92.

⁸⁵ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 56.

⁸⁶ *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo : RT, 1982, p. 60 e ss.

⁸⁷ *Lógica jurídica*. São Paulo : Bushatsky, 1976, p. 113.

Por óbvio, se fosse elaborado um tal questionamento, a resposta haveria de ser negativa. Explica-se.

No capítulo anterior, desenvolveu-se raciocínio no sentido de que o sujeito cognoscente realiza o processo de conhecimento em busca da captação do **objeto real**, mas que, devido, também, à dialeticidade existente na relação sujeito-objeto, acaba sempre por criar o que se designou de **objeto de conhecimento**. E disse-se que isso também ocorre no mundo jurídico: o cientista do direito, ao debruçar-se sobre o direito positivo (objeto real), cria a norma jurídica (objeto de conhecimento); enfim constrói o próprio direito.

Então, a norma jurídica difere dos textos de direito positivo, porque é o juízo elaborado a partir da leitura desses⁸⁹. E mais, a norma é sempre uma construção. O seu sentido/significado é um construído e não um dado, mas um construído circunscrito a uma experiência de vida e de valores⁹⁰, de modo que é “...*redundante falarmos em ‘normas implícitas’, posto que essas*

⁸⁸ Notas de introdución al derecho I. *Op. cit.*, p. 85-6.

⁸⁹ Essa afirmação pode ser encontrada, também, em **Paulo de Barros Carvalho** (Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 07).

⁹⁰ Para se alcançar tal conclusão, partiu-se, também, de **Paulo de Barros** (*Teoria da norma jurídica tributária*. Aula magna proferida, em 17 de maio de 1997, no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processual Tributário, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba).

*entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, não podendo haver, por conseguinte, 'normas explícitas'*⁹¹.

Seguindo essa trilha, busca-se apoio em assertiva de PETER HÄBERLE, famoso constitucionalista alemão, para concluir que “...*não existe norma jurídica, senão norma jurídica interpretada*”⁹².

No entanto, a norma jurídica, mesmo que tenha por referência os textos do direito posto, neles não se encontra enclausurada. Seja porque, na sua construção, o sujeito cognoscente leva consigo toda uma experiência de vida e de valores⁹³, seja porque, sendo uma **estrutura triádica**, considera-se, também, a situação/conduita normada. Sim, pois, como mostra JOSÉ ROBERTO VIEIRA, utilizando-se da terminologia husserliana, os textos legais são o **suporte físico** e a conduta regulada o próprio **significado**, apresentando-se, então, as normas jurídicas como as **significações**⁹⁴ retiradas da análise não só daquele, como, também, desse.

⁹¹ Ainda, a partir de **Paulo de Barros** (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 20).

⁹² *Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da constituição*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 09.

⁹³ Vale a pena ter em mente a clássica lição de **Lourival Vilanova**: “...o homem...quando trava contacto com o mundo dos conteúdos sociais e históricos, vem a travar contacto consigo mesmo, e ao invés da relação pura sujeito-objeto, mescla-se essa relação com uma inevitável parcela de atitude prático-valorativa” (*O problema do objeto da teoria geral do estado*. Recife : Imprensa Oficial, 1953, p. 14).

⁹⁴ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 51. **Paulo de Barros** exemplifica de modo claro: “A palavra manga (fruta) é o suporte físico (porção de tinta gravada no papel). Refere-se a uma realidade do mundo exterior que todos conhecemos: uma espécie de fruta, que é seu significado. E faz surgir em nossa mente o conceito de manga, variável de pessoa para pessoa, na dependência de fatores psíquicos

Na moderna doutrina constitucional, FRIEDRICH MÜLLER⁹⁵, ao procurar uma concepção de Constituição que superasse a dualidade existente entre as “teorias formais” e as “teorias materiais”, lançou idéias sobre a estrutura da norma jurídica que muito se assemelham à exposta no parágrafo precedente. E como relata ROBERT ALEXY, o ponto de partida para a **Teoria Estrutural Pós-Positivista da Norma Jurídica**, elaborada por aquele constitucionalista, encontra-se justamente na distinção entre norma jurídica e texto normativo⁹⁶.

Crítica MÜLLER que os estudos até agora desenvolvidos não se preocuparam com a relação objetiva existente entre a “norma jurídica” e a parcela da realidade por ela atingida. Não se trata, diz ele, de examinar as peculiaridades efetivas de cada caso, mas, tão somente, os fatores da realidade normada; isto é, os seus elementos materiais.

ligados à experiência de vida de cada qual. (...) Trata-se da significação” (Curso de lógica jurídica. Op. cit., p. 18).

⁹⁵ A leitura do pensamento de Müller baseou-se no seu artigo *Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas* (trad. Luis V. Mancebo. In: *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, Separata del num. 27, sept.-dcc. 1989, p. 111-26), como, também, no seu livro *Direito, linguagem, violência: elementos de um teoria constitucional, I* (trad. Peter Naumann, Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995). Na doutrina brasileira, acerca desse assunto, veja-se CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo : RT, 1995, p. 19-20; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 456 e ss. Na doutrina portuguesa: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed. Coimbra : Almedina, 1993, p. 215 e ss. Na doutrina alemã: ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. trad. Ernesto G. Valdés, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 73 e ss.

⁹⁶ *Teoria de los derechos fundamentales. Op. cit., p. 74.*

Desse modo, não mais poderia perdurar a radical oposição entre “direito” e “realidade”, porque, para MÜLLER, não seriam duas coisas independentes que se devem relacionar entre si. Antes, as situações da vida que a lei regula influem no conteúdo normativo dos preceitos. Formam o que denominou **âmbito normativo**, que não se apresenta como uma mera soma de fatos, mas, sim, como uma conexão de elementos estruturais extraídos da realidade social pelo **programa normativo**. E os elementos materiais (“âmbito material”, os dados da realidade) somente formam parte daquele na medida em que se demonstrar, na aplicação da norma ao caso concreto, que se tratam de componentes imprescindíveis para a normatividade concreta.

Assim, de um lado, encontra-se o **programa normativo**, parte do *iceberg normativo* e que, tradicionalmente, a doutrina tem designado por norma jurídica, e, de outro lado, o pedaço da realidade - **âmbito material** - que por aquele é contemplado⁹⁷.

Disto, resulta importante conclusão no sentido de que a interpretação (concretização) deve analisar a norma jurídica como um todo, isto é, “...a *concretização normativa deve considerar e trabalhar com dois tipos de concretização: com os elementos resultantes da interpretação do texto da norma (= elemento literal da doutrina clássica); outro, o elemento de*

⁹⁷ Para se compreender, de modo exato, essa distinção, depois de se ler **Canotilho**, deve-se voltar os olhos para um pequeno trecho de autoria do próprio Müller, contido no livro “Direito, linguagem, violência” (*op. cit.*, p. 42-4).

concretização resultante da investigação do referente normativo (domínio ou região normativa)", nas palavras de CANOTILHO⁹⁸.

Todavia, MÜLLER assevera que o texto normativo é o limite para a concretização e o âmbito normativo não pode funcionar como fator decisivo da interpretação jurídica. De seu próprio punho:

*"En el Derecho Constitucional hay que mantener firme, por tanto, el efecto clarificador y estabilizador del tenor literal de la norma como algo imprescindible en el Estado de Derecho, especialmente frente a las pretensiones de la investigación tópica del Derecho, esto es, tratar a la norma con sus límites trazados por el propio texto, como mero punto de partida para la solución de un problema.... El texto determina los límites extremos de posibles variantes en el significado. Más allá de dichos límites no es lícito que los elementos de ámbito normativo, a menudo sólo insinuados en los preceptos constitucionales mediante palabras clave...se conviertan en el factor decisivo de la aplicación jurídica"*⁹⁹.

Assumindo estas lições, concorda-se que a norma jurídica é um modelo de ordenação material, de carácter vinculativo, prescrito pela ordem jurídica e formado pelo programa normativo mais o âmbito normativo¹⁰⁰. Não se confunde ela, portanto, com o texto normativo não só porque é uma construção do sujeito cognoscente, mas, também, porque àquele não se restringe, muito embora encontre nele (no texto) um limite.

⁹⁸ Direito constitucional. *Op. cit.*, p. 215.

⁹⁹ MÜLLER, Friedrich. Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas. *Op. cit.*, p. 124-5.

¹⁰⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. *Op. cit.*, p. 223.

3. A Regra-Matriz de Incidência Tributária

3.a) A glorificação do fato gerador

No entanto, é necessário estar consciente de que muitos estudiosos do Direito Tributário no Brasil não procuraram olhar para as lições de KELSEN e COSSIO para enriquecer suas contribuições para a análise da estrutura da norma jurídica tributária.

Assim, encontram-se, até os dias atuais, seguidores da **escola de glorificação do fato gerador**, que, em um passado não muito distante, congregou autores da melhor estirpe dando atenção muito especial para a hipótese e relegando o mandamento a um segundo plano.

Foi assim com DINO JARACH¹⁰¹, que colocou cinco elementos na hipótese de incidência, a saber: **(i)** os fatos objetivos; **(ii)** a determinação objetiva dos sujeitos; **(iii)** a base de medição; **(iv)** a delimitação no espaço e

¹⁰¹ Esse autor italiano, radicado na Argentina, diz que “*O estudo da relação tributária, sem embargo, se pode fazer somente partindo do pressuposto de fato. Este constitui o centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do direito tributário material*” (*O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad., Dejalma de Campos, São Paulo : RT, 1989, p. 83).

no tempo e **(v)** a quantidade expressada numa soma finita, numa percentagem ou alíquota¹⁰².

E, também, com GERALDO ATALIBA. Apesar deste ilustre jurista entender que a estrutura da norma jurídica é complexa, possuindo sempre, e qualquer que fosse a sua espécie, **hipótese, mandamento e sanção**¹⁰³, ele enxergava na hipótese quase a totalidade dos **aspectos** da norma tributária, a saber: o **pessoal**, o **temporal**, o **espacial** e o **material** (no qual se incluía a **base de cálculo**)¹⁰⁴, de modo que deixou para a **conseqüência** apenas a **alíquota**¹⁰⁵.

Posteriormente, em outro estudo, agora em co-autoria com J.A. LIMA GONÇALVES, o saudoso constitucionalista agregou àqueles aspectos da hipótese de incidência o **prazo de recolhimento** dos tributos, porque entendia ser o mesmo tão essencial quanto a base imponible¹⁰⁶, mormente em países com climas inflacionários muito fortes.

¹⁰² *Apud* ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1992, p. 71 e *Curso superior de derecho tributario*. Tomo I, 2. ed. Buenos Aires : Liceo Profesional, 1969, p. 175.

¹⁰³ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 39. À luz do que foi exposto acerca da estrutura da norma jurídica, entende-se como imprópria a utilização por Ataliba de uma estrutura unitária, agregando a sanção à norma tributária de incidência. Nessa linha, segue-se a crítica de **Paulo de Barros Carvalho** (*Teoria da norma tributária*. 2ª ed., São Paulo : RT, 1981, p. 31) e de **Marçal Justen Filho** (*O imposto sobre serviços na Constituição*. *Op. cit.*, p. 41), dentre outros.

¹⁰⁴ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 70.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 101.

Afora esses ilustres nomes, pode-se agregar outros, como o de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁰⁷, AIRES BARRETO¹⁰⁸, FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA¹⁰⁹, JOSE LUIS PERES AYALA¹¹⁰, FÁBIO FANUCCHI¹¹¹, JOÃO ROBERTO S. RÉGNIER¹¹², JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹¹³, ZELMO DENARI¹¹⁴, RICARDO LOBO TORRES¹¹⁵, dentre alguns mais.

3.b) O Pensamento de Paulo de Barros Carvalho

A despeito da excelência das lições dos supracitados autores, a ciência do direito tributário teve que esperar a vinda de PAULO DE BARROS CARVALHO para festejar o melhor estudo a respeito da estrutura da norma jurídica tributária, estudo esse que dissipou a névoa em que viviam

¹⁰⁶ Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 45, p. 25: “O prazo de recolhimento do quantum do objeto da obrigação tributária integra o aspecto ou critério quantitativo da respectiva hipótese de incidência”.

¹⁰⁷ *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed., revista e atualizada por Flávio B. Novelli, Rio de Janeiro : Forense, 1994, p. 05: “O fato gerador é um conceito fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário”.

¹⁰⁸ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. São Paulo : Max Limonad, 1998, p. 42 e ss.

¹⁰⁹ *El nacimiento de la obligación tributaria - análisis jurídico del hecho imponible*. Buenos Aires : Comision Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Economicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 206 e 209: “Pero la investigación analítica requiere que el hecho imponible sea objeto de un tratamiento científico autónomo, es decir, que se le considere en sí mismo...” pois nenhum dos elementos da obrigação tributária “...puede parangonarse con el hecho imponible en cuanto se refiere a su relativa importancia dentro de la dogmática tributaria”.

¹¹⁰ *Derecho tributario*. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1968.

¹¹¹ *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo : Resenha Tributária, 1986, v. I, p. 232.

¹¹² *A norma de isenção tributária*. São Paulo : Resenha Tributária, 1975.

¹¹³ *Curso de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 1997, p. 157 e ss.

¹¹⁴ *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

submergidas as elaborações anteriores. Não que as mesmas devam ser rejeitadas como um todo. BECKER, por exemplo, deu os primeiros passos para uma correta compreensão do tema ao dizer que a regra jurídica (norma) tem sua estrutura composta por uma hipótese e por uma regra¹¹⁶.

Entretanto, PAULO DE BARROS não poupou esforços para revelar os **estranhos rumos** da doutrina do Direito do Tributário que concentrava todas as atenções no antecedente (hipótese), “...*para dele extrair dados e elementos que tivessem a virtude de descrever e justificar todas as construções tributárias possíveis e imagináveis*”¹¹⁷.

O intuito de PAULO DE BARROS foi o de demonstrar que, na norma jurídica tributária, ao contrário do que pensavam os glorificadores do fato gerador, há determinados **critérios** que não se encontram na hipótese. Trata-se de uma proposta de revalorização de toda a norma jurídica tributária para preservar a sua integridade, e que, assim, procura deixar para a hipótese somente os critérios que servem de identificação do fato jurídico tributário, lançando para a consequência os critérios de identificação da relação jurídica, tal como já sustentava a melhor doutrina estrangeira, a exemplo de KARL ENGISH: “*Pertence...à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a*

¹¹⁵ *Curso de direito financeiro e tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1995, p. 199 e ss.

¹¹⁶ *Teoria geral do direito tributário*. *Op. cit.*, p. 267.

¹¹⁷ *Teoria da norma tributária*. *Op. cit.*, p. 66.

*que vai conexionado o dever-ser..., e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser*¹¹⁸.

Pois bem. Ponto de partida para uma exposição do pensamento de PAULO DE BARROS está na diferenciação que esse autor faz entre as **normas tributárias em sentido amplo** e as **normas tributárias em sentido estrito**: aquelas demarcariam os princípios balizadores da atividade legislativa e, também, estabeleceriam providências administrativas. As normas em sentido estrito, ao contrário, tratariam da incidência do tributo. Seriam, por isso, chamadas, também, de **regras-matrizes de incidência tributária**¹¹⁹.

E tais **regras-matrizes de incidência**, vê-se desde logo, constituem a espécie que mais de perto importam para o estudo desenvolvido por PAULO DE BARROS. São elas espécie da **norma primária (endorma)**, porque lhes incumbe estabelecer o comportamento do contribuinte de levar uma determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos em virtude da ocorrência de um fato nela previsto.

Assim, como regra de conduta que são, as **regras-matrizes de incidência** possuem uma **hipótese**, onde se encontra a previsão de um fato lícito, que não acordo de vontades, e uma **consequência**, com a prescrição

¹¹⁸ *Introdução ao pensamento jurídico*. trad. João B. Machado, 3ª ed., Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 43.

¹¹⁹ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 153-4.

de determinada relação jurídica, onde uma pessoa estará obrigada a pagar certa quantia de dinheiro ao Estado, ou a quem lhe fizer as vezes.

Porém, e aqui reside a discrepância com a antiga doutrina, para PAULO DE BARROS tanto uma (hipótese) quanto a outra (consequência) possuem referências a critérios que possibilitam identificar, de um lado, o fato jurídico previsto normativamente e, de outro, a relação jurídica, instaurada pela ocorrência daquele fato.

É importante notar que esse **seccionamento** de ambos os segmentos da regra-matriz de incidência é feito no plano lógico, uma vez que cada um constitui unidade inseparável do outro, isto é, são conceitualmente unitários, tal como qualquer outra categoria jurídica¹²⁰.

Com tal advertência, PAULO DE BARROS passou a sustentar que existem apenas **três critérios**, suficientes em si, para a correta captação do fato jurídico desenhado na hipótese tributária: o **critério material**, o **critério espacial** e o **critério temporal**.

No **mandamento**, por sua vez, estariam os outros **dois critérios**: o **critério quantitativo** e o **critério pessoal**.

O **critério material** é o núcleo da hipótese tributária. Faz ele referência a um comportamento de pessoas, isolado das categorias de espaço e de tempo. Não é, portanto, a **descrição objetiva do fato**, pois, caso assim fosse, restaria confundido com toda a hipótese. Ao contrário, resume-se tal critério a portar **um verbo, sempre pessoal, e um complemento**¹²¹.

O **critério espacial**, por sua vez, é aquele que determina o local onde ocorreu o fato jurídico. Entretanto, ao contrário do que muitos poderiam pensar, não se restringe ele ao **âmbito de validade territorial da lei**. Há tributos, como é o caso do IR e do ICMS, em que tal ocorre. Todavia, em algumas outras exações, a exemplo do imposto de importação, o critério em exame determina a ocorrência do fato tributário em locais específicos, e há impostos, como o IPTU, cuja previsão se refere a determinadas áreas: a região urbana do município. Assim, ensina o mestre, “...percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas”¹²², muito embora haja momentos em que coincidam.

¹²⁰ Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 75.

¹²¹ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 169.

¹²² *Ibidem*, p. 172.

Ainda, pela hipótese, tem-se o **critério temporal**, compreendido por PAULO DE BARROS como sendo o grupo de indicações que possibilitam conhecer o preciso momento em que ocorre o fato descrito na hipótese¹²³.

Já no **mandamento**, pólo da norma jurídica que prescreve uma relação jurídica, o citado autor, para identificar esta, entende existir um **critério pessoal** e um **critério quantitativo**.

O **critério pessoal** refere-se ao conjunto de elementos que ajudam a delimitar os sujeitos, ativo e passivo, da relação tributária. Por sua vez, o **critério quantitativo** é o que leva a determinar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo, por isto, composto pela **base de cálculo** e pela **alíquota**.

De modo resumido, o trecho que segue, extraído do **Curso de Direito Tributário**, talvez seja o que melhor sintetize o pensamento de PAULO DE BARROS:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos [continua o autor] nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua

¹²³ Ibidem. p. 173-4.

plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária"¹²⁴.

3.c) Colaborações posteriores

No estudos elaborados acerca da norma jurídica tributária, muitos foram os autores que buscaram aprofundar o pensamento de PAULO DE BARROS, como, por exemplo: JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹²⁵ e AMÉRICO LACOMBE¹²⁶⁻¹²⁷.

Outros, no entanto, procuraram fazer pequenos acréscimos à obra do citado mestre. SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MARÇAL JUSTEN FILHO estão entre eles. Ambos acrescentam um aspecto/critério pessoal à hipótese de incidência.

Para SACHA CALMON, o fato jurídico tributário está sempre ligado a uma pessoa "...e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência", como ocorria com o antigo ICM¹²⁸. Ademais, o aspecto pessoal da hipótese seria relevante,

¹²⁴ Ibidem, p. 156.

¹²⁵ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*

¹²⁶ *Obrigação tributária*. 2ª ed., São Paulo : Obra Jurídica ed., 1996, 115 p.

¹²⁷ Veja-se, a título exemplificativo, que Luís Fernando de Souza Neves, Antônio José da Costa, Orlando da Silva Leite Júnior e, dentre outros, Geílson S. Leite, também, aplicaram as lições de Paulo de Barros a determinados tributos.

¹²⁸ Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 91. Esta concepção foi trazida do pensamento de José Luís Shaw, jurista uruguaio, que, tratando do IVA, asseverou que muitas vezes o "fato gerador" possui "...aunque no siempre - un aspecto subjetivo que condiciona su configuración. (...) Es lo que ocurre,

também, para explicar alguns institutos do Direito Tributário, como é o caso da **substituição tributária**¹²⁹.

Por sua vez, MARÇAL JUSTEN FILHO esclarece que, realmente, não se pode cogitar de um critério pessoal na hipótese tal como queria GERALDO ATALIBA. A relação jurídica encontra-se no mandamento e, lá, estarão todos os seus elementos, inclusive o sujeito passivo. Todavia, na hipótese, MARÇAL JUSTEN FILHO vê um critério pessoal indicativo do sujeito que praticou o fato nela descrito, porque não há, no discurso normativo, uma oração sem sujeito¹³⁰. E a omissão legal em relação a esse critério não implica na sua inexistência. Trata-se, em verdade, de uma questão de técnica legislativa, como ocorre, no mais das vezes, com o critério espacial. Mas, há casos, porém, em que se faz necessária a expressa previsão legal desse critério pessoal da hipótese, a exemplo do antigo ICM e, também, dos tributos vinculados¹³¹.

Em relação ao **mandamento**, SACHA CALMON pronuncia-se no sentido de que, além da base de cálculo, da alíquota, dos sujeitos ativo e passivo, outros critérios podem ser encontrados, "...*todos pertinentes à*

por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado donde las operaciones de circulación de bienes y prestación de servicios deben ser realizadas, para configurarlo, por determinados sujetos enumerados por la ley" (La clasificación de los hechos generadores tributarios en función de su aspecto temporal. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 31, jan.-mar. 1985, p. 102-103).

¹²⁹ Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 92.

¹³⁰ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 49.

¹³¹ *Ibidem*, p. 51-2.

relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo". Ora, há tributos, a exemplo do IR e do ICMS, em que a quantificação é tão complexa que exige o concurso de outros elementos, "...sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o valor da prestação devida pelo sujeito passivo".

No ICMS, não bastava a verificação do valor da base calculada e a aplicação da alíquota, eis que, por determinação constitucional, o montante a ser pago pelo sujeito passivo somente resultará da obediência ao princípio da não-cumulatividade. Por outro lado, há casos de tributos que sequer apresentam base de cálculo e alíquota (as taxas, frequentemente)¹³².

Por outro lado, MARÇAL JUSTEN FILHO entende, por sua vez, que a consequência possui **determinações subjetiva e objetiva**. A primeira refere-se aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária e a segunda não só à base de cálculo e à alíquota, como também ao momento e ao local em que a conduta exigida deverá realizar-se¹³³.

¹³² Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 93-5.

¹³³ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 53.

Afora essas ponderações, os citados autores concordam que a melhor construção teórica sobre a norma jurídica tributária de incidência continua a ser de PAULO DE BARROS CARVALHO.

3.d) Questões terminológicas

A atenção dos estudiosos do Direito Tributário, também, está muito voltada para um correto tratamento da linguagem. Trata-se, como ensina BOBBIO, não de simples questão estética, mas de "...*exigência fundamental para construir qualquer ciência*"¹³⁴. Vê-se, então, que a doutrina, preocupada com essa lição, tem procurado analisar o Direito Positivo de tal sorte que no discurso legislativo não possam sobrar quaisquer imprecisões terminológicas. No campo da regra-matriz de incidência tributária existem algumas que precisam ser expostas.

Desde AMÍLCAR FALCÃO atribui-se a GASTON JÈZE a utilização de uma das expressões mais criticadas de toda a ciência do Direito Tributário: **fato gerador**. Atualmente, porém, após as colaborações de ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS, dentre outros, raras são as obras jurídicas nas quais perdura a utilização da mesma.

¹³⁴ *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 159-60.

De fato, não há como negar que **fato gerador**, tal como vinha sendo utilizado, não gera nada além de *confusão intelectual*, como dizia BECKER¹³⁵. Sim, porque tanto serve para exprimir a descrição abstrata de um fato, contida no texto legislativo, como também para referir-se ao próprio fato, situado na realidade, que, uma vez ocorrido e se perfeitamente encaixado naquela descrição normativa, faz nascer a relação jurídica tributária.

A melhor doutrina, diante disso, vem mantendo separadas essas duas realidades (a normativa e a fática). Discordam alguns autores em relação à melhor expressão para cada uma delas. E, aqui, entende-se e concorda-se com essa preocupação, visto que, além de não se poder utilizar a mesma expressão para duas entidades jurídicas distintas, deve-se sempre procurar aquelas expressões que, à luz da boa ciência, melhor sirvam para representá-las.

Por isso, tem-se como corretas as críticas levadas a efeito por PAULO DE BARROS em relação às construções anteriores, com o que se procura adotar as expressões por ele cunhadas: **fato jurídico tributário**, para o fato acontecido na realidade e **hipótese tributária**, para a descrição legislativa desse fato¹³⁶.

¹³⁵ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 288.

¹³⁶ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 160-1; e Teoria da norma da tributária. *Op. cit.*, p. 74.

Outra questão terminológica levada ao palco dos debates científicos refere-se à composição da estrutura da regra-matriz de incidência tributária por **aspectos** ou **critérios**.

GERALDO ATALIBA¹³⁷, seguido por SACHA CALMON N. COELHO¹³⁸ e MISABEL DE A. DERZI¹³⁹, preferiu falar em **aspectos** da hipótese de incidência. PAULO DE BARROS¹⁴⁰, por sua vez, passou a adotar **critérios**, que do conceito legislativo podem ser extraídos tanto para identificar o fato descrito na hipótese como a relação jurídica prescrita no mandamento.

MARÇAL JUSTEN FILHO, no entanto, apresentou críticas contundentes no que pertine à adoção de **critérios** para o mandamento, visto que se este é prescritor de uma relação o certo seria falar em **determinações**¹⁴¹. Ademais, para esse autor paranaense, a norma não tem apenas a função de determinar uma quantia, mas antes de determinar a própria conduta de dar, de fazer ou de não fazer do sujeito passivo. E a "*particularidade de a norma tributária sempre conter dados acerca do valor a*

¹³⁷ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 69 e ss.

¹³⁸ Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 91.

¹³⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha C. Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo : Saraiva, 1982, p. 220.

¹⁴⁰ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 167 e p. 190.

¹⁴¹ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 46.

ser entregue ao Estado não torna a estrutura da norma tributária diversa daquela de todas as normas de conduta"¹⁴².

Assim, MARÇAL JUSTEN FILHO defende que o vocábulo **quantitativo** deve ser substituído pelo vocábulo **objetiva**, de tal sorte que o mandamento possui determinações subjetiva e objetiva.

3.e) Entendimento Adotado

Não há como se discordar desta última lição de MARÇAL JUSTEN FILHO. De fato, o vocábulo **objetiva** é muito mais adequado para figurar no mandamento da norma tributária, na medida em que, além da base de cálculo e da alíquota, outros são os componentes necessários para bem delinear o objeto da relação jurídica.

No entanto, prefere-se manter a utilização do vocábulo **critérios**, ao invés de **determinações**. Não se duvida que a hipótese *descreve* um fato, enquanto que a consequência *prescreve/determina* uma certa relação jurídica. Todavia, fala-se em **critérios** não como se fossem eles entes implícitos na hipótese ou no mandamento.

¹⁴² Ibidem. p. 53.

São, isto sim, ferramentas conceituais de que se serve o cientista do direito para conseguir captar, em sua integridade, o fato e a relação previstos na norma jurídica. Por isso, mesmo sabendo que o mandamento prescreve uma relação, entende-se que o cientista tem a seu dispor certos **critérios** para desenhá-la.

Por outro lado, no atual momento da ciência do direito tributário brasileiro, não há mais como privilegiar a **hipótese** em detrimento à **conseqüência**. Ambos **equivalem-se em importância**, diz com exatidão JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁴³. E tal assertiva é fruto do pensamento de um dos maiores juristas da atualidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, que, diagnosticando o **estranho rumo** que tomava a doutrina brasileira, criticou severamente a atitude de esquecer o mandamento em prol do *fato gerador*.

Concorda-se, então, em termos gerais, com o pensamento desse ilustre autor: a **regra-matriz de incidência tributária** prevê a ocorrência de um fato apto a fazer nascer uma relação jurídica, por ela também prescrita abstramente, na qual uma determinada pessoa se vê obrigada a levar uma quantia x de dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo¹⁴⁴. O operador jurídico, na arquitetura dessa regra e em obediência aos princípios

¹⁴³ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 62.

¹⁴⁴ A norma jurídica, aqui, é vista como um **juízo hipotético**, em que, como ensina José Roberto Vieira. “...se vincula certa conseqüência à realização condicional de um acontecimento, sendo que a previsão hipotética do evento e a conseqüência estão conectadas pelo princípio do dever-ser.... (...)”

fundamentais do direito tributário, dentre eles o **princípio da tipicidade**, deve fazer do modo mais correto possível a subsunção entre o conceito do fato e o conceito da norma, para que reste cumprido integralmente o desígnio constitucional.

Serve-se, para tanto, de determinados **critérios**. Na **hipótese**, três são os critérios necessários e suficientes para captar o fato jurídico tributário: **(i) o critério material; (ii) o critério espacial e (iii) o critério temporal**.

O **critério material** refere-se a um comportamento de pessoas, abstraindo-se as categorias de tempo e espaço. É formado, em essência, por um verbo (pessoal) e um complemento, a exemplo de: “adquirir renda”, “ser proprietário de imóvel rural”. É importante notar que não se pode designá-lo por **descrição objetiva do fato**, uma vez que, em assim fazendo, estar-se-ia confundindo tal critério com o todo, que é a própria hipótese tributária¹⁴⁵.

PAULO DE BARROS leciona, então, que não se pode utilizar jamais verbos impessoais ou sem sujeitos: “*É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predição incompleta, o que importa a obrigatória presença de um*

Denomina-se também tal vinculação, no mundo do Direito, como 'imputação' (HANS KELSEN) ou como 'causalidade jurídica' (PONTES DE MIRANDA e LOURIVAL VILANOVA)” (Ibidem, p. 57).

¹⁴⁵ A árdua tarefa de expor o pensamento de um autor da envergadura de Paulo de Barros é sempre suscetível de pequenos deslizes. Assim, por exemplo, J. A. Lima Gonçalves incorreu em equívoco ao enunciar que o critério material para Paulo de Barros Carvalho seria a própria **descrição objetiva do fato** (*A isonomia na norma tributária*. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 35).

*complemento*¹⁴⁶, o qual, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, pode ser "...um objeto direto ou indireto; afastando-se, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais - quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na acepção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc) e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo)"¹⁴⁷.

Por outro lado, o fato jurídico jamais ocorre sem estar delimitado por algumas condicionantes, a saber, a temporal e a espacial. O **critério espacial** delimita, então, o lugar em que deve ocorrer o fato para que possa ser considerado como fato jurídico tributário provocador da relação jurídica tributária.

Nesse particular, é salutar a advertência de PAULO DE BARROS, no sentido de que não se deve confundir o critério espacial com o âmbito espacial de eficácia de uma lei. São **entidades ontologicamente distintas**¹⁴⁸, uma vez que há casos em que o critério espacial não equivale àquele, como foi exposto acima.

¹⁴⁶ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 169.

¹⁴⁷ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 63.

¹⁴⁸ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 172.

O **critério temporal** é, a sua vez, aquele que fixa o exato momento em que ocorre o fato jurídico tributário, sendo definido, na pena sem concessões de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, como "... o *preciso instante em que despontam o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo...*"¹⁴⁹.

É comum, porém, a doutrina e a legislação brasileiras confundirem este critério com o material, v.g., o famoso caso do ICMS, cujo *fato gerador* é tido como a saída da mercadoria do estabelecimento (art. 1º, inc. I do DL 406/68). No entanto, esta **hipérbole viciosa**, de que fala o citado mestre, não deve lograr acolhida entre os bons cultores da ciência do direito tributário.

Por outro lado, sobre a inserção de um **critério pessoal** na hipótese, pensa-se que são necessárias reflexões mais profundas, impossíveis de aqui terem o devido desenvolvimento.

É verdade que se poderia dizer que o mesmo se faz presente naqueles tributos em que, a exemplo do antigo ICM, há expressa previsão normativa de determinados sujeitos, sem os quais a norma jurídica tributária não poderia incidir.

¹⁴⁹ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 64. As menções à expressão *direito subjetivo* feitas ao longo do presente texto, incluindo aquelas decorrentes da citação do pensamento de outros autores, como ocorre nesta situação, devem ser vistas com um pouco de cautela, em virtude do que será escrito, em capítulo posterior, a respeito do *mandamento*.

Nesse sentido, sustenta SACHA CALMON que, “Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a *pessoa promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado*”¹⁵⁰.

E, a princípio, seria essa, também, a situação da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, na medida em que a Constituição de 1988, em seu art. 195, I, estabeleceu que não basta haver faturamento, sendo necessária a presença de uma determinada classe de sujeitos: os empregadores.

Ou seja, a ocorrência do fato jurídico tributário somente estaria apta a desencadear a relação jurídica tributária se o mesmo fosse praticado por empregadores. Acaso, portanto, uma pessoa jurídica obtivesse faturamento, mas não fosse empregadora, não estaria sujeita à incidência daquela contribuição.

No entanto, por ora, discorda-se de tal posicionamento. A análise da norma tributária levada a efeito no presente estudo toma por pressuposto a idéia de que, como conceito que é, goza ela de integridade lógica, sendo uma unidade indivisível, no dizer abalizado de JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁵¹. Assim, muito embora a norma possa sofrer um seccionamento para fins didáticos, a

¹⁵⁰ Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 91.

¹⁵¹ A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 60.

sua incidência não é seccionada: não incide primeiro a hipótese, para depois incidir a consequência.

Se, todavia, não fosse assim, então, aí sim seria possível sustentar a existência de um critério pessoal na hipótese de incidência. Entretanto, realizado o fato jurídico tributário, a incidência da norma tributária verifica-se de modo unitário - como um todo - sem que se possa falar em uma possível cronologia existente entre a hipótese e a consequência.

Por conseguinte, a existência de um critério pessoal na hipótese não é um pressuposto para a incidência das regras-matrizes de determinados tributos. Porque, mesmo que não se sustentasse tal posição, no caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS por exemplo, não haveria incidência da sua regra-matriz se quem obtivesse faturamento não fosse um "empregador".

Então, por essa via de raciocínio, quanto aos "critérios da hipótese", segue-se o pensamento abalizado de PAULO DE BARROS.

No **mandamento**, de outro modo, tem-se os **critérios subjetivo e objetivo**. O primeiro refere-se à determinação dos **sujeitos ativo e passivo** da relação tributária, enquanto que o segundo traça não apenas a **base de cálculo** e a **alíquota**, como, também, o **local** e o **prazo** para a realização da

prestação devida pelo sujeito passivo. Isto é, delinea a própria conduta em sua compostura integral, como bem ensina MARÇAL JUSTEN FILHO.

O **sujeito ativo**, no mais das vezes, é a própria pessoa política instituidora do tributo: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal¹⁵². A Constituição Federal de 1988 traçou de modo rígido a competência tributária de cada um desses entes. Todavia, essa aptidão para criar tributos¹⁵³ não se confunde com a chamada **capacidade tributária ativa**, que é a aptidão, conferida por lei, para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária.

No **pólo passivo**, as desavenças doutrinárias e jurisprudenciais são ainda maiores. Não bastasse isto, o Código Tributário Nacional positivou inúmeras imperfeições, que contribuíram ainda mais para tornar o tema tormentoso. Foi necessária a pena do saudoso RUBENS GOMES DE SOUZA para dar à luz uma classificação que se tornaria cara para os estudiosos brasileiros.

Logo, no entanto, esteve ela apta a entrar para o rol dos **fundamentos óbvios**. É que, devido à grande clareza do raciocínio desse mestre, poucos

¹⁵² Aos Territórios, a Constituição de 1988 não outorgou competência tributária. Dispõe o art. 147 da Carta Magna, que à União, em Território Federal, incumbem os impostos estaduais e, também, os municipais, se o mesmo não for dividido em Municípios.

¹⁵³ É o conceito de competência tributária apresentado por Roque A. Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*. 7ª ed. São Paulo : Malheiros, 1995, p. 266).

autores tiveram a coragem de contestá-la em terreno tão movediço, como o da sujeição passiva. Assim é que se repete diuturnamente a distinção em **sujeitos passivos diretos e sujeitos passivos indiretos**, sendo que estes seriam divididos em duas formas: a **substituição** e a **transferência**, e esta última, por sua vez, se desdobraria na **solidariedade**, na **sucessão** e na **responsabilidade**¹⁵⁴. Mais à frente, tratando-se da estrutura da regra-matriz da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, surgirá oportunidade para considerações mais atentas acerca desse tema.

O mandamento da regra-matriz comporta, enfim, um **critério objetivo**, que, como já foi dito, serve para encontrar não só a **base de cálculo** e a **alíquota**, como também **o prazo** e **o lugar da realização da prestação** devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

A **base de cálculo** é uma grandeza localizada na consequência que dá a exata dimensão da hipótese tributária¹⁵⁵. Sua importância é tal que se ousa afirmar ser impossível estar ausente em um tributo perante o sistema jurídico pátrio¹⁵⁶. PAULO DE BARROS foi, também, pioneiro ao lecionar que a base

¹⁵⁴ *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1981, p. 92 e ss.

¹⁵⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha C. Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. *Op. cit.*, p. 256. A doutrina é farta em conceituações desse fator. Valdir de Oliveira Rocha (*Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2ª ed. São Paulo : Dialética, p. 101 e ss.) traz à tona o pensamento de vários autores.

¹⁵⁶ A tese da *tributação fixa*, muito divulgada pela praticidade que enseja no cálculo do objeto da prestação tributária, é admitida por Sacha Calmon (*Teoria geral do tributo*. *Op. cit.*, p. 94). Todavia, entende-se que a sua adoção somente colabora para a degradação de inúmeros princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva. Paulo de Barros foi um dos primeiros a tecer

de cálculo possui três funções bem destacadas: **(i) medir as proporções reais do fato; (ii) compor a específica determinação da dívida e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária**¹⁵⁷. E MISABEL DERZI adicionou uma outra função: **a de permitir determinar a capacidade contributiva**¹⁵⁸.

A **alíquota**, se imprescindível à base de cálculo, não poderá faltar na estrutura da regra-matriz¹⁵⁹. Combinadas, alíquota e base de cálculo, pode-se alcançar êxito na quantificação do objeto da prestação tributária. Por imperativo constitucional, então, a alíquota também não se ajusta ao regime da **tributação fixa**, devendo-se apresentar na forma de uma fração ou percentual, que será aplicado sobre o valor da base de cálculo.

A **forma e o prazo de pagamento** dos tributos, também, devem estar determinados na lei tributária, sob pena de afronta ao **princípio da legalidade**. No entanto, ainda que este específico tópico seja melhor desenvolvido no último capítulo do presente trabalho, registre-se, aqui, a existência de posicionamentos discrepantes deste, como o elaborado por VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, o qual sustenta que “...o prazo de vencimento do tributo não compõe a sua criação”, admitindo “...claramente o

críticas. Do mesmo modo, pode-se verificar isto em José Roberto Vieira (A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 67) e Marçal Justen filho (O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 164 e ss.).

¹⁵⁷ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 228 e ss.

¹⁵⁸ Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. *Op. cit.*, p. 255.

*poder discricionário da Administração em matéria de estabelecimento de prazo de vencimento de tributo, quando silente a esse respeito a lei*¹⁶⁰.

Enfim, em termos gerais, esta é a posição que se adota acerca da estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

No entanto, antes de dar prosseguimento, é necessário registrar, em apertada síntese, algumas afirmações feitas ao longo do presente capítulo.

4. Síntese

a) A norma jurídica é um juízo hipotético, em que dado “a” *deve-ser* “b”.

A tese do juízo disjuntivo, todavia, não contraria a do juízo hipotético, apenas visualiza a norma sob o prisma da norma complexa (endonorma e perinorma);

b) Todas as normas de um ordenamento jurídico possuem, portanto, a mesma estrutura lógica, isto é, homogeneidade sintática, apresentando heterogeneidade apenas sob o prisma semântico;

c) Não existe norma jurídica pura, somente norma jurídica interpretada.

Portanto, é de fundamental importância, portanto, que se tenha em mente que

¹⁵⁹ VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 68.

¹⁶⁰ Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação. *Op. cit.*, p. 149.

a norma é uma construção do intérprete a partir do seu objeto, que é o direito positivo;

d) A norma jurídica, sendo um signo, é uma estrutura triádica, abrangendo não só o seu texto e o seu contexto (lingüístico), mas, também, o significado, ou, na linguagem de F. MÜLLER, o seu **âmbito material**, que é o pedaço da realidade por ela normado;

e) O direito, enquanto conjunto de normas jurídicas (e não de textos jurídicos), é um sistema construído pela ciência do direito;

f) A partir disto, já não se pode tomar o nível sintático como sendo o plano, por excelência, das especulações jurídicas, pois o estudo das normas envolve, também, o estudo da realidade normada, o que requer importantes inquirições no campo da semântica;

g) Alguns autores, entretanto, não tomaram na devida conta os ensinamentos de, por exemplo, KELSEN e COSSIO sobre a norma jurídica. Mantiveram a glorificação do “fato gerador”, amesquinhando o estudo da sua estrutura lógico-semântica. Foi PAULO DE BARROS quem, com sucesso, colocou a doutrina no seu devido caminho, lançando teoria que procurou respeitar a integridade da norma jurídica tributária;

h) Em termos gerais, concorda-se com o pensamento desse ilustre professor. Acredita-se, no entanto, que algumas ponderações devam ser feitas, a exemplo da opção pela expressão **critério objetivo**, ao invés de **critério quantitativo**;

i) Nesse **critério objetivo** estariam incluídos outros fatores, além da base de cálculo e da alíquota, como o lugar e o prazo de pagamento do tributo (MARÇAL JUSTEN FILHO);

j) No entanto, não se concorda com SACHA CALMON quanto à inclusão no referido critério de fatores como **adições, deduções e cálculos** a serem feitos após a aplicação da base de cálculo e da alíquota¹⁶¹. Nesse sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA mais uma vez mostra o caminho: "*Ora, adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo*"¹⁶².

¹⁶¹ Teoria geral do tributo. *Op. cit.*, p. 95.

¹⁶² A regra-matriz de incidência do IPI. *Op. cit.*, p. 68.

CAPÍTULO III:

OS TRIBUTOS E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

1. Um conceito de tributo

O Estado, para conseguir realizar todos os seus objetivos, necessita de recursos, principalmente, financeiros. Dos mais variados, os tributos são os que mais atenção têm despertado nos estudiosos do direito, seja porque representam os valores mais altos, seja porque tratam diretamente com princípios fundamentais para o ser humano, como é o caso do direito de propriedade e do direito à liberdade.

No entanto, a requisição forçada de uma parcela do patrimônio do cidadão em prol do Estado tem mostrado que este, ao longo dos tempos, precisa de restrições no seu atuar, não podendo tributar como quiser, sem limites.

Daí o porquê da necessidade de regras que bem delimitem essa atividade impositiva.

À medida, pois, que avançava o Estado de Direito, o tributo deixou de ser visto como uma imposição arbitrária e discricionária do Poder Público, para se caracterizar mais propriamente como uma contribuição consentida dos administrados para com as despesas públicas. “O tributo” - lembra LUCIANO AMARO - “*resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, enquanto expressão da vontade coletiva*”¹⁶³.

E, somente com a derrocada do Estado Absolutista e a ascensão do ideário liberal, é que podemos falar em um direito tributário, como conjunto de normas que visa estabelecer os procedimentos para a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos¹⁶⁴.

Porém, de modo diverso do que se vê em outros países, no Brasil, porque o direito tributário está fundamentalmente estruturado em uma rígida e exaustiva Constituição¹⁶⁵, as limitações atingem, também, a atividade

¹⁶³ *Direito tributário brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1997, p. 17.

¹⁶⁴ **Paulo de Barros** tem um conceito de Direito Tributário que é o mais correto. Para esse ilustre autor, “*É o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos*” (Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 12).

¹⁶⁵ É o que ensina, dentre outros, **Roque Carrazza**: “*Vossa Carta Suprema... optou por regular, com uma miríada de normas e princípios, o tema. É, pois, impar no mundo, e não podemos considerá-la, neste particular, com a mesma superficialidade com que os tributaristas alienígenas costumam levar em conta a de seus respectivos países*” (Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 225).

impositiva do legislador ordinário, que jamais poderá exercer a sua competência tributária sem se ater aos preceitos constitucionais.

Pelas mesmas razões, o jurista, quando sobre o Direito Positivo se debruçar para dar início à sua atividade científica, deverá ter seus olhos voltados para a Constituição de um modo especial. Não pode querer interpretá-la como se fosse uma lei ordinária ou uma mera Portaria (o que normalmente acontece).

Esse norte já foi apontado pelas clássicas lições de GERALDO

ATALIBA:

“Não se pode estudar sistema constitucional tributário pelo Código Tributário Nacional. É um vício, um vício que todos temos, pretender estudar o sistema tributário nacional brasileiro pelo Código Tributário Nacional. Há livros, artigos, pareceres, sentenças, que tratam do sistema tributário brasileiro, onde o critério de referência que se toma é o Código Tributário Nacional, o que é um despropósito, um absurdo, uma falta de logicidade, uma indisciplina mental. Em linguagem bem atual: isso é subversão. Por que? Porque o legislador nacional, o Congresso Nacional recebe a competência para fazer o Código Tributário Nacional, as normas gerais de direito tributário e ao exercê-la está limitado pela Constituição; é obrigado a obedecer aos padrões constitucionais, ao regime constitucional destas normas, que, aliás, é um regime muito estrito. (...)

A Constituição nós interpretamos com os critérios constitucionais, conhecendo os princípios constitucionais e fazendo a exegese das normas constitucionais”¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: _____. [Coord.]. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo : Saraiva, EDUC, 1975. p. 18.

Em consequência, porque, então, a atividade tributária está com seus fundamentos calcados no texto constitucional, deste é que deve ser retirado um conceito que é nuclear para a compreensão do direito tributário brasileiro: **o conceito de tributo.**

Nuclear porque é em função dele que se estrutura todo aquele ramo do direito positivo¹⁶⁷. É bem verdade, no entanto, que a Constituição não o oferece explicitamente¹⁶⁸. E nem deveria fazê-lo, já que não é função do legislador, seja ordinário, seja constitucional, elaborar conceitos¹⁶⁹.

À doutrina incumbe tal desígnio. No entanto, vê-se que os autores ainda não chegaram a um mínimo de consenso. Em conhecida pesquisa, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷⁰ apontou a existência de pelo menos sete conceitos para tributo, elaborados pela doutrina, pátria e estrangeira:

¹⁶⁷ Por isto, J.A. Lima Gonçalves afirmou ser ele o **conceito aglutinante do sistema constitucional tributário brasileiro** (Isonomia na norma tributária. *Op. cit.*, p. 15). No mesmo sentido, **Geraldo Ataliba** afirmava sempre que: “*O direito tributário é um sistema conceptual que se constrói a partir do conceito de tributo...*” (Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 35).

¹⁶⁸ **Eugênio Doin Vieira** bem retratou essa situação: “*Considerada como das mais completas e exaustivas do mundo, em matéria tributária, a Carta Maior de 1988 dedica ao sistema tributário todo um Capítulo, constituído de dezoito (18) artigos, que incluem 43 incisos, e 28 parágrafos desdobrados em 44 itens. Mas não formula definição do conceito de tributo, de forma explícita*” (*Os tributos na Constituição Federal de 1988*. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, dissertação de mestrado, inédita, p. 22).

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 226.

¹⁷⁰ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 16-20; Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 77. Os autores que não constam desses trabalhos de **Paulo de Barros** foram pesquisados por **José Roberto Vieira**, ao lecionar a disciplina de “Teoria Geral de Direito Tributário” no “Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processual Tributário” da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (Curitiba - 1997).

a) "Tributo como quantia em dinheiro" entregue ao Poder Público pelo Contribuinte, é a noção adotada pelo art. 166 do CTN e, também, por autores como ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁷¹ e HEINRICH WILHELM KRUSE¹⁷²;

b) "Tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo" é assim visto por ARNALDO BORGES¹⁷³, JOSÉ L. PEREZ DE AYALA¹⁷⁴, GIULIANI FOUROUGE¹⁷⁵, ALBERTO XAVIER¹⁷⁶, DINO JARACH¹⁷⁷, ZELMO DENARI¹⁷⁸, RICARDO LOBO TORRES¹⁷⁹ e EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM¹⁸⁰;

c) "Tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo" é o conceito adotado por ERNST BLUMENSTEIN¹⁸¹, RUBENS GOMES DE SOUZA¹⁸², AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁸³, RUY BARBOSA

¹⁷¹ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 237.

¹⁷² *Derecho tributario: parte general*. 3ª ed. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 63.

¹⁷³ *Considerações em torno do conceito de tributo*. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 03, p. 182.

¹⁷⁴ *Derecho tributario*. *Op. cit.*, p. 45.

¹⁷⁵ *Conceitos de direito tributário*. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, São Paulo : Lael, 1973, p. 21.

¹⁷⁶ *Manual de direito fiscal*. Lisboa : Almedina, v. I, 1974, p. 35.

¹⁷⁷ *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. *Op. cit.*, p. 42.

¹⁷⁸ *Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 57.

¹⁷⁹ *Curso de direito financeiro e tributário*. *Op. cit.*, p. 306-7.

¹⁸⁰ *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo : Saraiva, 1993, p. 80.

¹⁸¹ *Sistemi di diritto delle imposte*. Trad. F. Forte. Milano : Giuffrè, 1954, p. 01.

¹⁸² *Compêndio de legislação tributária*. *Op. cit.*, p. 161.

¹⁸³ *Introdução ao direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1993, p. 07.

NOGUEIRA¹⁸⁴, JOSÉ J. FERREIRO LAPATZA¹⁸⁵ e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸⁶;

d) “Tributo enquanto relação jurídica” é o conceito de GERALDO ATALIBA¹⁸⁷ e de FERNANDO SAINZ DE BUJANDA¹⁸⁸;

e) “Tributo enquanto norma jurídica” é a posição adotada pelo próprio PAULO DE BARROS, como sendo uma concepção estática do referido instituto jurídico¹⁸⁹, e, também, por JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁹⁰, MARCO AURÉLIO GRECO¹⁹¹ e AMÉRICO M. LACOMBE¹⁹²;

f) “Tributo enquanto norma, fato e relação jurídica”, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, seria o conceito prescrito pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, e que exprime “...*toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo fato concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele evento*”¹⁹³;

184 *Curso de direito tributário*. 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 1993, p. 155.

185 *Curso de derecho financiero español*. 14ª ed. Madrid : Marcial Pons, 1992, p. 168.

186 *Contribuições sociais no sistema tributário*. 2ª ed. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 18.

187 *Hipótese de incidência tributária*. *Op. cit.*, p. 32.

188 *Lecciones de derecho financiero*. 10ª ed. Madrid : Univ. Complutense, 1993, p. 171.

189 *Teoria da norma tributária*. *Op. cit.*, p. 60.

190 *A regra-matriz de incidência do IPI*. *Op. cit.*, p. 70.

191 *Norma jurídica tributária*. São Paulo : Saraiva, 1974, p. 33.

192 *Contribuições profissionais*. São Paulo : RT, 1987, p. 11.

193 *Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 20.

g) Enfim, “Tributo enquanto processo de positivação”, noção esta desenvolvida por SOUTO MAIOR BORGES, no sentido de uma “cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir frontalmente os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária”¹⁹⁴.

Todavia, pelo que se vem defendendo até o presente momento, por mais criativa que seja, a doutrina, nos seus esforços teóricos, jamais poderá ir além das **possibilidades constitucionais**. Sim, porque, muito embora como se acabou de afirmar, a Constituição de 1988 não defina expressamente o que seja tributo, por ser esse um instituto jurídico-positivo e não lógico-jurídico¹⁹⁵, ela o faz de modo implícito, na correta lição de GERALDO ATALIBA¹⁹⁶, vinculando e impondo limites aos seus intérpretes.

¹⁹⁴ *Apud* Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 77.

¹⁹⁵ **Geraldo Ataliba** (Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 37. Também, **Marçal Justen Filho** (Contribuições Sociais, in MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. Cadernos de pesquisas tributárias, nº 17: Contribuições Sociais, p. 158). Sobre a noção de **conceito jurídico-positivo** e **conceito lógico-jurídico**, tem-se, na doutrina brasileira as clássicas páginas escritas por **Celso Antônio Bandeira de Mello**, onde esse autor leciona que: “Os conceitos jurídicos são de duas espécies: lógico-jurídicos ou jurídico-positivos. [...] fica firmado que os conceitos lógico-jurídicos ou conceitos puros, ditos ainda essenciais (pessoa, objeto, relação, etc.) são noções estruturais a toda norma, a toda figura e a toda situação jurídica que existe, que existiu e que existirá, ao passo que os conceitos jurídico-positivos são o resultado de uma criação humana, produzida em tempo e lugar determinados, tendo em vista a produção de certos efeitos” (*Natureza e regime jurídico das autarquias*. São Paulo : RT, 1968, p.79). Na doutrina estrangeira, recorre-se sempre às lições de **Juan Manuel Teran** (*Filosofia del derecho*. 11ª ed. Mexico D.F. : Editorial Porrúa. S.A., p. 81 e ss.) e de **Luis Recaséns Siches** (*Tratado general de filosofica del derecho*. 10ª ed. Mexico : Editorial Porrúa S.A., 1991, p. 12)

Assim, com as devidas precauções e procurando manter fidelidade à linha de pensamento que norteia a presente dissertação, não se pode titubear em assumir que **tributo é norma jurídica**.

Afirma-se isso porque, já de início, quer-se expulsar do estudo do direito tributário o modo de pensar econômico e financeiro que outrora foi regra para os seus estudiosos¹⁹⁷.

Desde A. A. BECKER, G. ATALIBA¹⁹⁸ e PAULO DE BARROS, o direito tributário passou por uma depuração metodológica importante, que visou propiciar uma análise mais clara e profunda do direito positivo, sob o ângulo da ciência jurídica *strictu sensu*, oferecendo instrumentos teóricos satisfatórios para se chegar a um conceito eminentemente jurídico de tributo.

Por outro lado, dizer que tributo é norma jurídica não é suficiente, uma vez que todo e qualquer instituto jurídico pode ser visto enquanto tal: assim, também, o casamento, o contrato, a sanção. Ou seja, **se tributo é norma, nem toda norma é tributo**.

¹⁹⁶ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 32.

¹⁹⁷ Autores há, como Eros Roberto Grau, que procuram trazer para o direito considerações de outra ordem, que não jurídicas (*Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo : Editora Resenha Tributária e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975, p. 09). De fato, é importante analisar o tributo sob os mais diversos aspectos, mas é, igualmente, separar o momento econômico do jurídico.

¹⁹⁸ Esclarecedoras são as palavras de Ataliba: “Nosso maior esforço é exata e principalmente quebrar preconceitos. (...) Em direito tributário, qual é o preconceito mais importante, que deve ser derrubado ? É o preconceito econômico, é o preconceito financeiro” (Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 46).

Ora, deve-se manter firme registro de que, a despeito das lições SOUTO MAIOR¹⁹⁹, a Constituição não institui tributos, mas, apenas, atribui competência ao legislador ordinário, que deve exercê-la nos limites constitucionais. Ao fazê-lo, dentre outros requisitos formais e materiais, o legislador deve editar leis que contenham todos aqueles critérios, acima traçados, para que se alcance uma completa regra-matriz de incidência tributária.

Ao depois de seguir tais determinações, vê-se, então, que o legislador terá conseguido instituir um tributo e, se o fez com êxito, sem esbarrar nas proteções constitucionais do contribuinte, pode-se afirmar, sem qualquer dúvida, que se tem um tributo válido.

Mas, porque prescreve a uma determinada pessoa (sujeito passivo) o dever de realizar um comportamento, consistente em pagar uma certa quantia em dinheiro a uma outra pessoa (sujeito ativo), desde que ocorra no mundo fenomênico o fato previsto na sua hipótese (fato esse que, por óbvio, além de lícito, não poderá ser fruto de acordo de vontade dessas partes), tributo é uma norma que não se confunde com as demais.

Toma-se de empréstimo, aqui, as lições PAULO DE BARROS:

“...tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária”²⁰⁰.

E, na medida em que não se confunde com a **sanção**, a **obrigação convencional**, a **indenização por dano** e demais institutos jurídicos correlatos²⁰¹, esse conceito é perfeitamente adequado ao texto constitucional.

Por outro lado, a existência de um conceito legal, presente no art. 3º do Código Tributário Nacional²⁰², força algumas poucas considerações para o desfecho deste item. Ainda hoje a maior parte da doutrina aceita-o sem maiores problemas²⁰³. Outros, passaram a descartá-lo, porquanto optaram

¹⁹⁹ ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 02, p. 64-5.

²⁰⁰ Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 60.

²⁰¹ Deve-se a **Geraldo Ataliba** os critérios para identificação do tributo perante esses outros institutos. Veja-se, por oportuno: Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 34-5. MELO, José Eduardo Soares. Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. Cit.*, p. 12. **Fernando Vicente-Arche Domingo**, na busca, também, de um conceito constitucional de tributo, empreende o mesmo raciocínio perante o ordenamento espanhol, ao procurar distanciar os tributos dos *empréstitos forzosos*, das sanções pecuniárias, dos rendimentos obtidos com o próprio patrimônio público e das doações (Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al derecho español. In: *Filosofia y Derecho: estudios en honor del Profesor José Corts Grau*. Valencia. Universidad de Valencia : Secretariado de Publicaciones, t. II, 1977, p. 758-9).

²⁰² “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”.

²⁰³ É o caso de **Hugo de Brito Machado** (*Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo : Malheiros. 1993, p. 40), **Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.** (*Manual de direito financeiro e direito tributário*. 10ª ed.

por um daqueles mencionados por PAULO DE BARROS. Alguns, no entanto, apesar de aceitarem-no, não pouparam críticas aos termos em que foi redigido.

É preciso advertir, porém, o quão perigosa pode ser a atividade do jurista que alegue não ser válido um conceito legal, porque existiria outro, *implícito* no texto constitucional.

Isso importaria em dizer que o artigo em questão cometeu não só deslizes, mas, principalmente, apresentou como tributo algo que, em realidade, não é.

Entretanto, não foi o que ocorreu. Acredita-se que o legislador ordinário, apenas, precipitou-se ao querer sistematizar a matéria e esqueceu de atentar para os inúmeros óbices com que se poderia deparar - e com que de fato se deparou.

Por certo que, à luz da boa ciência do direito tributário, os equívocos que esse conceito trouxe são criticáveis. Todavia, deve-se tentar compreender que quem faz ciência não é o legislador e, o que é mais importante, que este não legisla para o cientista, de modo que, dentro do

contexto jurídico pátrio, sendo o conceito em questão direcionado, isto sim, para o órgão aplicadores do direito, ele é de uma importância extrema.

Serve, então, de norte seguro contra as arbitrárias investidas do Poder Público, na sua ganância de arrecadar mais e mais, sem freios e racionalidade. Não seria, então e apenas, um **preceito didático**, como gostava de lembrar GERALDO ATALIBA²⁰⁴, tomando de empréstimo expressão clássica de SAINZ DE BUJANDA.

Agora, pouca coisa restaria se fossem feitos os reparos necessários²⁰⁵.

Veja-se:

a) Dizer que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória” é cair em redundância, pois não há prestação jurídica que não seja compulsória, como assevera PAULO DE BARROS²⁰⁶;

²⁰⁴ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 31. **Marçal Justen Filho** fala em conceito *gentilmente sugerido* (*Sujeição passiva tributária*. Belém : Cejup, 1986, p. 82).

²⁰⁵ Convém ressaltar, todavia, que o conceito, na sua essência, encontra-se em harmonia com o texto constitucional, como lembra **Ataliba** (Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 31) e **José Eduardo Soares de Melo** (Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 15), dentre outros. **Paulo de Barros** lembra que o art. 3º conceitua tributo no seu aspecto dinâmico (Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 62).

²⁰⁶ Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 63. No mesmo sentido, **Arnaldo Borges** (Considerações em torno do conceito de tributo. *Op. cit.*, p. 182), **Eduardo Marcial Ferreira Jardim** (Manual de direito financeiro e tributário. *Op. cit.*, p. 76) e **Luciano Amaro** (Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 21).

b) “Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” é cláusula criticada pela maioria dos autores porque teria ampliado por demais o objeto da prestação tributária, uma vez que quase todos os bens podem ser avaliados economicamente, inclusive o trabalho humano²⁰⁷.

c) A sua vez, “Que não constitua sanção de ato ilícito” é uma cláusula que, muito embora seja muito aplaudida pela grande maioria da doutrina²⁰⁸, sofreu fortes críticas de autores como ARNALDO BORGES²⁰⁹, para quem a mesma constitui a imprecisão mais chocante do conceito legal, e EDVALDO BRITO, que sustenta a sua revogação em virtude do inciso II do parágrafo 4º do artigo 182 da Constituição Federal de 1988²¹⁰.

Dessarte, em que pese a forte fundamentação desses dois autores, discorda-se das suas lições, primeiro porque a cláusula em análise faz parte de um conceito legal que cumpre, também, a função de um **preceito didático** e, como tal, merece encômios por não deixar margens a equívocos que possam vir a ser cometidos pelos legisladores ordinários, quando da instituição dos tributos de sua competência. De fato, em termos de ciência do

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, p. 63.

²⁰⁸ **Geraldo Ataliba** assim se manifestava: “É notável a cláusula ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ porque permite estremar o tributo das multas” (*Hipótese de incidência tributária. Op. cit.*, p. 31).

²⁰⁹ Considerações em torno do conceito de tributo. *Op. cit.*, p. 183. Diz este autor, à luz do pensamento de **Carlos Cossio**, que se “...tributo é prestação, ele não se confunde com a sanção”.

²¹⁰ As taxas. In: *43rd Congress of International Fiscal Association*. Rio de Janeiro : Acadêmica, sept 10-15, 1989, p. 24-5. Contra tal posicionamento, dentre outros: **CARRAZZA**, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba : Juruá, 1996, p. 100-102. É que, para a maioria dos autores, trata-se, em caso, de exemplo típico de *tributação extra-fiscal*.

direito, não se poderia cogitar de incluí-la em uma definição de tributo. Mas, não fosse ela, muito maiores seriam as investidas do legislador no sentido de equiparar tributo e sanção²¹¹.

Já quanto ao argumento referente ao inciso II do parágrafo 4º do artigo 182 da Constituição Federal, não se pode aceitá-lo, pois não se trata ele de uma sanção por ato ilícito. Porém, esse raciocínio do ilustre professor da Bahia serve de alerta para o fato de que uma nova Constituição, se assim for o desejo dos parlamentares constituintes, poderia quebrar toda a evolução histórica do conceito de tributo e equipará-lo a uma penalidade²¹².

d) “Instituída em lei” é cláusula que poderia ser aplaudida por homenagear o princípio da legalidade tributária, não fosse o fato de que toda e qualquer relação jurídica tem sua origem na lei. Ou, como diz PAULO DE BARROS: “...*não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam ex lege*”²¹³.

e) “E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” é uma condição que, por vários motivos, é desnecessária para a conceituação de tributo. Ademais, é de se lembrar que nem todos os atos administrativos

²¹¹ O próprio **Supremo Tribunal Federal**, em várias oportunidades, tem decidido sobre questões de direito tributário baseando-se nesta cláusula. Confira-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 104817-SP, Relator Ministro **Cordeiro Guerra**, DJU I de 28/06/85, p. 10684.

²¹² Aí, entretanto, poder-se-ia, talvez através de uma interpretação sistemática, defender que de tributo não se trata: apesar do nome. Ora, é sabido que o nome não confere a natureza jurídica a um instituto.

referentes ao procedimento de arrecadação e fiscalização tributária são totalmente vinculados²¹⁴.

Feitas estas considerações, frise-se que o dispositivo jurídico em comento não foi revogado pela Constituição Federal de 1988. Apesar dos excessos e das imperfeições acima expostas, não apresenta ele qualquer oposição à Carta Magna. E, mesmo que, à luz da ciência do direito, deva ser encarado como um **preceito didático**, está ele expresso em uma norma jurídica que, como tal, é vinculante, pelo que seus intérpretes não podem fazer construções científicas à sua margem ou que com ele sejam conflitantes.

2. Os tributos em espécie

2.a) Considerações preliminares

A mesma sorte, porém, não pode ser atribuída ao artigo 5º do Código Tributário Nacional²¹⁵, que se encontra em evidente confronto com a Lei

²¹³ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 22.

²¹⁴ Por outro lado, cumpre trazer à tona que **Rubens Gomes de Sousa**, um dos elaboradores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, ao justificar a inclusão de tal cláusula, asseverou que a mesma foi trazida da doutrina do jurista **Zanobini**, sustentando, então, que o tributo possui dois traços que o distinguem das demais receitas: a **compulsoriedade** e o **tipo de atividade administrativa empregada na sua arrecadação**. E continua, “*Na realidade,...., é este o elemento definidor do tributo...*” (SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2ª ed. São Paulo : RT, 1985, p. 31).

²¹⁵ “*Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*”.

Fundamental, na medida em que excluiu do regime tributário os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais²¹⁶.

Tal afirmativa, no entanto, ainda não se encontra totalmente pacífica na doutrina pátria. É verdade que não se pode pôr em dúvida que os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria são tributos. Porém, autores há que, mesmo após o advento da Constituição de 1988, sustentam não terem natureza tributária os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Por outro lado, já entre aqueles que entendem que todas essas figuras são tributos, há forte divergência para saber essas últimas duas são tributos autônomos em relação aos impostos, às taxas e à contribuição de melhoria ou se são tributos que podem ser reduzidos a estes.

Perante esse quadro, já se registrou em outra oportunidade²¹⁷ a existência de, ao menos, quatro posições a que se filiam os autores nacionais para o fim de responder a esse problema.

²¹⁶ SANTOS, Cláudio. As contribuições sociais na Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.] Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 70.

²¹⁷ FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista da Faculdade de Direito*. Curitiba : Imprensa Universitária da UFPR, nº 28, 1994/5, p. 227-48. Também, **Bernardo Ribeiro de Moraes** (*Compêndio de direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro : Forense. 1º v., 1993, p. 380), **Eduardo Marcial F. Jardim** (*Instituições de direito tributário*. São Paulo : Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988, p. 82), **Antônio Joaquim Ferreira Custódio** (Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 460) e **Werther Botelho** (*Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte : Del Rey, 1994, p. 31-2).

No entanto, a maioria dos equívocos e das confusões em torno desta questão reside principalmente na ausência de pressupostos e critérios rigorosos e transparentes para analisá-lo com a cautela e a perspicácia necessária.

Veja-se, por exemplo, o caso das **contribuições**. Há alguns autores que, sustentando não serem elas tributos, para além de utilizarem argumentos os mais variados possíveis, esquecem-se de um detalhe: não dizem o que seriam, ou, mais precisamente, qual seria a sua natureza jurídica específica.

De outro lado, entre os tributaristas que defendem a natureza tributária das contribuições, há aqueles que as isolam dos demais tributos, colocando-as até como *tributos sui generis*²¹⁸, e outros, ainda, dividem-nas em contribuições com natureza tributária e contribuições que não seriam tributos, como é o caso de RUY BARBOSA NOGUEIRA²¹⁹.

Diante disso e como o objetivo deste trabalho está voltado para a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, é importante tentar descobrir, aqui, qual a natureza jurídica das contribuições, bem como, por consequência, o regime jurídico

²¹⁸ **Zelmo Denari** (Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 134). Cabe aqui a palavra de **Souto Maior Borges**: “quando os juristas qualificam como *sui generis* um instituto é porque a rigor, não conseguem explicá-lo” (*O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo : Malheiros, 1996. p. 34).

²¹⁹ Curso de direito tributário. *Op. cit.*. p. 123-4.

que lhes deve ser aplicado. Isto é, importa saber se as contribuições são tributos e, caso a resposta seja afirmativa, se o regime jurídico que devem observar é o dos impostos, das taxas, da contribuição de melhoria ou é um regime jurídico peculiar.

Para alcançar êxito nessa empreitada, a análise que segue estará restrita ao ordenamento jurídico brasileiro. E, muito embora, vez ou outra, seja citada alguma doutrina estrangeira, o foco de análise encontra-se limitado à doutrina e jurisprudência pátria, porque, lembrando ser o tributo um conceito jurídico-positivo, as investidas em campos alienígenas podem trazer algumas concepções que se choquem com os postulados estampados no direito positivo nacional.

Indo além, assevera-se que essas cogitações terão como eixo fundamental a Carta Magna de 1988, pois, na lição de ATALIBA:

“As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isto procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo”²²⁰.

²²⁰ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 111.

E porque esse caminho está traçado sobre o direito positivo brasileiro, será preciso fazer breves considerações sobre as demais espécies tributárias, para com elas contrastar ou assemelhar as contribuições e, por conseqüência, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Nesse passo, já se analisou e apresentou o conceito de tributo que se reputa o mais adequado para o presente estudo. Disse-se, também, que não parece correta a permanência do artigo 5º do Código Tributário Nacional frente à Constituição de 1988, uma vez que estaria, possivelmente, excluindo algumas exações do campo tributário.

Mas, logo ao se procurar perquirir a respeito da natureza específica das exações tributárias, surge uma questão que, até o presente momento, não foi resolvida a contento. Trata-se do problema das classificações dos tributos.

2.b) Classificando os tributos: vinculados e não-vinculados

Uma simples leitura da doutrina, nacional ou estrangeira, é suficiente para demonstrar que o problema da classificação das espécies tributárias pode ser considerado um dos mais tormentosos para a ciência do direito tributário.

Como se disse acima, muita confusão tem sido gerada pela falta de um método rigoroso de análise do objeto de estudo do jurista. Começa-se por um lado e termina-se em outro, completamente distinto e sem nexos algum com aquele. Esquece-se, assim, a enorme importância que esse tema possui para o ordenamento positivo brasileiro.

Sim, pois sempre ressaltava GERALDO ATALIBA que:

“...não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária..., dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. (...) De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação...”²²¹.

Ademais, porque o Brasil é uma Federação, também, advertiu HAMILTON DIAS DE SOUZA que a própria repartição de competências funda-se em uma classificação das espécies tributárias²²².

No entanto, não é a idéia em si de classificação que encerra polêmica.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA leciona que a mesma é “...o procedimento lógico de dividir um conjunto de objetos (de seres, de coisas)

²²¹ Ibidem. p. 110.

²²² Finsocial. In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro*, São Paulo : RT, nº 47, julho/setembro de 1982, p. 71-2.

*em categorias, segundo critérios preestabelecidos*²²³, do que não discorda a doutrina.

As dificuldades, porém, estão em que os autores, de um modo geral, não têm percebido o quão difícil - e necessária - é a escolha de um único critério (ponto de partida) para servir de norte para a investigação científica.

Nesse passo, é de se referir à existência de uma variedade considerável de critérios jurídicos que podem ser adotados para classificar as espécies tributárias.

Veja-se, por exemplo, que DAGOBERTO LIBERATO CANTIZANO oferece uma classificação cujo **critério** norteador é o **da competência tributária**, a partir do qual se vislumbram tributos de competência privativa, outros de competência residual, os de competência comum ou, ainda, os tributos resultantes da competência extraordinária²²⁴.

Por sua vez, MARCO AURÉLIO GRECO propôs uma classificação que toma em consideração o local "*...em que a previsão da entrega de dinheiro se encontra na norma jurídica*"²²⁵, ou seja, utiliza-se do **critério da exigibilidade**:

²²³ Classificação constitucional dos tributos. In: ATALIBA, Geraldo; LACOMBE, Américo [Coord.]. *Curso de direito tributário*. Revista Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, São Paulo, 1997. p. 108-9.

²²⁴ *O novo sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense. 1969. p. 38.

²²⁵ Norma jurídica tributária. *Op. cit.*, p. 101.

há tributos exigíveis e tributos não-exigíveis. Nestes, a tônica está em que a entrega de dinheiro se encontra na hipótese, inexistindo, portanto, coercibilidade²²⁶.

De outro modo, é possível fazer uma classificação com base no **fundamento** dos tributos, critério que levaria a dividir os tributos em **contributivos** e **retributivos**, como expõe LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.²²⁷, baseando-se em lição de RICARDO LOBO TORRES.

LUIZ EMYGDIO lembra, também, a possibilidade de se efetuar uma classificação baseada no **critério da discriminação de rendas**, de modo que os tributos seriam vistos como **federais, estaduais** ou **municipais**²²⁸, ou, ainda, realizar uma classificação que tenha como base o **critério finalidade**, onde os tributos seriam **fiscais** ou **extrafiscais**²²⁹.

Enfim, sedimenta-se cada vez mais na doutrina e na jurisprudência uma classificação proposta por GERALDO ATALIBA, cujo **critério** é o **da materialidade da hipótese de incidência**²³⁰ e pelo qual os tributos poderiam ser classificados em **vinculados** ou **não-vinculados** a uma atuação estatal:

²²⁶ *Ibidem*, p. 113.

²²⁷ *Manual de direito financeiro e direito tributário. Op. cit.*, p. 206.

²²⁸ *Ibidem*, p. 206.

²²⁹ *Ibidem*, p. 210.

²³⁰ *Hipótese de incidência tributária. Op. cit.*, p. 109 e ss.

se o fato jurídico descrito na hipótese for uma atividade estatal ter-se-á um tributo vinculado, caso contrário um tributo não-vinculado.

Diante desse quadro de possibilidades, o jurista, ao analisar o seu objeto de estudo, deve perceber que não pode flutuar de uma concepção doutrinária para outra, a seu bel-prazer. Também, tem que estar consciente de que se faz necessário fixar um eixo sobre o qual irá construir todo o seu edifício de conceitos, visando torná-lo cada vez mais aperfeiçoado e completo.

Ora, se, por um lado, há uma variedade considerável de critérios a serem adotados, por outro, a escolha dos mesmos não é livre para o cientista do direito, pois que se deve manter fiel à postura teórica que delineou ao início de suas indagações. Tudo isso, sob pena de provocar-se um verdadeiro congestionamento de idéias, incompatíveis entre si.

É bem verdade, no entanto, que, ao longo de suas teorizações, pode o cientista verificar que aquele ponto de partida inicialmente escolhido é inviável ou incorreto para uma boa elaboração científica. Aí, então, sempre terá a possibilidade de retornar e escolher outro. Entretanto, jamais sobre a mesma estrutura deverá elaborar novas construções científicas.

O mesmo se passa no campo das classificações dos tributos. O cientista do direito não pode classificar as espécies tributárias misturando os critérios que tem ao seu dispor. Se escolher o critério da discriminação de rendas não poderá, no meio do caminho, tentar fazer distinções entre os tributos com base no critério da competência.

Do mesmo modo, se escolher o critério da hipótese não poderá levar em consideração o critério da finalidade, e assim por diante.

Por outro lado, a escolha de um critério que melhor se ajuste à determinada construção científica é, também, tarefa árdua e que agita estas reflexões. Pensa-se, no entanto, que a doutrina, nesse particular, parece ter escolhido o caminho mais ameno e menos perturbador ao sustentar, quase que à unanimidade, que não existem classificações certas ou erradas, mas, sim, **classificações mais úteis ou menos úteis**, seguindo, então, os ensinamentos, já clássicos, de GENARO CARRIÓ:

“Buena parte de las controversias entre juristas consisten en problemas de clasificación....

Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables”²³¹.

²³¹ Notas sobre derecho y lenguaje, p. 99. Agustín Gordillo (*Principios gerais de direito público*. trad. Marco Aurélio Greco, São Paulo : RT, 1977, p. 11) e. no Brasil, Roque A. Carrazza (*Classificação constitucional dos tributos*. *Op. cit.*), dentre outros, seguem essa mesma linha de raciocínio.

De fato, quando se está a analisar uma classificação, não se pode dizer que a mesma é verdadeira ou falsa. Por exemplo, a classificação com base no critério da competência não é mais ou menos falsa do que aquela feita com fundamento na discriminação de rendas e vice-versa.

Por outro lado, se o propósito é desvendar as trilhas do caminho científico, não se pode sucumbir à sedução de tão tentadoras palavras e dizer que uma classificação é científica, porque é mais útil do que outra.

Ciência, frise-se bem, **não se faz com critérios de utilidade**. Não é lícito afirmar que a classificação com base no critério da competência é a mais científica, porque, hoje, ela é útil para as finalidades que se persegue e, no dia seguinte, sustentar que se estava enganado porque a classificação levada a efeito com base na hipótese tributária é a científica por excelência, uma vez que, agora, se tornou mais útil.

Em verdade, entende-se que as classificações devem ser analisadas sob o aspecto da **pertinência**, isto é, uma classificação, à luz da ciência do direito, não pode ser considerada mais verdadeira ou mais útil que outra, mas, sim, mais pertinente (adequada) ou não ao ponto de partida eleito pelo cientista para a elaboração do seu trabalho.

De fato, tomando-se o tributo pelo ângulo da aplicação do produto arrecadado, talvez o critério mais pertinente para uma classificação das suas espécies seja o critério da destinação. Aí, então, poderiam existir tributos destinados à educação, outros à seguridade social, como, ainda, tributos destinados aos gastos gerais do Estado, além daqueles destinados a cobrir gastos com serviços públicos divisíveis e específicos.

No entanto, por esse caminho, não se pode dizer que, dentre tais tributos, há os retributivos ou, também, os tributos da competência residual, porque, então, estar-se-ia incorrendo em sério equívoco: misturando e utilizando critérios não adequados ao ponto de partida escolhido para a análise.

Em vista dessa problemática, ao longo do presente trabalho, procurou-se traçar uma linha contínua de orientação científica, fundada na assertiva de que, se o direito, enquanto objeto de estudo da ciência do direito em sentido estrito, é norma jurídica e o direito tributário um conjunto de normas que dispõe sobre a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos, estas, em consequência, terão como eixo central as (endo) normas que têm na hipótese tributária um conjunto de critérios que identificarão fatos do mundo fenomênico, lícitos e não frutos de acordos de vontade, e, no mandamento, critérios que identificam uma relação jurídica instaurada pela ocorrência daqueles fatos, onde uma determinada pessoa (contribuinte) encontrar-se-á

obrigada a entregar ao Estado ou quem lhe fizer as vezes uma certa quantia em dinheiro.

Então, porque tributo é esse tipo norma, as suas espécies somente poderão ser classificadas de modo pertinente se considerarmos o critério normativo, isto é, se levarmos em conta a regra-matriz de incidência de cada uma delas.

GERALDO ATALIBA foi pioneiro, no Brasil, ao introduzir um critério de classificação dos tributos eminentemente jurídico e calcado na norma tributária, mais, especificamente, no critério material da hipótese de incidência²³².

Influenciado pela doutrina de A. D. GIANNINI, ATALIBA passou a defender a tese de que os **tributos** podem ser divididos em **vinculados** e **não vinculados** a uma atuação estatal, porque, então, a materialidade da hipótese de incidência dos mesmos, "*...das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal*"²³³.

²³² Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 115.

²³³ *Ibidem*, p. 115.

Assim, o tributo será vinculado, quando, no critério material da sua hipótese de incidência, estiver descrito um determinado tipo de atuação do Poder Público.

É o que ocorre com as taxas, previstas no inc. II do artigo 145 da CF/88, onde a prestação de serviço público e o exercício do poder de polícia devem estar rigorosamente delineados na hipótese tributária da sua regramatriz.

No entanto, será um tributo não-vinculado, se o referido fato relacionar-se apenas com o contribuinte, como ocorre, por exemplo, com os impostos.

O próprio artigo 16 do Código Tributário Nacional, com as imperfeições científicas inerentes aos diplomas legislativos, preceituou, de modo exemplar, que *“imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*.

Em que pese as críticas de alguns poucos²³⁴, com as quais não se concorda, essa classificação de ATALIBA foi aplaudida por muitos, sendo possível afirmar que a mesma é a que, atualmente, encontra o maior número de adeptos.

ROQUE CARRAZZA disse que *“Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada, por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso País”*²³⁵.

Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *“Uma classificação dos tributos que se pretenda jurídica só pode estabelecer seu ponto de partida na norma jurídica. É o que fizeram GIANNINI e ATALIBA, debruçando-se sobre a hipótese de incidência descrita pelo legislador, e identificando duas grandes categorias: a dos tributos vinculados e a dos não vinculados a uma atuação do estado”*²³⁶.

E PAULO DE BARROS CARVALHO, que, já em sua **Teoria da Norma Tributária**, manifestava-se a favor da classificação trazida à lume por ATALIBA, acrescenta:

*“A visão bipartida dos tributos, consoante o critério material da hipótese endonormativa encerre ou não uma atuação do Estado, parece atender em cheio ao escopo daquela admoestação formulada por Celso Antônio Bandeira de Mello, quando condena a consideração no plano exclusivamente jurídico, de realidades estranhas ao universo do Direito”*²³⁷.

²³⁴ Celso Bastos, por exemplo, entende-a inútil à luz do direito positivo brasileiro (*Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1991, p. 146).

²³⁵ Curso de direito constitucional tributária. *Op. cit.* p. 284.

²³⁶ *O sistema e a administração tributários brasileiros*. Trabalho apresentado no XIII Curso de Instituciones e Técnicas Tributárias. na Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid : Espanha, 1993. inédito, p. 09.

E tão preciosas lições não podem ser esquecidas. Ao se analisar a estrutura lógica da regra-matriz de incidência dos tributos, não se encontra outra possibilidade segura e rigorosa de classificar os tributos segundo a postura epistemológica aqui adotada senão analisando o critério material da hipótese tributária.

Por outro lado, com arrimo no texto constitucional²³⁸, a doutrina mais avançada tem sustentado que a base de cálculo é outro forte elemento para a caracterização da espécie tributária. Foi PAULO DE BARROS quem, sem supervalorizar essa entidade como fizeram BECKER e ATALIBA, atentou para a necessidade de analisá-la conjuntamente com a hipótese tributária para o fim de especificar a figura tributária:

“Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal”²³⁹.

Todavia, tais ensinamentos não podem ser compreendidos superficialmente. Se é certo que a base de cálculo é importante elemento para a compreensão da figura tributária, não o é tanto para uma classificação dos tributos.

²³⁷ Teoria da norma tributária. *Op cit.*, p. 112.

²³⁸ Dispõe o §2º do artigo 145 da Constituição de 1988 que as “taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Também, o artigo 154. I, do mesmo diploma normativo, prescreve que os impostos residuais somente podem ser criados se não tiverem fato gerador ou base de cálculo iguais aos dos demais impostos discriminados na Lei Fundamental.

²³⁹ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 23.

Uma coisa - adverte-se - é analisar o tributo após a sua instituição, via lei ordinária ou lei complementar, para saber de que espécie se trata; quando aí será relevante a análise da base de cálculo. Outra coisa, bem diferente, é, em nível constitucional, e tão somente neste patamar, empreender uma classificação das espécies tributárias.

Aqui, entretanto, não parece ser importante recorrer-se à análise da base de cálculo (a não quando ela mesmo conste do texto constitucional), bastando, apenas, estudar a materialidade da hipótese tributária em toda sua extensão.

Não obstante esse pequeno parêntesis, não se pode deixar de dizer mais uma vez que uma classificação dos tributos baseada estritamente no dado normativo, isto é, na regra-matriz de incidência tributária, tem o condão de afastar uma série de problemas que, ainda hoje, perduram, na doutrina pátria.

Um deles, consistente na mistura de elaborações jurídicas com as de ciência das finanças, GERALDO ATALIBA não perdoava em hipótese alguma:

“Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros - pré-legislativos - que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição.

(...)

Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição - encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário - são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo”²⁴⁰.

Um outro ponto que merece ser melhor refletido, pois a cada dia ganha mais adeptos, está em considerar-se a finalidade ou a destinação do produto arrecadado como um elemento que faça o tributo distinguir-se dos demais.

É o que diz, por exemplo, MISABEL DERZI:

“Portanto a sua peculiaridade reside essencialmente na destinação do produto arrecadado, que é constitucionalmente determinada. (...)

A Constituição de 1988 não denomina os tributos, finalisticamente afetados, de impostos mas de contribuições ou de empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário (ou Constitucional)”²⁴¹.

GERALDO ATALIBA, na última edição de sua **Hipótese de Incidência Tributária**, ao analisar as contribuições, também, estava trilhando este caminho:

²⁴⁰ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 111.

²⁴¹ O PIS, as medidas provisórias e o princípio da não-surpresa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética. 1996. p. 205.

“Portanto, não é o nome da contribuição que o legislador dá ao tributo que cria, que fixa o seu regime, mas a destinação especial dos recursos que o tributo vai gerar”²⁴².

E MARÇAL JUSTEN FILHO não pensa diferente:

*“Perante o sistema constitucional anterior, afirmava-se que a “destinação” dos recursos a serem auferidos através de uma exação não apresentava relevância para fins tributárias.
(...)”*

*Com a consagração constitucional da categoria tributária da “contribuição especial”, verificou-se um câmbio nos princípios vigentes até 1988.
(...)”*

A peculiaridade mais evidente das contribuições especiais reside na destinação (finalidade) do produto da arrecadação”²⁴³.

A autoridade de tais lições fez com que se pensasse um pouco mais detidamente sobre essa problemática. Sim, porque, para alguns tributos, parece claro que a Constituição Federal de 1988, ao invés de assentar a sua hipótese tributária, apenas se limitou a dispor sobre a finalidade para a qual poderiam ser criados, o que levaria, em um primeiro momento, à conclusão de que uma classificação das figuras tributárias, também, deveria considerar este aspecto.

²⁴² Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 177.

²⁴³ Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 152.

Todavia, mesmo retomando reflexões passadas, preferiu-se manter, em essência, as conclusões já alcançadas, verificando-se, apenas, a necessidade de serem acrescentadas algumas considerações a mais.

Uma delas já foi exposta acima e refere-se à idéia da existência necessária de um critério pertinente para classificar os tributos.

A outra assenta-se, portanto, nessa problemática da finalidade/destinação do produto arrecadado ser ou não um elemento diferenciador dos tributos.

Aqui, no entanto, ousa-se apresentar uma certa discordância com os supracitados doutrinadores por dois motivos. O primeiro, porque, como visto, a Carta Magna possibilita, sim, uma distinção dos tributos segundo vários critérios, tais como a finalidade, a competência ou, também, dentre outros, a discriminação de rendas, de modo que se faz necessário apenas fixar qual o critério que servirá de sustentação para toda a atividade classificatória: a finalidade, a materialidade ou qualquer outro.

O segundo motivo: a distinção de alguns tributos pela sua destinação, tal como tem sido feita pela maior parte da doutrina, pode levar à conclusão de que os demais tributos não teriam finalidade alguma ou que a mesma, se existente, é totalmente desprovida de importância, quando isto não é verdade.

Ora, o fato de um tributo destinar-se a uma finalidade específica não o torna *especial* em relação àqueles que se destinam a cobrir despesas gerais do Estado. Sim, porque uma coisa é dizer que os impostos distinguem-se das contribuições sociais, na medida em que se destinam à cobertura de despesas gerais do Poder Público e estas a fins específicos, como a Seguridade Social.

Outra coisa, no entanto, e com a qual não se concorda, é dizer que uns são diferentes dos outros porque aqueles têm uma tal estrutura e essas têm uma tal finalidade. Seguir tal caminho seria o mesmo que dizer que os impostos têm estrutura, mas não têm finalidade, enquanto que as contribuições têm finalidade, mas não têm estrutura, raciocínio de todo inadequado.

Basta ver que, tanto na competência residual, como na competência extraordinária, ambas atribuídas à União pelo artigo 154 I e II a Constituição, também, não estabeleceu uma hipótese tributária para os impostos ali previstos, mas, nem por isto, os mesmos deixaram de ser considerados como impostos. E, o que é pior, não bastasse a ausência de uma hipótese tributária, não há, para eles, igualmente, a previsão de uma destinação específica do produto arrecadado. Indaga-se, então: que tipos de tributos seriam esses ?
Invertebrados ?

Então, verifica-se que, uma vez tendo sido omissa em relação à hipótese tributária de alguns tributos, a Constituição de 1988 não permitiu que se adotasse uma previsão normativa que não descrevesse ou uma atuação estatal, nos moldes dos incs. II e III do art. 145 da CF/88, ou um fato jurídico qualquer, que não consistisse em uma atuação do Poder Público.

Por outro lado, veja-se que as regras-matrizes de incidência dos tributos não prevêm, de modo algum, em sua estrutura lógica, a finalidade para a qual os mesmos são instituídos. Esta, em verdade, vem delineada em uma norma de direito financeiro e não de direito tributário, que cuida da instituição do tributo, enquanto àquela cabe tratar da destinação do produto arrecadado.

Esse raciocínio fica mais esclarecido quando se verifica que, no ordenamento jurídico, existem duas normas jurídicas que devem ser analisadas em separado: há, primeiramente, uma **norma de direito tributário** (a regra-matriz de incidência), que descreve, na sua hipótese, um fato jurídico lícito e não decorrente de acordo de vontade entre as partes e, na consequência, uma relação jurídica instaurada pela ocorrência deste fato jurídico, pela qual o contribuinte está obrigado a levar aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro.

Por outro lado, há uma **norma de direito financeiro**, a qual assim pode ser formulada: dado o pagamento do tributo, o dinheiro arrecadado deve ser aplicado pelo Estado em determinada finalidade.

Ambas essas normas, muito embora possuam idêntica estrutura lógica - composta por uma hipótese que se une a uma tese pelo princípio da imputabilidade - atingem realidades diversas, não podendo ser confundidas. E, sabendo-se apartá-las uma da outra, poder-se-á concluir com firmeza que **o critério finalidade é adequado para classificar os tributos sob a óptica do direito financeiro e não do direito tributário.**

Nesse caminho, não é demais lembrar as lições de BECKER, que, depois de mais de três décadas, ainda se fazem atuais:

“A natureza jurídica do tributo...não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica tributária vier a dar ao bem...que conferia a consistência material ao tributo que foi ou deve ser prestado.

Nenhuma influência exerce sôbre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada”²⁴⁴.

Todavia, se acima foi dito que os tributos devem ser classificados em vinculados ou não vinculados a uma atuação do Estado, dever-se-ia, em tese, concluir pela existência de apenas **duas espécies de tributos**: aqueles cuja

²⁴⁴ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 260.

hipótese tributária descreve um fato qualquer, não relacionado a uma atividade estatal, e que por tradição se costumou designar de **impostos**, e aqueles outros que têm na sua hipótese tributária a descrição de uma atividade estatal referida ao contribuinte e que, normalmente, se conhece por **taxa**.

Alguns autores seguiram esse caminho. É o caso de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que, em sua **Teoria Geral do Direito Tributário**, entendia que somente os impostos e as taxas são tributos específicos, uma vez que os empréstimos compulsórios não eram nada mais do que *impostos restituíveis* e as contribuições parafiscais, como as contribuições de melhoria, ou seriam impostos ou seriam taxas²⁴⁵.

No entanto, essa conclusão não pode ser aplicada indistintamente a qualquer ordenamento jurídico. Por exemplo, pode ser que em alguns ordenamentos jurídicos somente exista a previsão de tributos não vinculados. Neste caso, sequer seria possível uma classificação como a que se adota aqui.

Mas, se o direito positivo brasileiro é o objeto real do presente estudo, não se pode deixar de verificar se com ele se compatibiliza essa **proposta de classificação jurídica dos tributos** - ainda que sejam necessários ser feitos

alguns pequenos ajustes - ou se a mesma deve ser rejeitada por absoluta inadequação aos postulados do ordenamento jurídico pátrio.

Relembre-se, por demais, que, à luz do direito positivo brasileiro, uma tal classificação não pode ser feita à margem da Carta Magna de 1988. Em matéria tributária, esta foi generosa, pormenorizando assuntos de suma importância para a realidade jurídica brasileira e revertendo um costume não muito salutar, originário do direito privado, de promover interpretações do direito positivo a partir da legislação infraconstitucional.

É, portanto, a partir da Constituição de 1988 que se deve realizar a classificação das espécies tributárias.

Assim, partindo-se texto constitucional, verifica-se que os seus artigos 145, 148 e 149 trouxeram à luz cinco tributos. No artigo 145 estão os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, no artigo 148, os empréstimos compulsórios e, no artigo 149, as contribuições especiais.

Verifica-se, também, que tais dispositivos garantem a possibilidade de se classificar aqueles tributos segundo a sua hipótese tributária.

²⁴⁵ Ibidem. p. 346 e 350.

Entretanto, a divisão em tributos vinculados e tributos não-vinculados a uma atuação estatal merece, aqui, uma pequena adequação ao modelo constitucional pátrio. É que, no caso dos tributos vinculados, as Constituições brasileiras, ao estabelecerem, de um lado, as taxas (artigo 145, II) e, de outro, a contribuição de melhoria (artigo 145, III), possibilitaram uma ampliação no rol das figuras tributárias autônomas.

Veja-se como.

2.c) As taxas, a contribuição de melhoria e os impostos

Previstas no inciso II do artigo 145 da CF/88, bem como definidas pelos artigos 77 a 80 do Código Tributário Nacional, as **taxas** caracterizam-se por serem tributos que têm na sua hipótese tributária a descrição de um fato que pode ser ou uma prestação de determinados serviços públicos ou o exercício do poder de polícia.

É o que dispõe o Texto Magno, em seu artigo 145, II:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Deste modo, toda vez que existir um tributo cuja hipótese tributária descrever uma dessas duas atividades estatais, será ele uma **taxa**.

Entretanto, por imperativo constitucional, a prestação de serviços públicos, específicos e divisíveis, e o exercício do poder de polícia, nas palavras de GERALDO ATALIBA, devem estar referidas “...ao obrigado (*sujeito passivo*), para que dele possa ser exigida”²⁴⁶, sendo que a base de cálculo desse tributo não poderá ser diversa de uma medida de valor da atuação pública.

Por sua vez, em relação à **contribuição de melhoria**, a Constituição de 1967, anteriormente à *Emenda Passos Porto* (Emenda Constitucional nº 23/83), previa em seu artigo 18, II, a competência das pessoas políticas para instituírem-na, quando a realização de uma obra pública causasse mais-valia em imóvel de um particular.

A atual Carta Magna, no entanto, foi mais breve. Dispôs que União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, podem criar contribuição de melhoria, *em decorrência de obra pública*, tendo sido omissa quanto ao requisito “valorização do imóvel do particular”.

²⁴⁶ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 138.

Essa alteração gerou uma problemática de suma importância para a compreensão da contribuição de melhoria. De fato, em se permitindo uma interpretação literal da nova Lei Magna, a hipótese tributária da contribuição de melhoria apenas precisaria conter a descrição de uma atividade estatal consistente na construção de uma obra pública, ao passo que defendendo estar implícito na norma constitucional a exigência de que haja uma mais-valia no imóvel do sujeito passivo, a hipótese teria que descrever uma atividade estatal - qual seja, a construção de uma obra pública - que provoque uma mais-valia no imóvel do particular. Mais, a sua base de cálculo não poderia ser o custo da obra, mas, sim, a própria valorização do imóvel.

Esta segunda opção parece ser a mais consoante com a sistemática constitucional vigente. Veja-se que não teria sentido algum exigir contribuição de melhoria somente porque o Poder Público constrói uma obra pública; ainda mais quando esta pode inclusive depreciar os imóveis daqueles, como ocorreu com o chamado “Elevado Costa e Silva”, de que fala ROQUE CARRAZZA²⁴⁷.

²⁴⁷ Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 305. Neste particular, o sujeito passivo acaba por arcar com duplo ônus: um decorrente da depreciação e outro, do tributo. Luciano Amaro, no mesmo sentido, diz que “...parece evidente que a contribuição *de melhoria* só cabe se da obra decorrer *valorização* (ou melhoria) para a propriedade imobiliária do contribuinte. Aquilo que “decorrer da obra pública” não é a *contribuição*, mas sim a *melhoria*” (Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 47).

Todavia, SACHA CALMON²⁴⁸, após demonstrar, com toda a sua brilhante cultura, que a contribuição de melhoria pode ser elaborada tanto com base no sistema inglês (base de cálculo é a mais-valia) como no sistema alemão (base de cálculo é o custo da obra, desde que esta cause uma mais-valia no imóvel do particular), defende que **o artigo 145, III da Constituição de 1988, é, na classificação das normas constitucionais elaborada por JOSÉ AFONSO DA SILVA, uma norma de eficácia contida.**

Ou seja, até que o legislador complementar (art. 146 da CF/88) defina o critério a ser adotado, as pessoas políticas podem instituir contribuição de melhoria tendo por base de cálculo seja o custo da obra, seja a mais-valia causada no imóvel do particular.

Com esse raciocínio não concordava GERALDO ATALIBA, para quem, se fosse escolhido como base de cálculo o custo da obra, estar-se-ia diante de uma taxa:

“A h.i. da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária causada por obra pública. (...) Sua base imponible é a valorização; a medida da valorização é o critério do tributo. Valorização é a diferença positiva de valor de um imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra. (...) A obra pode custar muito e causar diminuta valorização. Pode custar pouco e causar enorme valorização. O gabarito da contribuição é sempre a valorização, não importando o custo da obra. Se este for posto como critério do tributo, estar-se-á desvirtuando, com interposição de critério de taxa e não de contribuição de melhoria” ²⁴⁹.

²⁴⁸ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 5ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993. p. 77. Também, BOTELHO, Werther. Da tributação e sua destinação. *Op. cit.*, p. 84.

²⁴⁹ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 150-1.

A despeito dessas profundas lições de ATALIBA e de SACHA CALMON, a contribuição de melhoria, porque poucas vezes instituída, é um tributo que não foi analisado de modo suficiente pela doutrina nacional.

Assim, ainda há muito o que se dizer a seu respeito. No entanto, em que pese o presente trabalho não ter essa finalidade, não se pode deixar de fazer algumas ponderações importantes para melhor compreender esse tributo e a sua relação com os demais, principalmente com as taxas e com as outras contribuições.

Diante da Constituição de 1988, pensa-se que a contribuição de melhoria não pode deixar de ter em sua base de cálculo a mais-valia causada no imóvel do contribuinte. Se, por um acaso, somente fosse considerado o custo da obra, estar-se-ia diante de um **tributo inconstitucional**. Sim, porque taxa não seria, nem poderia ser, uma vez que construir obra pública não é o mesmo que prestar serviços²⁵⁰, nem que exercer o poder de polícia. Imposto também não poderia ser, porque este é um tributo não vinculado a uma atuação estatal. E de Contribuição Social e Empréstimos Compulsórios sequer se poderia cogitar na espécie.

²⁵⁰ Celso Antônio Bandeira de Mello muito bem distingue obra pública de serviço público: “*Obra pública é a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao patrimônio público. Serviço público, no sentido restrito em que foi tomado pelo Código Tributário Nacional...vem a ser o desempenho de uma atividade material,*

Em verdade, a contribuição de melhoria é um tributo que tem na sua hipótese a descrição de uma atuação do Estado (ou de quem lhe fizer as vezes), consistente na realização de uma obra pública que valorize um imóvel particular e que tem, como base de cálculo, a mais-valia causada neste.

Frise-se bem, que, ao contrário das taxas, à configuração da contribuição de melhoria não basta que a sua hipótese tributária descreva uma atuação estatal qualquer. Primeiro, esta atuação não poderá ser uma prestação de serviços públicos, nem o exercício do poder de polícia e nem, muito menos, a simples construção de uma obra pública. A hipótese tributária da contribuição de melhoria somente poderá descrever uma atuação estatal/realização de obra pública que cause mais-valia em imóvel do contribuinte, nestes termos:

Se o Estado realizar o fato "construir uma obra que valorize o imóvel do contribuinte X", nascerá uma relação jurídica pela qual o Estado deverá exigir daquele um determinado valor calculado sobre a referida valorização.

Assim, parece estar nítida a diferença entre as hipóteses de incidência das taxas e a hipótese tributária da contribuição de melhoria. Em ambos os casos, há uma atuação estatal. Todavia, o texto constitucional quis diferenciá-las, possibilitando-se, assim, autonomizar

consistente em prestação de um comportamento cuja atuação proporciona uma utilidade pública ao

uma terceira espécie tributária, já que, na contribuição de melhoria, não sendo suficiente apenas a realização da obra pública, a diferença básica e mais relevante entre essas duas figuras está em que, para a taxa, a atuação do poder público refere-se imediata e diretamente ao contribuinte, ao passo que, em relação àquela, a atuação estatal tem referibilidade apenas mediata e indireta ao contribuinte.

No que diz respeito aos **impostos**, não há maiores dificuldades para se concluir que são tributos cuja hipótese tributária descreve um fato qualquer - tal como a aquisição de renda ou a prestação de serviços - que não seja uma atuação do Poder Público. São, portanto, **tributos não vinculados**.

Nos artigos 153 e 154 da Constituição Federal de 1988, encontram-se quais são os impostos que a União pode instituir, lembrando que o segundo dispositivo constitucional não faz menção à hipótese tributária, quer para os impostos residuais, quer para os extraordinários.

E nos artigos 155 e 156, a Carta Magna desenhou a competência dos Estados-Membros e dos Municípios, respectivamente, sendo que o Distrito Federal pode instituir todos os impostos previstos nesses dois dispositivos constitucionais.

administrado" (Taxa de serviço. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT. n°s 9/10. p. 29).

Portanto, até o presente momento, pode-se sustentar a existência de ao menos **três espécies tributárias** autônomas no Direito brasileiro: **os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria**.

2.d) Os empréstimos compulsórios

Por outro lado, o artigo 148, incisos I e II da atual Carta Magna, dispõe que a União - e somente ela - através de lei complementar, tem a competência para instituir **empréstimos compulsórios**, desde que o faça para *a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência* ou *b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*, observando-se, neste segundo caso, o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b* da CF/88). Ainda, o parágrafo único daquele dispositivo (art. 148) exige que o produto da arrecadação dos empréstimos compulsórios somente seja gasto naquilo em que se fundamentou a sua instituição.

Veja-se, então, que, toda vez em que o Poder Público estiver diante de uma das situações descritas nos incisos I e II do artigo 148 da CF/88, somente poderá instituir empréstimos compulsórios, não se podendo utilizar da sua competência residual, prevista no art. 154, I da CF/88.

Muito embora haja um silêncio constitucional quanto à necessidade da devolução dos valores a serem arrecadados²⁵¹, no momento em que forem cobertas as despesas com a situação que tenha fundamentado a instituição do empréstimo compulsório, o Poder Público não mais poderá cobrá-lo dos contribuintes. Ou seja, o mesmo é exigível até o montante em que for necessário para cobrir os gastos que lhe motivaram a instituição; nada mais, sob pena de enriquecimento que afronta o texto constitucional.

Por outro lado, durante certo período criticou-se a própria expressão **empréstimo compulsório**, porque, se empréstimo, não poderia ser compulsório. Alegou-se, também, que, se o empréstimo há de ser devolvido, não poderia ser tributo, porque este é uma receita derivada, a qual importa em ingresso a título definitivo aos cofres da União.

Nesta linha, em 1964, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL trouxe à tona a **Súmula nº 418**, onde deixou expresso por duas décadas que “*O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária*”.

²⁵¹ **Roque Carrazza**, com quem se concorda, diz que a devolução está presumida no empréstimo compulsório, de tal sorte que, se a mesma não ocorrer, haverá um *confisco* (Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 313).

Tal posicionamento, muito embora revisto pelo Excelso Pretório²⁵² antes do advento da Constituição de 1988, continuou a ser seguido, ainda que com argumentos não semelhantes, por autores de proa, como é o caso de HAMILTON DIAS DE SOUZA²⁵³ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁵⁴, dentre outros.

Atualmente, entretanto, a maior parte dos doutrinadores, bem como a jurisprudência²⁵⁵, definiram-se a natureza tributária da exação em tela. Divergem, apenas, quanto à sua natureza específica: se tributo diferente dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria ou se pode ser reduzido a esses três.

Na doutrina, ALIOMAR BALEEIRO²⁵⁶ e ALFREDO AUGUSTO BECKER²⁵⁷ foram os maiores defensores da posição de que os empréstimos compulsórios não passam de **impostos restituíveis**.

Entretanto, AMÍLCAR DE A. FALCÃO²⁵⁸, GERALDO ATALIBA²⁵⁹, SOUTO MAIOR BORGES²⁶⁰, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶¹, ROQUE

²⁵² Por exemplo, Recurso Extraordinário nº 111.954-3-PR, Rel. Ministro Oscar Correa, Tribunal Pleno, DJU I de 24/06/88, p. 16117.

²⁵³ Tributos federais. In: *A Constituição Brasileira - 1988: interpretações*. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1988, 311-21.

²⁵⁴ Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação. *Op. cit.*, p. 95-6.

²⁵⁵ Além do Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, desde a sua criação, tem mantido posicionamento a favor da natureza tributária, a exemplo do Recurso Especial nº 13822/ES. 1ª Turma. DJU I de 11/11/91, p. 16137.

²⁵⁶ Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 114-5.

ANTÔNIO CARRAZZA²⁶², REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH²⁶³ e, dentre outros, MÁRCIO SEVERO MARQUES²⁶⁴, entendem que os empréstimos compulsórios podem assumir a feição jurídica seja de imposto, de taxa ou, inclusive, de contribuição de melhoria.

Por sua vez, JOSÉ ROBERTO VIEIRA²⁶⁵, SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁶⁶, LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.²⁶⁷, LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²⁶⁸, ROBERTO CATALANO B. FERRAZ²⁶⁹, GEÍLSON SALOMÃO LEITE²⁷⁰ sustentam que os empréstimos compulsórios somente podem ser reduzidos aos impostos ou às taxas.

²⁵⁷ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 358.

²⁵⁸ Empréstimo compulsório e tributo restituível: sujeição ao regime jurídico tributário. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 06, p. 23, 1969.

²⁵⁹ *Lei complementar na Constituição*. São Paulo : RT, 1971, p. 67. Anteriormente, porém, no *Sistema constitucional tributário brasileiro* (São Paulo : RT, 1968, p. 289), Ataliba manifestou-se no sentido de que o empréstimo compulsório é um imposto, cuja única diferença com esta espécie "...não é tributária: está em que a soma levantada é restituível".

²⁶⁰ *Lei complementar tributária*. São Paulo : RT, 1975, p. 143.

²⁶¹ *Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 26.

²⁶² *Curso de direito constitucional tributário*. *Op. cit.*, p. 315.

²⁶³ *Manual de direito financeiro*. *Op. cit.*, p. 49.

²⁶⁴ Empréstimos compulsórios na Constituição Federal. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 65, p. 199.

²⁶⁵ O sistema e a administração tributários brasileiros. *Op. cit.*, p. 10.

²⁶⁶ Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. *Op. cit.*, p. 11. Também: Proposta para uma nova classificação dos tributo a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de [Org.]. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba I: direito tributário*. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 330.

²⁶⁷ *Manual de direito financeiro e tributário*. *Op. cit.*, p. 394.

²⁶⁸ Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 65.

²⁶⁹ *Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico*. São Paulo : Resenha Tributária, 1992, p. 154-5.

²⁷⁰ Do imposto territorial rural. *Op. cit.*, p. 50.

Enfim, há autores, como é o caso de EUGÊNIO DOIN VIEIRA²⁷¹, ZELMO DENARI²⁷², JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁷³, EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM²⁷⁴, e CELSO BASTOS²⁷⁵, que entendem que os empréstimos compulsórios são figuras tributárias diversas das demais, principalmente porque são “restituíveis” aos contribuintes.

Então, após esse breve passeio pela doutrina pátria, percebe-se que a grande maioria dos autores não põe dúvidas quanto à natureza tributária dos empréstimos compulsórios. Sim, pois não se pode negar que os mesmos são tributos simplesmente porque semelhante valor ao que foi arrecadado deverá ser devolvido aos contribuintes.

Ora, a noção financeira de tributo como sendo uma receita (derivada) não se sobrepõe, no campo do direito, à noção jurídica que acima foi exposta. Aliás, ATALIBA asseverava que “o argumento da devolução será sempre despiciendo, para esse efeito. É que, em verdade, todo tributo é ‘devolvido’: o

²⁷¹ Os tributos na Constituição Federal de 1988. *Op. cit.*, p. 184.

²⁷² Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 148-9.

²⁷³ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 64.

²⁷⁴ Este autor, recentemente, alterou seu posicionamento, defendido anteriormente no *Manual de direito financeiro e tributário*. Seu atual entendimento, no sentido de ver os empréstimos compulsórios como tributos afetados a determinados fins, pode ser encontrado no artigo intitulado *Empréstimo compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade* (In: I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET: Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário, São Paulo : Max Limonad, 1998, p. 81 e ss.).

²⁷⁵ Curso de direito financeiro e de direito tributário. *Op. cit.*, p. 146.

Estado não guarda os 'dinheiros' que arrecada; ele sempre os devolve à sociedade, seja em forma de serviços, bens etc"²⁷⁶.

Empréstimo compulsório, portanto, **é tributo**, porque, na sua hipótese tributária, descreve-se um fato²⁷⁷, consistente ou não em uma atuação do Poder Público, o qual, se ocorrido, fará nascer uma relação jurídica, de natureza tributária, em que o sujeito ativo terá o direito de exigir do sujeito passivo que lhe entregue uma certa quantia em dinheiro.

Essa é a sua **regra-matriz de incidência**. E a mesma demonstra, de modo claro, a subsunção dos empréstimos compulsórios ao conceito de tributo adotado acima.

Por outro lado, para se compreender tal figura em toda a extensão jurídica que a Constituição lhe conferiu, também deve ser analisada a estrutura lógica de duas outras **normas**, as quais, todavia, não possuem natureza tributária, mas, sim, de **direito financeiro**.

A **primeira** descreverá na sua hipótese tributária um fato ("pagamento do empréstimo compulsório"), que, uma vez ocorrido, fará nascer o dever do

²⁷⁶ Empréstimo compulsório: Decreto-Lei 2.047/83. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 44, p. 123.

²⁷⁷ Este fato a ser descrito na sua hipótese de incidência, por óbvio, não será a existência de uma guerra externa ou uma calamidade pública (Cfe. CARRAZZA. Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, 310 e AMARO. Luciano. Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 51).

Estado de aplicar o montante arrecadado para cobrir as despesas que fundamentaram a instituição daquele tributo.

A **segunda**, por sua vez, trará na sua hipótese tributária a previsão de outro fato (por exemplo: o “término das causas que fundamentaram a instituição do empréstimo compulsório”), e, no seu mandamento, a descrição de uma relação jurídica, pela qual, ocorrido esse fato, o Estado deverá devolver ao sujeito passivo o que foi arrecadado a título da exação em comento.

Essas colocações basearam-se nas primorosas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que, com muita propriedade, visualizava a confusão doutrinária existente em torno do tributo em análise:

“A obrigação de o sujeito ativo (Estado) devolver o tributo (com ou sem juros) não retira a natureza jurídica tributária ao “empréstimo compulsório” pois, na verdade, no “empréstimo compulsório” existem duas distintas relações jurídicas, com distintas naturezas jurídicas.

A primeira relação jurídica é de natureza tributária: o sujeito passivo é um determinado indivíduo e o sujeito ativo é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza administrativa: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado”²⁷⁸.

²⁷⁸ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 359. Também, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. *Op. cit.*, p. 149: “A literalidade do texto abriga direitos e deveres recíprocos, em momentos diversos. Há norma tributária mandando pagar e há norma financeira mandando restituir”.

Assim, com esses esclarecimentos, torna-se mais fácil encontrar a natureza específica dos empréstimos compulsórios: pelo critério de classificação segundo a materialidade da hipótese, vê-se que eles podem assumir a feição de impostos ou de taxas, conforme for o fato jurídico que estiver descrito no suposto.

3. As contribuições especiais

É chegada a hora, no entanto, de enfrentar o polêmico tema da natureza jurídica das **contribuições especiais**, previstas nos artigos 149 e 195 da Constituição de 1988.

Anteriormente à atual ordem jurídica e até o advento da Emenda nº 08/77 à Constituição de 1967, eram poucos aqueles que semeavam dissonâncias em torno dessa questão.

Todavia, com essa Emenda Constitucional, que inseriu o inciso X no artigo 43 da Constituição de 67 com a EC 01/69, separando as contribuições dos tributos (estes previstos no inciso I do mesmo dispositivo constitucional), boa parcela da doutrina e a jurisprudência por inteiro passaram a sustentar que as contribuições tinham perdido a sua natureza tributária²⁷⁹.

²⁷⁹ Assim ficou a redação do referido artigo 43: “Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I

É o que sustentou BRANDÃO MACHADO:

*“7. A descaracterização de tais contribuições como tributos resulta claramente do acréscimo do item X que a Emenda nº 8, de 1977, pôs no artigo 43 da Constituição.... É forçoso, portanto, atribuir às contribuições sociais a natureza de exações não tributárias.
(...)”*

Quem decide de sua natureza não é o legislador, nem o doutrinador ou intérprete. É o constituinte”²⁸⁰.

Também, dentre outros²⁸¹, LUIZ MÉLEGA:

“A primeira observação que ocorre ao intérprete é que o legislador quis efetivamente retirar às contribuições enumeradas no inc. X a sua natureza tributária, já que no inc. I se referiu a tributos e no inc. X aludiu a contribuições, numa clara indicação de que estas não estão compreendidas naqueles”²⁸².

Neste sentido, o próprio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL²⁸³ firmou orientação:

- tributos, arrecadação e distribuição de rendas; (...) X - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XLX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178”.

²⁸⁰ São tributos as contribuições sociais ? In: *Direito tributário atual*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1987/88, vls. 7/8, p. 1821, 1822 e 1833.

²⁸¹ Por exemplo, **Inocência Martires Coelho** (A natureza jurídica das contribuições previdenciárias. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 15/16, a. 5, jan/jun/81, p. 88 e ss.), **Gilberto Ulhôa Canto** (Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Contribuições sociais. Op. cit.*, p.35-6), **Antônio Sampaio Dória** (Contribuição - Lucros: a incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT. a. 13. out-dez/89, nº 50, p. 16), **Heron Arzua** (Feição jurídica do PIS-faturamento. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*. Curitiba, nº 05, p. 96-97) e **Frederico de Moura Theophilo** (A contribuição para o PIS. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1996, p. 18-9).

²⁸² Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão [Coord.]. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 382.

²⁸³ Recurso Extraordinário nº 95.400, Ministro Relator Neri da Silveira.

“ EMENTA
 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEI Nº 6.332/1976.
 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES
 PREVIDENCIÁRIAS.

Orientação do STF, até a Emenda Constitucional nº 8, de 1977: caráter tributário dessas contribuições. Após o advento da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, não cabe manter idêntico entendimento. Constituição Federal, art. 163 e parágrafo único; 21, § 2º, I; 43, X. No caso, a contribuições previdenciárias são referentes aos anos 1967/1968. Não atacou o recurso extraordinário questão autônoma, posta nas decisões das instâncias ordinárias, qual seja, a inviabilidade de a Lei nº 6.332/1976 aplicar-se no mesmo exercício de sua edição. Constituição, art. 153, § 29. Súmula 283. Arguição de relevância da questão federal acolhida. Recurso extraordinário não conhecido”.

No entanto, com a Constituição de 1988, raras são as vezes que sustentam o caráter não-tributário de tais exações. É o caso, a exemplificar, de EDVALDO BRITO²⁸⁴, MARCO AURÉLIO GRECO²⁸⁵, WLADIMIR NOVAES MARTINEZ²⁸⁶, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO²⁸⁷, HAMILTON DIAS DE SOUZA²⁸⁸, e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁸⁹.

²⁸⁴ Natureza jurídica da contribuição para o PIS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. PIS: problemas jurídicos relevantes. *Op. cit.*, p. 45.

²⁸⁵ Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 719.

²⁸⁶ Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. *Contribuições previdenciárias: questões atuais*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 245.

²⁸⁷ Lei complementar e as contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1992. v. 15, p. 192.

²⁸⁸ Contribuições para a seguridade social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Cadernos de Pesquisas Tributárias: contribuições sociais*. *Op. cit.*, p. 421.

²⁸⁹ Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, 1ª Quinzena de março de 1995, nº 05/95, p. 100.

Este último, por exemplo, trouxe à tona o mesmo tipo de argumento que ajudou a doutrina a sustentar que, com a EC nº 08/77, as contribuições tinham deixado de ser espécie do gênero tributo, mas, agora, no entanto, voltado para a Emenda Constitucional nº 03/93 à Constituição de 1988, que alterou o parágrafo 6º do artigo 150 da Lei Fundamental²⁹⁰:

“Os tributos e as contribuições do art. 149 seriam - eu interpreto que são - espécies de um gênero mais amplo que pode atender pelo nome de exações (...)

Conforta essa posição a nova redação do §6º do art. 150 da Constituição, dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993,.... Se há tributo ou contribuição, contribuição é, portanto, coisa diversa de tributo. Fosse tributária qualquer contribuição, e não seria o caso de distingui-la”²⁹¹.

No entanto, não se concorda com esse posicionamento e, mais, partindo-se do pressuposto de que as contribuições, antes da EC 3/93, eram tributos, entende-se ser impossível uma Emenda Constitucional retirar a sua natureza tributária.

Se, porém, tivesse sido esta a idéia do legislador constituinte derivado, pode-se dizer que incorreu em grave inconstitucionalidade, por afronta ao art. 60, §4º, inciso IV da Constituição de 1988, que proíbe a criação de Emenda Constitucional que agrida direitos e garantias individuais.

²⁹⁰ A redação passou a ser a seguinte: “§6º Qualquer subsídio ou insenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g”.

Ora, no caso, é uma garantia individual e constitucional do contribuinte somente pagar as contribuições cujas leis instituidoras tenham obedecido ao regime constitucional tributário.

A isso, adicione-se, também, o argumento esclarecedor de AIRES BARRETO, no sentido de que o §6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, não autoriza o entendimento de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, pois, se, *“de um lado, o preceito menciona in fine, ‘tributo ou contribuição’, em seu início refere ‘contribuição’ como espécie de tributo”*²⁹².

De qualquer modo, parece evidente que o argumento *topográfico* não é norte seguro para ser estabelecida a natureza jurídica de qualquer instituto.

Agora, esta advertência serve, também e por outro lado, para aqueles que sustentam a natureza tributária das Contribuições somente pelo fato de estarem contidas dentro do Sistema Tributário (art. 149, CF/88).

Do mesmo modo que a situação provocada pela já citada Emenda Constitucional nº 08/77 não levou à descaracterização das contribuições

²⁹¹ Ibidem, p. 100.

²⁹² *Natureza jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF.* In: Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª Quinzena de março de 1995, nº 6/95, p. 116. No mesmo sentido, MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas.* São Paulo : Dialética. p. 47 e 48.

como tributos, o contrário não pode ser aceito como um dogma, isto é, não somente porque as contribuições se encontram previstas dentro do capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional é que as mesmas devem ser consideradas como tributos²⁹³. Exemplo disto é o inciso III do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, o qual prevê como fonte de custeio da Seguridade Social a chamada *contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos*, mas que, em verdade, não se caracteriza como tributo²⁹⁴.

No entanto, **as contribuições do artigo 149 da CF/88 são tributos** porque assim podem ser conceituadas: são (endo)normas que, na sua hipótese tributária, prevêm a ocorrência de um fato jurídico, vinculado ou não a uma atividade estatal, que, além do mais, é lícito e não consistente num acordo de vontades, e, se verificado no mundo fenomênico, fará nascer uma relação jurídica, de cunho, portanto, tributária, na qual o sujeito passivo deverá entregar uma determinada quantia em dinheiro ao poder público ou àquele que lhe fizer as vezes.

²⁹³ Veja-se, neste sentido: **Américo Lacombe** (*Princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 102) e **José Eduardo Soares de Melo** (*Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 62).

²⁹⁴ CANTO, Gilberto Ulhôa, SOUZA, Antônio C. Garcia de & FONSECA, Marcelo Beltrão da. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. *Op. cit.*, p. 51. Também, **Roque A. Carrazza**. *Curso de direito constitucional tributário*. *Op. cit.*, p. 321.

Ou seja, as contribuições especiais encaixam-se perfeitamente no conceito constitucional de tributo, já mencionado no primeiro item do presente capítulo.

Nesse sentido, acompanha-se a boa doutrina: PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹⁵, GERALDO ATALIBA²⁹⁶, MARÇAL JUSTEN FILHO²⁹⁷, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²⁹⁸, SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁹⁹, MISABEL DERZI³⁰⁰, ALBERTO XAVIER³⁰¹, JOSÉ ROBERTO VIEIRA³⁰², LUCIANO AMARO³⁰³, HERON ARZUA³⁰⁴, EDUARDO MARCIAL F. JARDIM³⁰⁵, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁰⁶, ESTEVÃO HORVATH

²⁹⁵ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 35.

²⁹⁶ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 168.

²⁹⁷ Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 151.

²⁹⁸ Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 320.

²⁹⁹ Proposta para uma nova classificação dos tributo a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. *Op. cit.*

³⁰⁰ Contribuições. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, abr-jun de 1989, ano 13, nº 48, p. 223.

³⁰¹ *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro : Editora Lumen Juris Ltda., 1991, p. 25.

³⁰² O sistema e a administração tributários brasileiros. *Op. cit.*, p. 10.

³⁰³ Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 82 e ss..

³⁰⁴ Contribuições na Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, jul.-set. de 1989, nº 49, p. 130.

³⁰⁵ Este autor, recentemente, alterou seu posicionamento, defendido anteriormente no *Manual de direito financeiro e tributário*. Seu atual entendimento, no sentido de ver as contribuições como *tributos afetados a determinados fins*, pode ser encontrado no artigo intitulado *Fundo de Garantia do Tempo de Serviço: natureza jurídica e implicações concernentes à decadência e à prescrição* (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 33. p. 30, 1998).

³⁰⁶ Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 66.

E RÉGIS F. DE OLIVEIRA³⁰⁷, AMÉRICO LACOMBE³⁰⁸, ROBERTO CATALANO B. FERRAZ³⁰⁹, MIGUEL REALE³¹⁰, dentre muitos outros.

Veja-se, por exemplo, os argumentos elaborados por MISABEL DERZI, os quais são suficientes para solucionar a presente controvérsia:

“Esse dispositivo [art. 149 da CF/88] usou da seguinte técnica para definitivamente encerrar a polêmica e deixar claro e insofismável o caráter tributário dessas contribuições: ao invés de simplesmente inseri-las no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente de que já se utilizara a Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda 1, de 1969, expediente que não foi suficiente e que não logrou êxito absoluto, como já referimos, a Constituição de 1988, no art. 149, manda de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários - da legalidade da irretroatividade [sic] - além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário.

E como se isso não bastasse, a Constituição nesse artigo remete o intérprete ao art. 195, encartado em outro Título da Constituição, denominado da Ordem Social, e lá no art. 195, inserido no Título da Ordem Social, remete, de novo, o intérprete, ao Sistema Tributário Nacional”³¹¹.

E a Carta Magna de 1988 foi tão insistente, explica MISABEL DERZI, porque quis espancar três vícios que até então vinham sendo cometidos. O primeiro, consistente em amesquinhar o conceito constitucional de tributo; o

³⁰⁷ Manual de direito financeiro. *Op. cit.*, p. 50.

³⁰⁸ Princípios constitucionais tributários. *Op. cit.*, p. 100.

³⁰⁹ Contribuições especiais e empréstimos compulsórios. *Op. cit.*, p. 24.

³¹⁰ *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro : Forense. 1991, p. 67.

³¹¹ Contribuições. *Op. cit.*, p. 223.

segundo, de interpretar de modo isolado uma norma constitucional; e o terceiro que se manifesta no mito da denominação³¹².

Portanto, perante a nova ordem constitucional, não há como sustentar que as contribuições especiais não são tributos. Veja-se que, até no plano etimológico, a conclusão não é diversa, como bem demonstrou SOUTO MAIOR BORGES:

"3.1 Na sua significação originária, o termo 'contribuição' (do latim contributio, contribuir, formado de cum + tribuere) tem a mesma raiz etimológica de tributum, tributo, ou tributus. A contribuição nomeava genericamente todos os encargos impostos pelo Estado para atender às suas despesas e tinha um sentido tão abrangente que incluía no seu âmbito até o imposto e a taxa. Aliás, o termo 'contribuição' tem sobre o seu sub-rogado histórico 'tributo' a vantagem de afastar e superar a denotação e conotação odiosas que esse último carrega sobre si como um peso imemorial"³¹³.

Tal entendimento, também, passou a ser esposado pela jurisprudência pátria. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, reformando o seu posicionamento anterior, passou a sustentar a natureza tributária das contribuições sociais³¹⁴.

³¹² Ibidem, p. 223-4.

³¹³ Contribuições - caráter tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 34, p. 121. Também, AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. *Op. cit.*, p. 16-17.

³¹⁴ Cfe. Recurso Extraordinário nº 146733-9/SP, Ministro-Relator José Carlos Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJU I de 06/11/92, p. 20110. Todavia, o Excelso Pretório, no que pertine, por exemplo, ao FGTS, continua a entender que não se trata de tributo (Recurso Extraordinário nº 116735, Ministro Relator Francisco Rezek, 2ª Turma, DJU I de 07/04/89, p. 04912).

Por outro lado, tal como ocorre com os empréstimos compulsórios, aqui, com as **contribuições especiais** não se vislumbra um consenso em saber se as mesmas são tributos diversos dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria ou se a esses podem ser reduzidas.

PAULO DE BARROS CARVALHO³¹⁵, AMÉRICO L. MASSET LACOMBE³¹⁶, ANTÔNIO SAMPAIO DÓRIA³¹⁷, ALBERTO XAVIER³¹⁸, JOSÉ ROBERTO VIEIRA³¹⁹, ELISABETH NAZAR CARRAZZA³²⁰, ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ³²¹, HERON ARZUA³²², RAMIRO HEISE³²³, LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR.³²⁴ e RÉGIS F. DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH³²⁵ sustentam, por exemplo, que as contribuições especiais não são espécies tributárias autônomas porque podem ser reduzidas ora aos impostos, ora às taxas³²⁶.

³¹⁵ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 36.

³¹⁶ Princípios constitucionais tributários. *Op. cit.*, p. 126.

³¹⁷ Contribuição - Lucros: a incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. *Op. cit.*, p. 22.

³¹⁸ Temas de direito tributário. *Op. cit.*, p. 27. Esse renomado autor leciona que a Constituição não trouxe uma identidade de critérios para se diferenciar os tributos comuns (impostos, taxas e contribuição de melhoria) das contribuições. Mas entende que, considerando-se o **critério estrutural**, estas seriam ou impostos ou taxas.

³¹⁹ O sistema e a administração tributários brasileiros. *Op. cit.*, p. 10.

³²⁰ A classificação dos tributos. In: *Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário*. Curitiba, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 1998, conferência realizada em 16/05/98.

³²¹ Contribuições especiais e empréstimos compulsórios. *Op. cit.*, p. 160.

³²² Contribuições na Constituição de 1988. *Op. cit.*, p. 133.

³²³ As contribuições especiais no Direito Tributário Brasileiro, p. 104.

³²⁴ Manual de direito financeiro e direito tributário. *Op. cit.*, p. 401.

³²⁵ Manual de direito financeiro. *Op. cit.*, p. 50.

³²⁶ Posição esta, aliás, que já vem, ao menos, desde G. Jèze (Cfe. MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais ? *Op. cit.*, p. 1855), passando por Aliomar Baleeiro (*Limitações*

Outros, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO³²⁷, CELSO RIBEIRO BASTOS³²⁸, CLÁUDIO SANTOS³²⁹, ANTÔNIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL³³⁰, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³³¹, LUCIANO AMARO³³², ZELMO DENARI³³³, CÉLIO DE FREITAS BATALHA³³⁴ e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES³³⁵, sustentam que as contribuições especiais são espécies autônomas e distintas dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, basicamente, porque têm no elemento **destinação** a sua peculiar característica, como diz MARÇAL JUSTEN FILHO³³⁶.

Atualmente, no entanto, começa a surgir uma nova safra de autores que, seguindo os passos da doutrina estrangeira e as lições de GERALDO ATALIBA, entendem que, ao lado dos impostos e das taxas, estão as **contribuições**, dentre as quais a contribuição de melhoria é a espécie mais típica³³⁷. Esta é a linha de pensamento que parece ter sido seguida por

constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed., Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 590) e Alfredo Augusto Becker (Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 350).

³²⁷ *Curso de direito tributário*. 7ª ed, São Paulo : Malheiros, 1993, p. 45.

³²⁸ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 145.

³²⁹ As contribuições sociais na Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. *Op. cit.*, 70.

³³⁰ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 369.

³³¹ *Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 64.

³³² *Direito tributário brasileiro*. *Op. cit.*, p. 80.

³³³ *Curso de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 148-9.

³³⁴ Lei complementar em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT. a. 13, jul./set-1989, nº 50, 124.

³³⁵ *Compêndio de direito tributário*. *Op. cit.*, p. 635.

³³⁶ Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 152.

³³⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 150.

RUBENS GOMES DE SOUZA³³⁸, SOUTO MAIOR BORGES³³⁹ e MARÇAL JUSTEN FILHO³⁴⁰, quando da ordem jurídica anterior, e, agora, por MISABEL DERZI³⁴¹, DIVA MALERBI³⁴², SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO³⁴³, SUSY GOMES HOFFMANN³⁴⁴ e LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES³⁴⁵.

Somando-se a tais entendimentos, há autores que firmaram posição diversa das acima mencionadas, mas que, todavia, não receberam acolhida da doutrina pátria.

ROQUE A. CARRAZZA, por exemplo, já chegou a sustentar que as contribuições parafiscais podiam ser reduzidas não somente aos impostos e às taxas, mas, igualmente, à contribuição de melhoria³⁴⁶.

338 Natureza tributária da Contribuição para o FGTS. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, jul./set.-1971, nº 17, p. 310.

339 Contribuições - caráter tributário. *Op. cit.*, p. 129.

340 O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 57.

341 Contribuição para o Finsocial. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT, nº 55, p. 202.

342 *Apud* HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas : Copola Editora, p. 40.

343 Proposta para uma nova classificação dos tributos. *Op. cit.*, p. 327. Esse autor entendia anteriormente (Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. *Op. cit.*, p. 09) que, tal como os empréstimos compulsórios, as contribuições parafiscais não eram tributos diversos dos demais. Estas, então, poderiam ser reduzidas ou aos impostos ou às taxas. Todavia, naquele seu novo trabalho, **Sacha Calmon** passa a adotar, em termos, a posição de **Ataliba**, especificamente no que se refere à contribuição do parágrafo único do artigo 149 da Constituição Federal, que passa a ser uma figura tributária diversa dos impostos e das taxas, com **caráter sinalagmático mediato**.

344 As contribuições no Sistema Constitucional Tributário. *Op. cit.*, p. 98.

345 Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 61.

Por sua vez, ANTÔNIO T. NASCIMENTO manifestou-se no sentido de que a contribuição especial não passa de um **imposto especial**, de tal sorte que deve "*...apresentar as mesmas características deste, seja quanto à origem seja quanto à finalidade*"³⁴⁷.

Com tais referências, percebe-se facilmente que inexistente e ainda está longe um consenso na doutrina pátria sobre o assunto em questão. Isso, por certo, dificulta em muito a realização de uma análise que se pretenda científica. Portanto, para se alcançar os objetivos perseguidos e elaborar uma posição firme acerca desse tema, deve-se ter o máximo de cautela e refletir detidamente sobre as várias manifestações doutrinárias.

É o que se tenta fazer a seguir.

A Constituição de 1988, representando um marco político e jurídico de rompimento com uma ordem jurídica autoritária e direcionando o Estado brasileiro rumo a um Estado Democrático de Direito, por evidência, forneceu aos seus operadores novas possibilidades interpretativas ainda de todo não exploradas, mormente no campo do direito tributário.

³⁴⁶ Curso de direito constitucional tributário. *Op.cit.*, p. 320. Recentemente, no entanto, esse autor modificou seu pensamento, passando a sustentar que as contribuições podem ser reduzidas somente aos impostos ou às taxas (ICMS. 4ª ed., São Paulo : Malheiros, 1998, p. 263 e ss.).

³⁴⁷ Contribuições especiais. Rio de Janeiro : Forense, 1986, p. 80.

Incorre em grande e infeliz equívoco a doutrina que continua a olhar o sistema tributário de hoje como se semelhante ao do passado fosse. Não é porque a Lei Fundamental de 1988 manteve algumas disposições da Lei Magna anterior que se está autorizado a dizer que pouca coisa mudou, a não ser pelo acréscimo de certas prescrições e garantias constitucionais. Muda-se uma Constituição, muda-se toda uma concepção de sistema jurídico e, por conseqüência, todas as leis infraconstitucionais pretéritas devem ser reexaminadas a fim de se saber se, formal e materialmente, estão compatíveis com as novas normas superiores, em especial com os princípios basilares, que irão redimensionar o Estado e a Sociedade.

Por esse caminho, é certo, portanto, que, a despeito da previsão de um razoável número de impostos a serem criados pelos diversos entes políticos da Federação, a nova Constituição deu uma ênfase especial às Contribuições previstas nos seus artigos 149 e 195³⁴⁸, como que refletindo, na seara tributária, o lado interventivo do Estado brasileiro.

³⁴⁸ "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

As contribuições, diferentemente dos demais tributos, prestam-se a garantir financeiramente a atuação do Estado em setores específicos da Sociedade, considerados os mais relevantes pelo constituinte originário para se alcançar um Estado Democrático de Direito, cujos fundamentos encontram-se no artigo 1º e os objetivos no artigo 3º, ambos da Constituição Federal de 1988. MISABEL DERZI diz, então, que "*A fórmula 'Estado Democrático de Direito' é considerada afortunada por Pérez Luño..., difundida por Elías Díaz desde 1963 e identificada com 'o objetivo de organização jurídico-política e de realização sócio-econômica, em liberdade e com igualdade, dos melhores postulados humanistas e até mais profundamente liberais (críticos e pluralistas) do socialismo*"³⁴⁹.

A doutrina, tendo em vista os supracitados artigos 149 e 195 da Constituição de 1988, classifica as **contribuições especiais**, em: a) **contribuições sociais**; b) **contribuições de intervenção no domínio econômico** e c) **contribuições de interesse das categorias profissionais**, sendo que as contribuições sociais são sub-divididas em a) **contribuições sociais gerais** e b) **contribuições sociais para a seguridade social**³⁵⁰.

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos".

³⁴⁹ Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 115.

³⁵⁰ Susy Gomes Hoffmann. As contribuições no sistema constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 34. Também, Misabel Derzi. Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 118.

Importam, aqui, estas últimas, as **contribuições para a seguridade social**, justamente porque a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, segundo uma boa parcela dos autores e da jurisprudência, é considerada uma espécie delas. Como já se mostrou algumas vezes no decorrer deste trabalho, uma grande parte dos autores nacionais vê na **destinação** das mesmas a pedra de toque para as diferenciar dos demais tributos. Em conseqüência, muitos passaram a entender que o inciso II do artigo 4º do Código Tributário Nacional sequer teria sido recepcionado pela Constituição de 1988. Nesse sentido, por todos, EUGÊNIO DOIN VIEIRA:

"...a evolução do direito posto...está a exigir o reexame e a revisão do preceito codificado, e da dimensão que lhe foi dada. É que estamos agora diante de casos não apenas de "destinação legal", mas de "destinação constitucional", pela utilização, constitucionalmente qualificada, do instituto da parafiscalidade, na definição do perfil constitucional das contribuições especiais"³⁵¹.

No entanto, em que pese a autoridade dessas lições, pelo que se expôs anteriormente acerca da importância do elemento **finalidade** para a caracterização da espécie tributária, não se pode concordar com o ilustre professor de Santa Catarina. Vale repetir que, na estrutura lógica da regra-matriz de incidência de todos os tributos existentes no ordenamento jurídico pátrio, além dos critérios material, espacial, temporal, objetivo e subjetivo, não se encontram quaisquer outros, especialmente o critério finalidade. Este, em

³⁵¹ Os tributos na Constituição Federal de 1988. *Op. cit.*, p. 214.

verdade, encontra-se em uma **norma de direito financeiro** e não em uma norma de direito tributário.

Todavia, mesmo que assim se argumente, **a finalidade constitui o atual mito da ciência do direito tributário brasileira**. Veja-se, por exemplo, que há autores, como JOÃO DÁCIO ROLIM, que chegam a sustentar que "*A destinação passou a ser a regra matriz da natureza jurídica de tais contribuições, independentemente da sua base de cálculo*", pois, neste caso, "*...primeiro vem a destinação e em segundo lugar a base de cálculo*"³⁵². E outros, como HALLEY HENARES NETO, para quem a simples alteração da destinação da CONTRIBUIÇÃO AO PIS teria alterado o seu fato gerador³⁵³.

Portanto, a especial atenção dada pela Lei Fundamental às contribuições ora examinadas entusiasmou grandes nomes da doutrina, ao ponto de levá-los a esquecer a necessidade do cientista do direito de elaborar classificações considerando apenas e tão somente um critério distintivo, sem misturá-lo a outros.

É que, aqui, existe uma complicação de fundo. Em que pese a certa colocação de PAULO DE BARROS, no sentido de que, em última instância,

³⁵² A natureza jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e destinação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). PIS: problemas jurídicos relevantes. *Op. cit.*, p. 130-1.

³⁵³ PIS - perfil constitucional e normas de regência. In: *Ibidem*, p. 64.

todas as normas do ordenamento jurídico são normas de conduta³⁵⁴, pode-se dizer, como também leciona esse festejado Professor paulista, que o ordenamento jurídico é composto, de um lado, por **regras de conduta** e, de outro, por **regras de estrutura**.

Aquelas regulam, de modo direto, as condutas intersubjetivas dos seres humanos, enquanto que estas determinam o modo como as demais regras devem ser editadas. São essas últimas regras sobre regras, que não ferem diretamente o comportamento das pessoas. BOBBIO atesta, portanto, que são normas que determinam como se pode editar normas de condutas válidas, isto é, como se deve exercer o poder legislativo³⁵⁵, sendo que PAULO DE BARROS exemplifica que, no campo do direito tributário, são aquelas normas que outorgam competência, isenções etc³⁵⁶.

Dentro dessa linha de exposição, verifica-se, de modo límpido, que a regra-matriz de incidência tributária é uma regra de conduta. Ela estabelece condutas a serem seguidas por determinadas pessoas, quando verificado o fato jurídico nela previsto. Já a regra de destinação dos recursos arrecadados é uma regra de estrutura, porque estabelece uma determinada competência.

³⁵⁴ Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 35.

³⁵⁵ *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. por Maria Celeste C. L. dos Santos. Brasília : Editora Polis, 1990 p. 33.

³⁵⁶ Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 36.

Isto é, a União somente pode exercer a sua competência tributária calcada, por exemplo, no art. 195 da CF/88, se observar a regra constitucional da destinação. É por isto que se deve concordar, aqui, com MISABEL DERZI quando diz que a *“destinação do produto arrecadado para certos objetivos...funda a competência da União para instituir as contribuições”*.

Pois bem. Se, de um lado, tem-se regras de conduta e, de outro, regras de estrutura, não se pode pretender elaborar uma classificação norteada por dois critérios absolutamente distintos. Ora, ou o intérprete classifica todos os tributos de acordo com as devidas regras-matrizes ou, pelo contrário, o faz de acordo com as suas finalidades. Não se pode querer misturá-los sob o argumento de que as contribuições não tiveram sua estrutura desenhada pela Constituição e os impostos apenas foram moldados sem considerar as suas finalidades.

Em verdade, dizer que as contribuições especiais diferenciam-se dos demais tributos em virtude da sua finalidade não constitui novidade alguma. Todo tributo tem uma determinada destinação; constitucional no caso brasileiro. Sim, porque o Estado não está autorizado a cobrar imposto sem necessidade para tanto. Se há uma despesa que precisa ser feita, deve haver uma receita para cobri-la satisfatoriamente. E, à medida que as necessidades vão aumentando, novas formas de custeio devem ser criadas.

Portanto, se hoje é possível dizer tranqüilamente que o custeio da seguridade social constitui uma atividade específica em relação às demais, amanhã, com as rápidas transformações que dia a dia ocorrem nas sociedades do mundo inteiro, talvez não será mais lícito dizer o mesmo quando o poder público poderá ser chamado para realizar novas atuações, mais específicas ainda e que, atualmente, sequer se imagina.

Enfim, o destacar e especificar uma finalidade da atividade estatal das demais é resultado apenas de uma opção política de determinadas sociedades em um dado momento histórico e social, e que por certo não terá o condão de influenciar na natureza jurídica de um tributo.

Veja-se que, a despeito da proibição contida no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal de 1988, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º /03/94, ao inserir os artigos 71 e 72 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, criando o **Fundo Social de Emergência**, determinou que o mesmo fosse integrado pelo "*...produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações*" (inciso I).

Todavia, essa alteração de destinação de parcela do imposto de renda não modificou a natureza tributária específica desse tributo, que continuou a ser um autêntico imposto; ainda que destinado a uma certa finalidade.

Reclama-se, por outro lado, que a Constituição, não elegendo uma hipótese tributária para as contribuições, teria tornado impossível classificá-las pela sua materialidade. Mas, essa ausência de expressa previsão de hipótese tributária não implica dizer que as contribuições não tenham hipótese tributária. Repete-se, aqui, que os impostos residuais, por exemplo, ao contrário do imposto sobre a renda, também não possuem uma hipótese tributária expressamente delineada pela Constituição, mas, nem por isso, deixam de ser impostos.

Agora, quer-se deixar claro que, justamente porque a Constituição de 1988 não estabeleceu explicitamente para as contribuições uma hipótese tributária diversa daquelas delineadas no seu artigo 145, a União não pode criar uma contribuição com hipótese tributária que não descreva ou um fato qualquer, relacionado com o contribuinte, ou uma atividade do Estado, nos moldes das taxas e da contribuição de melhoria.

É que se não há permissão constitucional para o Estado legislar em sentido diverso, está ele proibido de assim fazê-lo.

Adverte-se, de início, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que é impossível a configuração de uma contribuição especial como sendo uma contribuição de melhoria, "...posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel..."³⁵⁷. Mas, em tese, vislumbra-se a possibilidade de uma contribuição especial vestir a roupagem jurídica de taxa, desde que atenda rigorosamente aos pressupostos do inciso II do artigo 145 da Constituição de 1988.

Todavia, normalmente, a hipótese tributária das contribuições especiais consistirá em um fato ou uma situação qualquer, relacionada com o contribuinte, isto é, configurar-se-á como um verdadeiro imposto. É o que ocorre com as Contribuições Sociais para a Seguridade Social previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição de 1988. Por exemplo, a hipótese tributária da Contribuição Social sobre o Lucro descreve tem clara materialidade: *auferir lucro* (verbo + complemento).

Nesse sentido, deve-se afirmar que, perante o sistema tributário nacional, não existe diferença alguma entre imposto e contribuição especial: ambos os tributos se equivalem. Essa deverá obedecer aos mesmos princípios e regras constitucionais dos impostos, isto é, ao regime constitucional dos impostos, a não ser quando houver uma exceção

³⁵⁷ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 36.

expressamente prevista no texto da Lei Magna, como é o caso do parágrafo 6º do artigo 195.

Por outro lado, não é lícito dizer que, em nível constitucional, os impostos denominados contribuições especiais não possuem uma peculiaridade em relação aos demais impostos. Cada imposto é diferente dos demais por algum aspecto e as contribuições especiais diferenciam-se em virtude da finalidade para a qual devem ser instituídas.

Como leciona MARCO AURÉLIO GRECO, o direito como um todo está passando por uma importante mudança, consistente na criação de um novo modo de se interpretar as prescrições jurídicas, que não apenas do ponto de vista estrutural. A tônica de muitas delas encontra-se hoje não mais no "por que" uma determinada situação deve ser regulada, mas, sim, no "para que" se legisla.

No entanto, esse modelo finalístico, como bem assevera esse autor, não é exclusivo nem excludente do modelo estrutural, que, aqui, se procura seguir³⁵⁸.

A Constituição de 1988, ao desenhar a finalidade das contribuições, abriu as portas para que as regras tributárias, também, possam ser

interpretadas segundo um modelo funcional. E este modelo, desde uma perspectiva constitucional de Estado Democrático de Direito, oferece maiores subsídios para uma completa compreensão do fenômeno da tributação.

Mas, a partir de agora, todos os tributos igualmente e não só as contribuições devem ter a sua função analisada pelo intérprete da Constituição. Nesse sentido, toma-se de empréstimo as palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, quando afirma que a "*consagração constitucional à 'contribuição especial' representa uma intensificação na natureza funcional do tributo*"³⁵⁹. Ou seja, com o ordenamento jurídico instaurado há pelo menos quase uma década, todas as figuras tributárias podem e merecem uma análise não só do ponto de vista estrutural, que gira em torno, basicamente, da regra-matriz de incidência, mas, igualmente, funcional³⁶⁰.

No entanto, não foi este o caminho traçado para o presente trabalho. Se fosse, agregando-se à lições de MARCO AURÉLIO GRECO e MARÇAL JUSTEN FILHO, também, seria importante buscar auxílio no pensamento de outro luminar do direito tributário, SOUTO MAIOR BORGES, que, em recente

³⁵⁸ PIS e COFINS na atividade imobiliária - contribuições e critérios constitucionais. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de outubro de 1997, nº 19/97, p. 479 e ss.

³⁵⁹ Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 152.

³⁶⁰ O que se afirma encontra forte respaldo em autores como Ernest L. Valcarcel. Buscou-se em seu pensamento a idéia de que todos os tributos, também, podem ser analisados desde uma perspectiva funcional. É que, como muito bem ensina este professor da Faculdade de Direito da Universidade de San Sebastián (Espanha), dentro de um modelo de economia capitalista, o sistema tributário pode assumir três grandes funções: a) cobrir suficientemente os gastos públicos; b) influir na política econômica e c) atender as necessidades político-sociais (Funciones de los impuestos sobre la renta de

obra, procurando demonstrar a incapacidade do pensamento sistemático para monopolizar a "cientificidade" da ciência do direito³⁶¹, pôs em questão a insuficiência da visão estruturalista para analisar de modo completo o problema das isenções extrafiscais e a necessidade de encará-las sob uma perspectiva funcionalista³⁶².

Leciona esse respeitável tributarista e filósofo do direito que, em termos estruturais, "*...a isenção extrafiscal não tem autonomia de regime jurídico diante da isenção fiscal*"³⁶³. Então, sendo o sistema um seletor de problemas e estes, por sua vez, seletores de sistemas³⁶⁴, "*...se um sistema estruturalista não o resolve, esse problema bem pode ser equacionado noutro sistema, o funcionalista*"³⁶⁵.

O mesmo pode ser dito em relação às contribuições especiais, mormente as contribuições para a seguridade social. Desde uma perspectiva estrutural, elas não possuem autonomia jurídica perante os demais tributos (bem dizer: os impostos e taxas). Todavia, o intérprete não pode se contentar somente com essa afirmativa. O texto constitucional oferece um campo de

las personas físicas y sobre el patrimonio. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 36, abr.-jun. 1986, p. 36 e ss.).

³⁶¹ O contraditório no processo judicial: uma visão dialética. *Op. cit.*, p. 36. Também, *Obrigações tributárias: uma introdução metodológica*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 19.

³⁶² O contraditório no processo judicial: uma visão dialética. *Op. cit.*, p. 34.

³⁶³ *Ibidem*. p. 34.

³⁶⁴ *Ibidem*. p. 33.

³⁶⁵ *Ibidem*. p. 36.

reflexão muito mais amplo para todas figuras tributárias e que não pode restar inexplorado.

De qualquer forma, de uma coisa deve-se estar ciente: para o direito tributário, imposto (ou, quando o caso, taxa) e contribuição especial são equivalentes. E a diferença nominal entre tais tributos somente adquire relevância para o direito financeiro, como ainda para o direito constitucional, onde a perspectiva funcional deverá ser analisada para uma **compreensão holística** das contribuições especiais e, também, dos demais tributos.

Por outro lado, pelo que se vem expondo, além de não se seguir as lições daqueles que autonomizam as contribuições pela sua finalidade, não se adota, também, a doutrina de GERALDO ATALIBA, para quem eram espécies tributárias **os impostos, as taxas e as contribuições**³⁶⁶, sendo que estas últimas seriam formadas não só pela contribuição de melhoria, mas, também, pelas demais contribuições.

ATALIBA lecionava que o gênero contribuição poderia ser conceituado como o tributo cuja hipótese consiste em "*...uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma conseqüência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexó que o vincula a*

ela (ação estatal) ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexo entre esta (ação) e aquele (o obrigado)"³⁶⁷. No entanto, não se concorda com o falecido mestre porque, como acima foi dito, não há autorização constitucional para se criar um tributo cuja hipótese não tenha perfil semelhante àquele dos incisos I e II do artigo 145 da CF/88.

Ora, como se disse acima, a tradição constitucional brasileira alargou a divisão bipartida dos tributos (**vinculados e não-vinculados**), ao colocar a contribuição de melhoria como sendo um tributo distinto das taxas e dos impostos. Contudo, ao tratar das contribuições sociais dos arts. 149 e 195, a Constituição, em momento algum, mencionou uma atuação estatal que pudesse ser vista como hipótese tributária de tais exações.

À exceção do artigo 195, I, preocupou-se, isto sim e tão somente, com a finalidade para a qual as mesmas devem ser instituídas. Por conseqüência, o jurista não pode sucumbir à tentação de querer colocar sob um mesmo gênero (as contribuições) dois institutos diversos (contribuição de melhoria e contribuições especiais), somente porque possuem nomes parecidos. Afinal de contas, não tendo ainda surgido uma voz que se levantasse contra o inciso I do artigo 4º do Código Tributário Nacional, poderiam, aqui, ser lembradas as

³⁶⁶ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 111

³⁶⁷ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 161.

precisas palavras de AGOSTINHO ALVIM: “os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia”³⁶⁸.

De outro giro, ao contrário do que ocorreu com as taxas e a contribuição de melhoria, não se encontra no texto constitucional de 1988 qualquer referência a uma atuação estatal que pudesse ser posta como hipótese de incidência das demais contribuições e que fosse diversa das atuações estatais relacionadas com aquelas figuras tributárias. Desse modo, não há liberdade para o legislador ordinário inovar em matéria de competência tributária, quando a Lei Fundamental não lhe dá permissão para tanto³⁶⁹.

Assim, as contribuições especiais ou são impostos (na sua maioria são) ou são taxas.

4. Síntese

O presente capítulo serviu para firmar uma orientação segundo a qual não se pode pretender classificar os tributos sem antes estabelecer um - e tão somente um - critério a ser utilizado como fator distintivo entre as espécies

³⁶⁸ *Apud* Geraldo Ataliba. Programa de Integração Social - PIS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Cadernos de pesquisas tributárias: Contribuições especiais - Fundo PIS/PASEP*. 2ª tiragem, São Paulo : Editora Resenha Tributária. Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 2, 1991, p. 193.

tributárias. Desde o início, portanto, defendeu-se a possibilidade de obtenção de êxito nessa empreitada.

Então, tomou-se como ponto de partida a noção de tributo enquanto norma jurídica, nos moldes da autorizada lição de PAULO DE BARROS CAVALHO. A partir daí, chegou-se à conclusão de que, sendo uma norma jurídica, o tributo somente poderia ter as suas espécies analisadas segundo uma visão estritamente jurídica e calcada, de modo exclusivo, na materialidade da hipótese tributária da regra-matriz dos tributos.

Nesse ponto, procurou-se sustentar a impossibilidade de se separar alguns tributos pela sua hipótese e outros pela sua finalidade, justamente porque, se assim fosse feito, estar-se-ia misturando critérios diferentes entre si, o que tornaria inviável qualquer atividade classificatória.

Tomou-se de empréstimo a doutrina dos **tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal**, desenvolvida no Brasil por GERALDO ATALIBA, para ser afirmar, então, que a tradição constitucional brasileira possibilitou uma ampliação dos tributos vinculados, diferenciando a contribuição de melhoria das taxas e dos impostos.

³⁶⁹ Talvez, por isso, o legislador infra-constitucional sempre que tenha empreendido forças para criar uma autêntica contribuição, que não a de melhoria, somente conseguiu instituir impostos.

O mesmo, entretanto, não ocorreu com os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais**. Estas, para as quais estão voltados os interesses deste trabalho, além de serem tributos, em uma análise estrutural e considerando tão somente a sua hipótese tributária, não passam de impostos com destinação constitucionalmente qualificada, podendo, em tese, assumir, também, a feição de taxa, se observados os requisitos do inciso II do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

À contribuição de melhoria, no entanto, as mesmas não podem ser reduzidas, porque essa exação se refere especificamente à valorização de imóvel do contribuinte, em virtude da construção de uma obra pública, como leciona PAULO DE BARROS CARVALHO.

Por outro lado, se, em uma perspectiva do direito tributário, o que se expôs é a compostura real das contribuições especiais, desde um ponto de vista constitucional, as mesmas apresentam, no entanto, uma diferença funcional em relação aos impostos gerais (e, também, às taxas). Essa diferenciação, todavia, não chega a abalar a natureza jurídica específica de tais tributos, pois continuam a ser encarados como impostos ou taxas, de tal sorte que estarão sujeitas ao regime jurídico-constitucional destes.

Desse modo, os tributos são aqui classificados em **impostos**, **taxas** e **contribuição de melhoria**, sendo que tanto os **empréstimos compulsórios**

como as **contribuições especiais** podem assumir a feição ou de imposto ou, ainda, de taxa, desde que obedecidos rigorosamente os requisitos do inciso II do artigo 145 da Carta Magna.

CAPÍTULO IV:

NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO

1. Observações preliminares

Instituída pela Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970, sob a égide da Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 01/69, a **CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)**, desde então - seja pela complexidade que envolve a sua análise, seja pelas inúmeras impropriedades jurídicas contidas nos textos normativos que a regulamentaram - tem chamado a atenção dos estudiosos do direito tributário.

Tantas foram as alterações na sua legislação, que, ainda hoje, com a Constituição de 1988, discute-se acerca da sua natureza jurídica; sobre a possibilidade de ser regulada por meio de Medidas Provisórias; sobre a sua destinação constitucional e outras questões mais.

Se no capítulo anterior perquiriu-se a natureza tributária das contribuições em geral, no presente, as conclusões lá alcançadas serão aplicadas para o fim de verificar se a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** é tributo e, em caso de resposta afirmativa, se é tributo diverso dos demais ou não.

No entanto, para além disto, vale a pena ir um pouco adiante e analisar, também, se a mesma é compatível com a Constituição de 1988. Ainda que tenham passados quase dez anos de exigência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS sob o manto daquela, não significa que esta seja constitucional - total ou parcialmente. Uma lei pode tornar-se inconstitucional com o passar dos anos, mas isto não significa que o raciocínio inverso seja, igualmente, válido. Aliás, a mudança de um ordenamento jurídico impõe uma releitura não só de toda legislação infraconstitucional como, também, de eventuais preceitos da Constituição anterior que foram mantidos pela nova Lei Magna³⁷⁰. E, em relação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO, esta questão é tão mais importante quando se verifica que, além dela, existem outras exações que têm a mesma base de cálculo (a COFINS e a Compensação Financeira³⁷¹).

Então, para que se tenha um mínimo de segurança neste trabalho, procurou-se traçar, aqui, a evolução normativa da contribuição em exame, a qual, ainda que um pouco extensa (e, talvez, não completa), poderá servir para a análise da sua natureza jurídica e, também, no próximo capítulo, da sua regramatrix.

³⁷⁰ Neste sentido, **Marçal Justen Filho** diz que “...a substituição de uma constituição produz decorrências significativas para o intérprete. (...) A nova constituição pode, no seu conjunto, produzir conseqüências não cogitadas sob a égide da anterior” (O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética. nº 03, p. 65).

³⁷¹ Cfe. Lei nº 7.990. de 28/12/89, e Lei nº 8.001 de 13/03/90.

2. Evolução normativa: *arrumando a casa*

2.a) Período anterior à Constituição de 1988

Quando se fala em CONTRIBUIÇÃO AO PIS vem à mente uma gama variada de incidências: sobre o **faturamento**, sobre a **receita bruta operacional**, sobre a **folha de pagamento** e, ainda, sobre o **imposto de renda devido (ou como se devido fosse)**.

Com a exposição dos vários textos normativos que a regularam, procurar-se-á fazer um corte metodológico e voltar as atenções apenas para a incidência relativa ao **faturamento**.

Está evidente - e todos os manuais assim lecionam - que o Direito Tributário brasileiro é bastante peculiar em relação aos estrangeiros, porque encontrou minucioso tratamento na Lei Fundamental de 1988. Esta afirmação, a princípio, poderia levar a uma análise dos tributos somente em nível constitucional. Tão minuciosa a minúcia com que tratou os temas tributários, que a Constituição atual não deixou margens à criatividade do legislador ordinário. Disto não se tem dúvida; ainda que se verifique, na prática, diuturnas tentativas deste para se livrar do esquema rigoroso daquela.

No entanto, o sistema constitucional é apenas uma parte - mesmo que a mais significativa - do sistema jurídico, de modo que não se pode estudar este

somente por meio daquele. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, em aprofundado e aplaudido estudo acerca da regra-matriz do *imposto sobre operações relativas a produtos industrializados* (IPI), asseverou com a autoridade de sempre que, inobstante o patamar constitucional encontrar-se em nível superior aos demais no ordenamento jurídico, não se pode ignorar a vasta arquitetura jurídica que abaixo dele se posiciona, pois aí, também, "...colheremos subsídios imprescindíveis ao conhecimento do tributo que faz nosso interesse". No que arremata: "...não basta o exame constitucional"³⁷².

Ora, se assim acontece com o IPI, não há razões para que este precioso ensinamento não seja aplicado na análise da CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Diante disto, ou seja, porque o estudo da regra-matriz dessa exação também pressupõe o correto conhecimento das leis infraconstitucionais que a regulam, faz-se necessário *arrumar a casa*; que se encontra em estado lastimável. Tantas foram as modificações legislativas que o intérprete corre sério e infeliz risco de perder-se em sua análise. No entanto, para facilitar o empreendimento que se busca, possibilitando uma visão global e crítica da contribuição em exame, o que se fará logo a seguir restringe-se, apenas, a um relato dos principais diplomas normativos que sobre ela versaram.

³⁷² A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 41.

Começa-se com a **Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970**, que, sob o pálio da ordem jurídica pretérita, instituiu o **Programa de Integração Social**, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (artigo 1º).

Tal **Programa de Integração Social**, nos termos do artigo 2º, seria custeado por uma espécie de **Fundo de Participação**, cujos recursos seriam providos pelas empresas privadas, de acordo com o prescrito pelos artigos 3º e 6º da Lei Complementar nº 07/70:

"Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no §1º dêste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

- 1) no exercício de 1971, 0,15%;*
- 2) no exercício de 1972, 0,25%;*
- 3) no exercício de 1973, 0,40%;*
- 4) no exercício de 1974 e subseqüentes, 0,50%.*

§1º A dedução a que se refere a alínea "a" dêste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

- | | |
|---|-----------|
| <i>a) no exercício de 1971</i> | <i>2%</i> |
| <i>b) no exercício de 1972</i> | <i>3%</i> |
| <i>c) no exercício de 1973 e subseqüentes</i> | <i>5%</i> |

§2º As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias

participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior;
(...)

§4° As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.

§5° A Caixa Econômica resolverá os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional
(...)

Art. 6° A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3° será processada mensalmente a partir de 1° de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente".

Segundo estes dispositivos, as empresas que realizassem operações de vendas de mercadorias deveriam pagar a título de CONTRIBUIÇÃO AO PIS, a partir do exercício de 1971, 0,15% sobre o faturamento de seis meses atrás, sendo que a cada ano a alíquota seria majorada até o exercício de 1974, quando a partir de então estaria fixada em 0,50%.

Já as demais empresas estariam obrigadas a participar do Programa de Integração Social, pagando uma espécie de ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA, que passou a ser conhecido como PIS REPIQUE, o qual, a partir do exercício de 1973, seria exigido a uma alíquota de 5% do valor do Imposto de Renda devido ou como se devido fosse.

Por sua vez, de acordo com o §4º do citado artigo 3º, as entidades sem fins lucrativos contribuiriam na forma de legislação posterior.

Com base no artigo 11 da Lei Complementar 07/70, o Conselho Monetário Nacional aprovou o **Regulamento do Fundo de Participação para Execução do Programa de Integração Social**, tornado público pela **Resolução do Banco Central nº 174 de 25 de fevereiro 1971**, o qual conceituou o **faturamento** como sendo o "*...valor definido na legislação do Imposto de Renda como receita operacional, sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza*" (artigo 7º, §2º).

No §6º, este Regulamento também prescreveu que as entidades de fins não lucrativos, com empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, deveriam pagar a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** sobre a folha de pagamento mensal, com uma alíquota de 1% (um por cento).

E dentre outras manifestações normativas interessantes, o Regulamento em tela, no seu artigo 5º, facultou ao Conselho Monetário Nacional alterar em até 50% (cinquenta por cento), para mais ou para menos, os percentuais para a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS**, prevista no §2º do artigo 3º da Lei Complementar 07/70.

Em 12 de dezembro de 1973 foi editada a **Lei Complementar nº 17/73**, que majorou a alíquota da CONTRIBUIÇÃO AO PIS calculada com base no **faturamento**. Para o exercício de 1975, prescreveu-se um adicional de 0,125% e, para os exercícios seguintes, de 0,25%, com o que essa exação passou a ser exigida a uma alíquota de 0,75% sobre o faturamento.

A **Lei Complementar nº 26 de 11 de setembro de 1975**, criou o **Fundo PIS/PASEP**, com a unificação dos Fundos constituídos pelas Leis Complementares nº 07/70 e nº 08/70.

Em 03 de agosto de 1983, o **Decreto-Lei nº 2.052/83** dispôs sobre o pagamento, a fiscalização e o processo administrativo referentes à CONTRIBUIÇÃO AO PIS. No artigo 10, impôs o prazo prescricional de 10 (dez) anos para a propositura de ação de cobrança dos valores devidos, e o artigo 16 facultou ao Ministro da Fazenda a expedição de instruções para a regulamentação do Decreto-Lei em comento, inclusive, dentre outras matérias, sobre prazos e forma de recolhimento daquela.

Em 21 de dezembro de 1987, o **Decreto-Lei nº 2.397** apresentou algumas alterações relevantes. Dentre elas, pode-se trazer à tona a que estabeleceu, para efeitos de determinação da base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, a exclusão do valor das vendas canceladas, das

vendas devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente do faturamento tributável (art. 18).

Com o **Decreto-Lei nº 2.445 de 29 de junho de 1988**, o qual foi republicado no Diário Oficial de 22 de julho de 1988, em virtude das alterações implementadas pelo **Decreto-Lei nº 2.449 de 21 de julho de 1988**, a estrutura normativa da CONTRIBUIÇÃO AO PIS viu-se substancialmente modificada.

A partir de 01 de julho de 1988, determinou o citado Decreto-Lei que:

a) as sociedades cooperativas, em relação às operações praticadas com cooperados, fundações públicas e privadas, condomínios e demais entidades sem fins lucrativos, inclusive as entidades fechadas de previdência privada e as instituições de assistência social, que não realizem habitualmente venda de bens ou serviços deveriam pagar o tributo em questão a uma alíquota de 1% (um por cento) sobre o total da folha de pagamento de remuneração dos empregados; e

b) as demais pessoas jurídicas de direito privado, não compreendidas nos incisos I, II, III e IV do seu artigo 1º, bem como aquelas que lhe são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda, incluindo as serventias extrajudiciais não oficializadas e as sociedades cooperativas, em relação às operações com não cooperados deveriam pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS sobre a receita operacional bruta, com uma alíquota de 0,65%.

Deste modo, aquelas pessoas jurídicas de direito privado que, à luz da Lei Complementar nº 07/70, estavam obrigadas a pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS com base no **faturamento**, bem como aquelas que pagavam o chamado **PIS/Repique**, passaram a submeter-se a uma alíquota de 0,65%, calculada sobre a **receita operacional bruta**, que, nos termos do §2º do referido artigo 1º,

seria o "...somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do Imposto sobre a Renda", admitindo-se, ainda, algumas exclusões e deduções.

Com o Decreto-Lei nº 2.445/88, estabeleceu-se, também, que o **prazo de recolhimento** da CONTRIBUIÇÃO AO PIS passaria a ser até o dia 10 (dez) do mês subsequente àquele em que se tornar devido, sendo que o Conselho-Diretor do Fundo de Participação PIS-PASEP poderia ampliá-lo por até 03 (três) meses, nos termos do artigo 2º, inciso I e parágrafo único, letra "a".

Instituiu-se, por outro lado, nos artigos 7º e 8º do diploma legal em comento, dois casos de **substituição tributária**, atingindo o ramo de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes e o setor de cigarros.

Por fim, o artigo 10 pretendeu extinguir o chamado **PIS/Repique** e a dedução do Imposto de Renda, previstos na Lei Complementar 07/70.

2.b) Período posterior à Constituição de 1988

Em 1988 foi promulgada nova Constituição do Estado brasileiro. Nela, pode-se encontrar referência clara à CONTRIBUIÇÃO AO PIS (art. 239). Mas, há, também, a previsão, no art. 195, I, para a instituição de Contribuições sobre o faturamento.

Uma das primeiras leis editadas após esta mudança de ordenamento jurídico e que tratou do tributo em estudo foi a **Lei nº 7.691 de 15 de dezembro de 1988**, que, em seu artigo 3º, III, "b", deslocou o prazo para recolhimento do mesmo para até o dia 10 (dez) do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos dos artigos 7º e 8º do Decreto-Lei nº 2.445/88, cujo o prazo passou a ser até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador³⁷³.

Em seu artigo 5º, o texto legislativo sob análise fez adições à lista de exclusões e deduções da receita operacional bruta, admitindo os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Na mesma data, foi editada a **Lei nº 7.689/88**, que, além de tratar da Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas, estabeleceu, em seu artigo 11, que para o exercício de 1989 a alíquota da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, calculada sobre a receita operacional bruta, seria de 0,35% (trinta e cinco centésimos por cento).

A **Lei nº 7.714 de 29 de dezembro de 1988** dispôs, em seu artigo 5º, que a *"receita de exportação de produtos manufaturados nacionais, poderá ser*

excluída da receita operacional bruta". Posteriormente, a **Lei nº 9.004 de 16 de março de 1995**, que convalidou a Medida Provisória nº 622 e suas sucessivas reedições³⁷⁴, alterou aquele dispositivo legal, no sentido de que, da receita operacional bruta, poderiam ser excluídos os valores da receita de exportação de mercadorias nacionais, entendendo-se por *mercadoria exportada* aquela vendida a empresas comerciais exportadoras, excluindo-se as vendas para empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental, em Área de Livre Comércio, em Zona de Processamento de Exportação, a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação³⁷⁵ e, por fim, as vendas no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

A **Lei nº 8.019 de 11 de abril de 1990** determinou que o prazo de recolhimento seria até o dia 05 do terceiro mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, à exceção dos casos de substituição tributária, para os quais seria o 15º dia do mês subsequente ao da realização do fato jurídico tributário.

A **Lei nº 8.218 de 29 de agosto de 1991**, determinou, de modo retroativo, em seu art. 2º, IV, a) e b), que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS fosse paga, a partir de 01/08/91, até o 5º dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato

³⁷³ A Lei nº 7.799 de 10 de julho de 1989, em seu artigo 69, IV, "b", manteve a mesma prescrição.

³⁷⁴ Em ordem cronológica, foram as seguintes Medidas Provisórias: nº 663 de 21/10/94; nº 713 de 18/11/94; nº 767 de 20/12/94; nº 836 de 19/01/95 e nº 896 de 16/02/95.

³⁷⁵ Artigo 3º da Lei nº 8.402/92.

imponível, exceto em relação à parcela de atualização da receita pelo INPC (até o 5º dia útil do segundo mês subsequente ao da realização do fato imponível).

A Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991 dispôs em seu artigo 52, IV que, em relação aos fatos geradores da CONTRIBUIÇÃO AO PIS ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1992, o pagamento deste tributo deveria ser feito até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, sendo que, conforme a prescrição do artigo 53, IV, a conversão para UFIR diária seria no primeiro dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

A Lei nº 8.398 de 07 de janeiro de 1992 dispôs que a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, no caso de contribuintes sujeitos ao imposto de renda, poderia ser reduzida pelo estorno da receita produzida pelos títulos emitidos por entidades de direito público e que, por vinte e oito dias, permaneçam em sua titularidade, sem interrupção. No caso das instituições que funcionam com autorização do Banco Central do Brasil, esta redução deveria ficar limitada ao valor dos rendimentos apropriados em cada período, mas, neste caso, no entanto, não se exigiria o citado prazo de permanência.

Ainda, as instituições financeiras poderiam excluir da base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS as receitas oriundas de operações vinculadas ao crédito rural, bem como de operações de empréstimo e de financiamento realizadas com pessoas jurídicas.

A **Lei nº 8.850 de 28 de janeiro de 1994**, alterando, em seu artigo 2º, o artigo 52 da Lei nº 8.383/91, dispôs que o pagamento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS deveria ser efetuado até o quinto dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Mas, em **20 de junho de 1995**, a **Lei nº 9.065/95** alterou o prazo para o último dia útil da quinzena subsequente ao mês da ocorrência do fato gerador, sendo que, com aplicação retroativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o artigo 57 da **Lei nº 9.069 de 29 de junho de 1995** dispôs, por sua vez, que o pagamento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS deveria ser feito até o último dia útil do primeiro decênio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Em **01 de março de 1994**, o Governo Federal conseguiu trazer à lume a **Emenda Constitucional de Revisão nº 01 de 01º de março de 1994**, que, acrescentando os artigos 71 a 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, instituiu, para os exercícios financeiros de 1994 e 1995, o **Fundo Social de Emergência**, com o qual vieram algumas inovações no campo tributário.

Uma delas, contida no inciso V do artigo 72 do ADCT, chama atenção porque se refere diretamente à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, dispondo que a parcela exigida dos contribuintes constantes no §1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 integraria o **Fundo Social de Emergência** e passaria a ser calculada a

uma alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) sobre a **receita bruta operacional**, como definida na legislação do Imposto de Renda.

Estas disposições foram renovadas, posteriormente, pela **Emenda Constitucional nº 10 de 04 de março de 1996**, abrangendo o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, bem como pela **Emenda Constitucional nº 17 de 22 de novembro de 1997**, abrangendo o período entre 01 de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999.

Baseando-se nestas alterações constitucionais, o Presidente da República editou a **Medida Provisória nº 517 de 31 de maio de 1994**, que estabeleceu certas exclusões da **receita bruta operacional**, para fins de determinação a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, devida pelos contribuintes referidos nas supracitadas Emendas Constitucionais.

A **Medida Provisória nº 534 de 30 de junho de 1994**, ao reeditar a Medida Provisória nº 517/94, fez pequenas alterações, que foram mantidas até janeiro de 1995³⁷⁶. Novas modificações foram feitas pela **Medida Provisória nº 907 de 21 de fevereiro de 1995**³⁷⁷, dentre elas a extensão a outras pessoas jurídicas da exclusão referida no inciso I do artigo 1º. Este dispositivo foi mantido

³⁷⁶ As Medidas Provisórias nº 543/94, nº 567/94; nº 597/94; nº 636/94; nº 678/94; nº 727/94; nº 781/94 e nº 847/94, reeditaram, sem modificações, a Medida Provisória nº 534/94.

³⁷⁷ Esta Medida Provisória nº 907/95 foi reeditada, sem alterações, pelas Medidas Provisórias nº 950/95 e nº 975/95.

até o advento da **Medida Provisória nº 1001 de 19 de maio de 1995**³⁷⁸, que lhe ampliou a redação.

Em **26 de setembro de 1995**, a **Medida Provisória nº 1.134/95**, dispôs no §1º do artigo 1º, que a dedução de despesas de captação e dos demais encargos previstos no *caput* é limitada a 45% (quarenta e cinco por cento), vedada a dedução de prejuízos e de qualquer despesa administrativa, ressalvado o disposto no §2º, que, modificado, passou a permitir a dedução integral das despesas de captação e demais encargos nas operações de repasses de recurso de órgãos e instituições oficiais, nas operações de câmbio e nas operações realizadas no mercado financeiro, inclusive com títulos públicos³⁷⁹.

No entanto, a **Medida Provisória nº 1.353 de 12 de março de 1996**, alterou os incisos I a IV do artigo 1º, suprimindo os incisos V e VI e dando nova redação ao §1º, que passou a vedar a dedução de prejuízos, de despesas incorridas na cessão de créditos e de qualquer despesa administrativa. Esta regulamentação foi mantida pelas **Medidas Provisórias nº 1.395 de 11 de abril de 1996 e nº 1.437 de 10 de maio de 1996**³⁸⁰.

³⁷⁸ Suas reedições foram feitas pelas Medidas Provisórias nº 1.026/95; nº 1.049/95, nº 1.075/95 e nº 1.102/95.

³⁷⁹ Tais disposições foram mantidas pelas Medidas Provisórias nº 1.167/95; nº 1.202/95; nº 1.237/95; nº 1.274/96 e nº 1.313/96.

Em **17.04.97**, o artigo 9º da **Medida Provisória nº 1.508-16/97** possibilitou que o valor da receita auferida pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (Lei nº 9.432/97), pode ser excluído da receita operacional bruta, para fins de determinação da base de cálculo da **CONTRIBUIÇÃO AO PIS**.

Por outro lado, em **10 de outubro de 1995**, o SENADO FEDERAL editou a **Resolução nº 49/95**, que, em virtude de decisão definitiva do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ), retirou do ordenamento jurídico pátrio os **Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88**.

Com isto, o Presidente da República editou a **Medida Provisória nº 1.212 de 28 de novembro de 1995**, pela qual a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS**, novamente, teve modificada a estrutura da sua regra-matriz de incidência.

As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo, também, as empresas públicas e as sociedades de economia mista e as suas subsidiárias estariam sujeitas ao pagamento da **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** a uma alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o **faturamento do mês**, considerado *a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda*

³⁸⁰ Reeditada pela Medida Provisória nº 1.485 de 07.06.96, que, também, já foi reeditada algumas

de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo, todavia, as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

O artigo 5º manteve a **substituição tributária** para os fabricantes de cigarros, sendo que o valor a ser pago deveria ser calculado sobre o preço fixado para a venda do produto no varejo, multiplicado por 1,38 (um inteiro e trinta e oito centésimos), coeficiente este que poderá ser alterado pelo Poder Executivo.

O artigo 6º manteve também a **substituição tributária** para os distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes.

E, para as entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, incluindo-se as fundações, a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** foi mantida em 1% (um por cento) sobre a **folha de pagamento**.

A Medida Provisória em comento, também, dispôs que a administração e a fiscalização da **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** ficariam a cargo da Secretaria da

Receita Federal. Por consequência, em **28 de novembro de 1995**, o Secretário da Receita Federal trouxe à luz o **Ato Declaratório nº 39/95** (DOU I de 29/11/95, p. 19614), que determinou ser o prazo para recolhimento o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Paralelamente à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, a **Lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991**³⁸¹ instituiu a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (doravante, apenas, COFINS), devida pelas pessoas jurídicas, incluindo-se as que a elas são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, contribuição esta que, nos termos do artigo 2º, seria de 2% (dois por cento) sobre o **faturamento mensal**, considerado como sendo *a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza*.

O parágrafo único deste dispositivo prescreveu que no conceito de receita bruta não se incluem o IPI, quando destacado em separado no documento fiscal, e, também, o valor das vendas canceladas, das vendas devolvidas e dos descontos a qualquer título, concedidos incondicionalmente.

No caso dos fabricantes de cigarros, além de se instituir a **substituição tributária** dos comerciantes varejistas, o artigo 3º da LC 70/91 determinou que a

³⁸¹ Esta Contribuição Social para a Seguridade Social é considerada como a continuação do antigo FINSOCIAL, a não mais existente Contribuição Social, instituída para custear investimentos de caráter

base de cálculo da COFINS seria o preço de venda do produto no varejo multiplicado por 118% (cento e dezoito por cento), sobre o que se deve aplicar a alíquota de 2% (dois por cento).

O artigo 4º, referindo-se aos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, também determinou a **substituição tributária** em relação aos comerciantes varejistas, sendo que, neste caso, a base de cálculo consiste no menor valor, no País, nos termos da tabela de preços máximos, fixados para a venda a varejo.

O pagamento da COFINS pode ser feito até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, conforme prescreveu o artigo 5º.

O artigo 6º isentou do pagamento da COFINS as sociedades cooperativas em relação aos atos próprios de suas finalidades, as sociedades civis a se refere o artigo 1º do DL nº 2.397/87³⁸², as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei e, também, nos termos do artigo 7º,³⁸³ as vendas de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, de acordo com as condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor, nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.940 de 25 de maio de 1982.

³⁸² O artigo 56 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. revogou tal isenção das sociedades civis prestadoras de serviços.

A **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996** determinou, em seu art. 64, a retenção na fonte dos valores a título de CONTRIBUIÇÃO AO PIS e de COFINS, quando de pagamentos efetuados por “...*órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços...*”, e, no seu art. 66, que as cooperativas que se dedicam a vendas em comum serão responsáveis pelo pagamento daquelas exações, em virtude da comercialização da produção de suas associadas.

A sua vez, em relação às mesmas contribuições, a **Lei nº 9.532/97**, em seu art. 53, imputou ao importador de cigarros a condição de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, sendo, ademais, que o pagamento delas deve “...*ser efetuado na data do registro da Declaração de Importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX*” (art. 54), isto é, antes de obtido o faturamento.

Já, no ano de 1998, as alterações legislativas foram mais profundas.

Ao contrário do que, sistematicamente, vinha sendo anunciado pelo Governo Federal, no sentido de se pretender eliminar a contribuição em estudo (e, também, a COFINS), a mesma foi majorada de modo considerável.

³⁸³ Este dispositivo legal foi modificado, posteriormente, pela Lei Complementar nº 85 de 15 de fevereiro de 1996.

Registre-se, de início, que as Medidas Provisórias nº 517/94 e nº 1.212/95, foram convertidas, respectivamente, nas **Leis nº 9.701 de 17 de novembro de 1998 e nº 9.715 de 25 de novembro de 1998**.

No entanto, a alteração que maior atenção vem despertando nos estudiosos do direito tributário veio com a **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**, lei de conversão da Medida Provisória nº 1.724/98 (DOU de 30.10.98), a qual, além de aumentar a alíquota da COFINS em 1% (um por cento), ampliou a base de cálculo desta e da CONTRIBUIÇÃO AO PIS (o que, em seguida, será melhor analisado).

Por outro lado, com a aprovação da **Reforma da Previdência**, através da **Emenda Constitucional nº 20 de 16 de dezembro de 1998**, promoveu-se sutil, e talvez desnecessária, alteração na dicção do art. 195 da Constituição de 1998, com o que o seu inciso I passou a ter a seguinte redação:

“Art. 195. (...)

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”³⁸⁴.

³⁸⁴ Redação original: “I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”.

Com esta mudança constitucional, a União passou a ter um campo de tributação mais amplo, eis que foi autorizada a tributar não somente o faturamento, mas, também, toda e qualquer receita (o que será visto em maiores detalhes no próximo capítulo).

Enfim, o Presidente da República resolveu editar mais uma Medida Provisória, agora no ano de 1999 - a **Medida Provisória nº 1807**, de 28/01/99 - com a qual (a) reduziu para 0,65% a alíquota da CONTRIBUIÇÃO AO PIS devida pelas pessoas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, (b) aumentou os casos de exclusão e dedução para o cômputo da base calculada deste mesmo tributo, (c) disciplinou outro caso de substituição tributária, além de d) alterar a legislação da Contribuição Social sobre o Lucro e dar outras providências.

Em termos gerais, são estes os textos legislativos que mais de perto se referem à CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Porém, já se vê, sem maiores dificuldades, que são em número suficiente para lembrar o **carnaval tributário** de que tão severamente se queixava ALFREDO AUGUSTO BECKER.

Enquanto o discurso do Governo tenta acalmar os ânimos daqueles que mais aguerridamente lutam contra a balbúrdia normativa existente no campo do

direito tributário brasileiro, na prática não há perspectiva de uma reforma que se possa dizer racional e coerente.

Resta, então, ao cientista do direito, com muita cautela e buscando o máximo de precisão ao desenvolver a análise do objeto que se propõe a estudar, procurar verificar quais são aqueles textos legislativos que se mostram em perfeita compatibilidade com a Constituição de 1988.

Poder-se-ia dizer que esta tarefa é simples, pois as várias teorias de interpretação jurídica aceitam como princípio básico aquele segundo o qual *lex posterior derogat priori*. Assim é que, verificando qual lei foi editada por último, encontrar-se-ia facilmente a “regra-matriz de incidência” da CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Todavia, o desacerto de tal raciocínio, por demais simplista para o presente caso, é comprovado com uma breve passagem de olhos pelas páginas escritas anteriormente.

Ora, ao longo dos anos a CONTRIBUIÇÃO AO PIS não sofreu alterações apenas em nível legal ou infralegal. A sanha arrecadadora do Governo federal não poupou esforços para atingir, igualmente, o patamar constitucional. Avançou-se de modo indiscriminado sobre alguns importantes dispositivos da Lei Magna, esquecendo-se que vários deles se caracterizam como evidente *cláusulas pétreas*; e, portanto, inatingíveis mesmo por Emenda Constitucional.

Daí porque a análise que se busca não pode ser vista como tarefa fácil. Merece ser registrado, então, que a Constituição de 1988, por ser a lei de mais alto escalão no direito brasileiro, é, aqui, considerada como o **paradigma hermenêutico por excelência**. Com efeito, nenhum texto legislativo pode ser analisado sem com ela ser confrontado, pois é nela que, em última instância, se encontra o fundamento de validade de todos eles, de sorte tal que “*nenhum ato jurídico, nenhuma manifestação de vontade pode subsistir validamente se for incompatível com a Lei Fundamental*”³⁸⁵. Assim, muita cautela deve presidir o desenrolar do presente trabalho, sob pena de se incorrer em gravíssimo equívoco: tratar a Constituição como mais uma lei no ordenamento jurídico.

Até porque, quando se trata de analisar questões tributárias, a complexidade aumenta, porque não foram poucos os dispositivos que a Constituição destinou à regulamentação das mesmas. Não basta, assim, ter consciência da supremacia hierárquica constitucional, porquanto é necessário, ainda, que se analise de modo sistemático todo o conjunto de regras e princípios contidos na Carta Magna que dizem, direta e indiretamente, com o direito tributário.

³⁸⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo : Saraiva, 1996, p. 150.

3. Natureza jurídica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO

Desde quando criada, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS tem sido objeto de vários debates e polêmicas acirradas. Com a **Emenda Constitucional nº 08/77** à Constituição de 1967, em semelhança ao ocorrido com as demais contribuições, muitos estudiosos e a jurisprudência pátria passaram a sustentar que esta exação **não mais teria natureza tributária**.

Especificamente, o plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do mencionado **Recurso Extraordinário nº 148.754-RJ**, Relator Ministro FRANCISCO REZEK, assim firmou tal orientação:

"

EMENTA

Constitucional. Art. 55-II da carta anterior. Contribuição para o PIS. Decretos Lei nºs 2.445 e 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo à aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2.445 e nº 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da

ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso extraordinário e lhe dar provimento, para declarar a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nºs 2.445, de 29-6-88, e 2.449, de 21-7-88.

*Brasília, 24 de junho de 1993*³⁸⁶.

Neste aresto, a Augusta Corte, por maioria de votos, vencidos os Srs. Ministros CARLOS VELLOSO e ILMAR GALVÃO, decidiu pela inconstitucionalidade dos **Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88**, que alteraram a estrutura normativa da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, não porque sendo esta um tributo não poderia ser tratada por meio de Decreto-Lei, mas, ao contrário, porque não se tratando mais de figura tributária, aqueles instrumentos normativos não poderiam regulá-la, pois se mostravam, claramente, incompatíveis com o artigo 55 da anterior Constituição brasileira.

No entanto, da análise atenta do inteiro teor do citado acórdão, vê-se que o mesmo, no mérito, mostrou uma pequena impropriedade. Trata-se da conjugação indevida de dois argumentos, quando necessário seria apenas um deles, o qual, ainda hoje, poderia ser utilizado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL para manter o entendimento de que as Contribuições Sociais não são tributos.

Sim, porque se, de um lado, se entendeu que, em virtude da Emenda Constitucional nº 08/77, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS teria perdido a sua natureza

³⁸⁶ Revista Trimestral de Jurisprudência, nº 150, p. 888 e ss..

tributária, de outro, todavia, decidiu-se, nos termos do voto do Ministro FRANCISCO REZEK, que “*O fato de o Estado tomar das pessoas determinada soma em dinheiro, e de o fazer compulsivamente, por força de lei, não é bastante para conferir natureza tributária a tal fenômeno. Para que algo seja tributo, é preciso que seja antes receita pública*”³⁸⁷. E porque não se configurava como uma espécie desta, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS não poderia ser considerada um tributo.

Mas, como se pode verificar, este segundo argumento, por si só, inutiliza aquele primeiro, porque, mesmo que não tivesse existido a Emenda Constitucional nº 08/77, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL poderia ter decidido que a exação em comento é uma contribuição não-tributária, já que, até mesmo antes da referida Emenda Constitucional, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS não era propriamente uma espécie de receita pública derivada, nos moldes dos impostos.

Entretanto, uma vez que este estudo não é de história do direito, mas de dogmática jurídica, importa, isto sim, conhecer a real natureza jurídica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS frente à Lei Magna de 1988; deixando-se em segundo plano considerações que se refiram ao ordenamento jurídico anterior.

³⁸⁷ Ibidem, p. 905.

Assim é que, se no capítulo anterior chegou-se à conclusão de que, atualmente, as contribuições especiais ostentam, de modo evidente, natureza jurídico-tributária, seria lícito, por conseqüência, afirmar que, em sendo a CONTRIBUIÇÃO AO PIS uma espécie daquelas, seria ela, também, um tributo.

Contudo, em um trabalho que almeja alcançar dignidade científica, não se pode chegar a uma tal conclusão de modo tão rápido. Ora, a simples existência de autores do porte de RUY BARBOSA NOGUEIRA, que, como se viu, sustenta entendimento de que há contribuições tributárias (art. 149) e contribuições não-tributárias (art. 195), serve de freio para raciocínios ligeiros.

Não se pode dizer, irrefletidamente, que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é um tributo pelo simples fato de ser uma **contribuição**. Se a maioria das contribuições possui natureza jurídico-tributária, nem por isso pode-se chegar à conclusão de que o fato de chamar-se **contribuição** implica em inquestionável subsunção ao regime tributário.

Veja-se, por exemplo, que o artigo 8º, IV da Constituição de 1988, dispôs sobre a possibilidade de assembleia geral de sindicato fixar **contribuição para custeio do sistema confederativo da representação sindical**, a qual, ainda que nominalmente uma contribuição, não é tributo porque não é compulsória; em

que pese a abalizada posição de PAULO DE BARROS CARVALHO em sentido contrário³⁸⁸.

Do mesmo modo, se as atenções forem direcionadas para a própria Lei Complementar 07/70, verifica-se que o conhecido **PIS/Dedução** (art. 3º, “a” e §1º), ainda que possa ser chamado de **contribuição**, não possui caráter tributário, porque não se encaixa no conceito de tributo, tal como analisado acima.

Assim, se os argumentos *topográfico* e da destinação não influenciam na natureza jurídica de um instituto, também, aquele fundado apenas no nome da exação é, igualmente, irrelevante para tal escopo³⁸⁹. Ora, ensinava ATALIBA, “...a circunstância de um tributo receber uma designação nada significa. Pode ou não ser desta ou daquela espécie, independentemente da denominação adotada pelo legislador”³⁹⁰.

³⁸⁸ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 45-6. Correta neste passo, aliás, é a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, eis que, fundando-se no princípio da liberdade sindical, decidiu que tal contribuição é encargo despido de natureza tributária (Recurso Extraordinário nº 178927-1/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJU I de 07.03.97, p. 5409. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 20, p. 193). Neste mesmo sentido, na doutrina: BASTOS, Celso. *Estudos e pareceres: direito público*. São Paulo : RT, p. 24; MARTINS, Sérgio Pinto. *Contribuições Sindicais*. São Paulo : Atlas. 1998, p. 85.

³⁸⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Taxa de serviço*. *Op. cit.*, p. 27.

³⁹⁰ Até porque, continua Ataliba, “Algumas destas designações seriam curiosidades num museu de teratologia jurídica ou no ‘manicômio tributário’ a que se refere Alfredo Becker” (Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 124.

É que ser ou não ser um tributo depende, no modo de pensar aqui desenvolvido, única e exclusivamente, da análise da sua regra-matriz: se a mesma for típica de tributo, tributo será.

Pois bem. Analisando-se um pouco mais detidamente os textos legislativos citados no item anterior deste capítulo, verifica-se que, na CONTRIBUIÇÃO AO PIS, sempre se teve presente uma norma primária cuja hipótese é descritora de um fato qualquer, tão somente relacionado ao contribuinte, lícito e não resultante de acordo entre as partes, o qual, uma vez ocorrido, tem o condão de fazer nascer imediatamente o dever daquele de entregar ao poder público uma determinada quantia em dinheiro; nas condições estipuladas em lei.

Ora, uma tal relação jurídica, nascida somente porque, *e.g.*, se obteve faturamento ou porque se auferiu renda, caracteriza, de modo evidente, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS como um tributo. Conclusão esta, aliás, que se fundamenta em lições de boa doutrina, como é a de GERALDO ATALIBA³⁹¹ e de MISABEL DERZI³⁹², por exemplo.

No entanto, não basta dizer que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é tributo. É necessário adequá-la à classificação que se elaborou no capítulo anterior. Para

³⁹¹ IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário: questões. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 64, São Paulo, Malheiros, p. 172.

³⁹² O PIS, as Medidas Provisórias e o Princípio da Não-Surpresa. *Op. cit.*

tanto, alerta-se que, aqui também, o nome, a destinação e o local em que se encontra no texto constitucional em nada influenciam.

É que, deixando-se de lado a posição de autores como EDVALDO BRITO³⁹³, no sentido de não ser a CONTRIBUIÇÃO AO PIS um tributo, há um número cada vez maior de autores que sustenta estar-se diante de uma verdadeira Contribuição, distinta das demais espécies tributárias, em virtude, principalmente, da sua finalidade.

Porém, não se concorda com tais entendimentos. No capítulo anterior, verificou-se que o cientista do direito não é livre a ponto de, com base em critérios de utilidade, elaborar a classificação que lhe for mais interessante. Afirmou-se, por isto, que as classificações devem ser guiadas por um critério objetivo³⁹⁴, o qual guarde uma conexão lógica (relação de pertinência) com o ponto de partida escolhido.

No presente estudo, na medida em que se optou por uma análise baseada, de modo fundamental (mas não exclusivo), na materialidade da hipótese de incidência dos tributos, não se pode caracterizar (classificar) juridicamente a CONTRIBUIÇÃO AO PIS em razão da sua finalidade. É que por mais importante que possa ser a destinação do produto da sua arrecadação, ela

³⁹³ Natureza jurídica da Contribuição para o PIS. *Op. cit.*, p. 55.

³⁹⁴ Ao classificar as Leis Complementares, **Souto Maior**, também, alude à necessidade de se encontrar um *critério com validade objetiva* (Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 80).

não se encontra na regra-matriz de incidência deste tributo; e, por consequência, não merece a importância que lhe conferem outros autores (para os fins aqui propostos).

Reconhece-se que o raciocínio aqui desenvolvido é simples e não possui originalidade alguma. Trata-se, apenas, de verificar que, na regra-matriz de incidência de qualquer tributo, o seu critério mais importante é o **critério material**, onde se vislumbra a descrição legislativa de uma determinada ação (do contribuinte ou do Estado), a qual uma vez realizada dará nascimento à relação tributária.

No que pertine à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, apesar da divergência solitária de FREDERICO DE M. THEOPHILO³⁹⁵, a doutrina concorda que o fato descrito no mencionado critério da sua hipótese de incidência diz apenas e tão-somente com o contribuinte. Não há interferência do Estado. E, portanto, não se pode dizer que a relação jurídica é instaurada em razão de uma atuação estatal (ou de quem lhe faça as vezes). Ao contrário, para nascer este vínculo entre contribuinte e Estado, basta que aquele realize um determinado fato: obter renda, por exemplo.

³⁹⁵ Para quem a hipótese tributária da Contribuição ao PIS, sendo “...o exercício da atividade estatal de promoção do abono salarial e garantidora ao trabalhador do seguro desemprego”, caracteriza-a como um **tributo vinculado** (A Contribuição para o PIS. *Op. cit.*, p. 42).

Daí porque, em razão deste raciocínio, pode-se afirmar, sem dúvida alguma, que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é um verdadeiro imposto.

Neste sentido, é inquestionável o magistério de ATALIBA e GIARDINO:

*“...criando a Lei Complementar 7 um tributo incidente sobre o faturamento (art. 3º, “b”) mensal (art. 6º), desenhou uma hipótese de incidência **de imposto**, já que a consistência do fato colocado como cerne material da mesma hipótese de incidência é inteiramente independente de (não vinculada) qualquer atividade estatal”³⁹⁶.*

Igualmente o de ROQUE CARRAZZA:

*“Como vemos, o cotejo da **hipótese de incidência** e da **base de cálculo** das ‘contribuições’ de que aqui estamos cogitando, confirmam sua natureza de imposto (**tributo não-vinculado**), sob a modalidade de ‘contribuição para o custeio da Seguridade Social’³⁹⁷.*

O ilustre Ministro JOSÉ A. DELGADO, do Superior Tribunal de Justiça, partilha da mesma orientação:

“Ora, é atraente a corrente doutrinária, e por tal a ela me filio, de que a contribuição social incidente sobre a folha de salários ou sobre o faturamento da empresa, a ser paga pela parte empregadora, tem natureza similar a dos impostos. (...)

Fiel a esse entendimento, estou certo de que as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, como é o caso da COFINS, são impostos, portanto, tipos de tributos”³⁹⁸.

³⁹⁶ PIS - exclusão do ICM de sua base de cálculo. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 35, São Paulo : RT, janeiro/março-1986, p. 152.

³⁹⁷ ICMS. 4ª ed.. *op. cit.*, p. 279.

E, por fim, também, RICARDO LOBO TORRES:

“Ora, um tributo cobrado de quem não é beneficiário das prestações entregues pelo Estado,..., só pode ser classificado como imposto com destinação especial”³⁹⁹.

Assim, sendo um imposto, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS deve obedecer ao regime jurídico de tal espécie tributária, a não ser, por evidente, quando haja expressa exceção constitucional, como é o caso do princípio da anterioridade mitigada (Art. 195, §6º)⁴⁰⁰.

Alguns, mais afoitos, poderiam fazer lembrança da proibição, contida no inc. IV do art. 167 da CF/88, de que um imposto seja vinculado a órgão, fundo ou despesa, para sustentar a tese de que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS não pode ser encarada como imposto, eis que destinada, inicialmente, a um fundo.

³⁹⁸ Imunidades tributárias – aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias. *Op. Cit.*, p. 67-8.

³⁹⁹ Imunidades tributárias. In: Idem, *ibidem*, p. 220.

⁴⁰⁰ O STF, no entanto, tem julgados no sentido de que à Contribuição ao PIS não se aplica as imunidades referentes aos impostos (Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 211388/PR, Relator: Ministro Mauricio Corrêa, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 08/05/98, p. 00012). É que para o Supremo Tribunal Federal, ainda que tributo, a Contribuição ao PIS não é um imposto (Cfe. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal, Relator Ministro Moreira Alves, DJU, I de 16.6.95, p. 18.213. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 01, São Paulo : Dialética, 1995, p. 95). Seguem esta orientação, os Tribunais Regionais Federais da 3ª (Apelação Cível nº 137.346/SP, Relator: Juiz Homar Cais, *Diário da Justiça da União*, Seção II, de 23/04/96, p. 26153) e da 4ª (Apelação em Mandado de Segurança nº 950407467-7-RS, Relator: Juiz Gilson Dipp, *Diário da Justiça da União*, Seção II, de 30/10/96, p. 83011) Regiões. No entanto, ao que parece, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região caminha no mesmo sentido do presente trabalho (cfe. Apelação Cível nº 98463-CE, Relator: Juiz Francisco Falcão, *Diário da Justiça da União*, Seção II de 19/07/96, p. 50012).

Pensa-se, no entanto, que argumentos como este, acaso fossem trazidos à luz, não poderiam merecer crédito. Ora, esta proibição dirige-se aos legisladores dos entes federativos somente em relação à instituição dos impostos previstos nos arts. 153, 154, 155 e 156 da CF/88, aos quais a Constituição não estabeleceu uma destinação do seu produto de arrecadação. No entanto, para aqueles impostos (Contribuições) que a própria Lei Fundamental determinou uma finalidade, deve-se cogitar de uma exceção constitucional àquela proibição.

Melhor dizendo: há impostos (arts. 153 *usque* 156) que, segundo a Constituição, se destinam aos gastos gerais do Poder Público. Há, porém, outros impostos (por exemplo, art. 195, I) que a própria Constituição determinou que tivessem uma finalidade específica. Em relação àqueles, e tão somente a eles, é que aquela proibição é válida. Já quanto aos impostos que têm uma destinação específica, prevista na própria Constituição, por óbvio, uma tal proibição não tem sentido.

Neste sentido, aliás, é o pensar de ÂNGELA MARIA DA MOTTA
PACHECO:

“São, na verdade, verdadeiros impostos com destinação específica excepcionalmente consentidos pela Constituição que proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão ou Fundo (CF, art. 167, IV)”⁴⁰¹.

4. A CONTRIBUIÇÃO AO PIS: sua Lei de Regência e sua Compatibilidade com a Constituição de 1988

4.a) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e sua nova designação perante a Constituição de 1988

Todavia, ainda que não se possa afirmar que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS seja um tributo com autonomia perante as demais espécies, no contexto constitucional, admite-se que, como toda figura tributária, tem particularidades que merecem ser analisadas profundamente.

Veja-se, por exemplo, que há alguns impostos que não obedecem ao princípio da anterioridade tributária, por força do parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Também, há impostos com os quais a Lei Magna não se preocupou em indicar a sua hipótese tributária: é o caso dos impostos residuais, do artigo 154, I. Enfim, há ainda aqueles impostos, como algumas contribuições sociais, que apresentam a particularidade do seu produto da sua arrecadação ter uma específica destinação.

Entretanto, todos estes exemplos de caracteres específicos dos variados impostos e, principalmente, o aspecto finalidade, não compõem, como se disse acima, a estrutura lógica da regra-matriz de incidência dos tributos, de modo

⁴⁰¹ Imunidade tributária. In: MARTINS. Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas*

que, embora fundamentais para um completo conhecimento do fenômeno da tributação, não influenciam em nada na natureza jurídica específica dos mesmos (ao menos, segundo o caminho que se procurou trilhar no presente trabalho).

Isto se aplica à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, que, como se viu, apesar de ser um verdadeiro imposto, tem, dentre outras peculiaridades, destinação constitucionalmente especificada:

- a) para financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial (art. 239); e
- b) para integrar o Fundo de Estabilização Fiscal, de acordo com o artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inserido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, reeditada pela Emenda Constitucional nº 10/96 e pela Emenda Constitucional nº 17/97.

Note-se, porém, que tais finalidades são novas. Não constavam do corpo da Lei Complementar nº 07/70, muito menos da Constituição de 1967 (com a EC 01/69), pois, na ordem constitucional anterior, o produto da arrecadação da CONTRIBUIÇÃO AO PIS tinha outro destino - um Fundo de Participação para executar o Programa de Integração Social (daí o nome CONTRIBUIÇÃO AO PIS) – o qual em nada se assemelha com as supracitadas, constantes do artigo 239 da Constituição de 1988 e do artigo 72, V do seu ADCT.

Por conseqüência, a primeira conclusão a que se chega é que não se pode mais designar tal tributo por **CONTRIBUIÇÃO AO PIS**, uma vez que o mesmo, com a Constituição de 1988, deixou de ter por destino o referido **Programa de Integração Social**⁴⁰². Ora, se o nome deste tributo foi dado em razão da sua finalidade e se ela não mais persiste, resta evidente que ele (o nome) merece ser alterado.

No entanto, não se dispõe de uma liberdade muito ampla para fazê-lo. Ao contrário, das duas, uma: ou o nome é escolhido em função da materialidade do tributo ou em função da sua finalidade. No primeiro caso, poder-se-ia, simplesmente, denominá-lo de **IMPOSTO SOBRE O FATURAMENTO** ou **IMPOSTO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS** ou, ainda, **IMPOSTO SOBRE A RENDA**. No segundo, porém, algumas dificuldades poderiam ser levantadas.

Em relação, por exemplo, ao artigo 239 da CF/88, ter-se-ia, de um lado, inicialmente, uma **CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO** e, de outro, uma **CONTRIBUIÇÃO AO ABONO SALARIAL**, eis que, uma leitura literal do referido dispositivo levaria à conclusão de que o mesmo pretendeu estabelecer dois tributos distintos.

⁴⁰² O art. 239 da CF/88 parece ser claro neste sentido, ao dispor que a arrecadação da **Contribuição ao Programa de Integração Social**, com a nova Constituição, *passa* a financiar o seguro-desemprego e o abono salarial. Ou seja, este dispositivo constitucional estipulou, de modo inequívoco, que o tributo em tela tem uma nova destinação. Sobre isto, **José Eduardo Soares de Melo** vai além, entendendo que “a CF/88 dispôs sobre um novo PIS (programa de seguro-desemprego e abono salarial), que não tem identidade com o anterior PIS (participação nos lucros das empresas), traduzindo a *fisionomia de um novo tributo*...” (Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 156).

Este raciocínio, no entanto, caso viesse a ser sustentado, mereceria forte reprovação. É que, embora sejam três os impostos que se destinam a essas duas finalidades, não há como diferenciá-los em razão das referidas finalidades, pois a própria Constituição de 1988 não determinou que o produto arrecadado com a incidência relativa ao faturamento fosse destinado à primeira finalidade, enquanto que os demais (lucro, e folha de pagamento) à segunda, ou vice-versa. Ou seja, não houve por parte da Carta Magna uma discriminação envolvendo, a uma só vez, hipótese de incidência e destinação.

Aliás, esta parece ser uma situação que corrobora as idéias que defendidas até o presente momento. Sim, porque se a finalidade fosse elemento suficiente para caracterizar, de modo autônomo, um tributo, ter-se-ia que admitir a existência de duas figuras tributárias distintas, ainda que tivessem elas a (s) mesma (s) regra (s)-matriz (es) de incidência.

Diante disto, talvez fosse mais correto manter os três impostos sob uma mesma designação: **CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO E PARA O ABONO SALARIAL.**

Já em relação ao artigo 72, V do ADCT, ter-se-ia uma **CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL**, ou, ainda, um **IMPOSTO COM**

DESTINAÇÃO ESPECÍFICA PARA O FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL (ou FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA).

As dificuldades para se encontrar uma outra designação para o tributo em estudo, são, portanto, grandes. Porém, elas não podem servir de estímulo para manter a prática de continuar denominando um imposto segundo uma finalidade para a qual não mais se destina.

Mas é certo, ainda, que, no presente caso, em virtude da peculiar destinação do produto da sua arrecadação, o nome do tributo em tela deve conter uma menção à esta característica, sob pena de tornar inócuas as investigações a seu respeito. Por exemplo, não se pode apenas denominá-lo de **IMPOSTO SOBRE O FATURAMENTO**.

Aconselha-se, por isto, que a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS** seja, a partir de agora, denominada ou **IMPOSTO SOBRE O FATURAMENTO COM DESTINAÇÃO ESPECÍFICA AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO e AO ABONO SALARIAL**, ou **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO e AO ABONO SALARIAL**⁴⁰³.

4.b) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a sua convivência com a COFINS

O que até o presente momento vem sendo discutido teria a sua validade comprometida se outros importantes tópicos referentes, direta ou indiretamente, à CONTRIBUIÇÃO AO PIS não fossem, aqui, analisados.

Ora, de nada adianta saber qual a natureza jurídica específica deste tributo se, de alguma forma, é possível questionar a sua própria validade à luz da atual ordem jurídica.

Está-se, aqui, tentando dizer que a simples da CONTRIBUIÇÃO AO PIS no art. 239 da CF/88 não implica necessariamente em aceitar a recepção integral e incondicionada da sua legislação anterior à Lei Fundamental de 1988, pios consoante disposição constitucional (§5º, art. 34 do ADCT), lembra PAULO DE BARROS que está assegurada “...a validade sistêmica da **legislação anterior**, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional **princípio da recepção**”⁴⁰⁴.

Sob esta perspectiva, é interessante anotar que o citado art. 239 refere-se, estranhamente, à Lei Complementar nº 07/70, quando, em julho de 1998

⁴⁰³ No entanto, ao longo do presente trabalho, continuará sendo utilizada a expressão **Contribuição ao PIS** para se referir ao tributo objeto do mesmo.

⁴⁰⁴ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 126.

(portanto, bem pouco antes da promulgação da Carta de 1988), foram editados os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, que procuraram alterar substancialmente a estrutura da regra-matriz da CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Isto abriu caminhos para que alguns sustentassem que a nova Constituição teria, por si própria, ab-rogado esses Decretos-Leis, ripristinando, expressamente, aquela Lei Complementar.

Possibilitou não só isto, mas, também, que se dissesse que a Constituição de 1988 teria constitucionalizado as incidências descritas na Lei Complementar nº 07/70, de sorte que qualquer alteração das mesmas, como a pretendida pelos mencionados Decretos-Leis, somente poderia ter sido feita por Emenda Constitucional⁴⁰⁵.

Entretanto, uma leitura atenta do art. 239 da CF/88 afasta, de pronto, tais raciocínios. Simplesmente porque, ao tratar da LC 07/70, tal dispositivo assim o fez para referir-se a ela como a legislação que criou o Programa de Integração Social e não como a legislação reguladora da CONTRIBUIÇÃO AO PIS:

“Art. 239 A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970...”.

⁴⁰⁵ ROLIM, João Dácio. A natureza jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e destinação. *Op. cit.*, p. 147. Cfe., também, Ag. Instr. nº 1999.04.01.032328-0/PR. Rel. Juíza Tânia Escobar, TRF da 4ª Região, 2ª Turma.

Quer-se com isto dizer que eventuais alterações legislativas na estrutura da norma de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, sejam aquelas levadas a efeito durante o ordenamento jurídico anterior sejam aquelas perante o atual, não se viram revogadas ou impossibilitadas de serem consideradas em virtude de uma suposta reconstituição da LC 07/70 ou, ainda, de uma suposta constitucionalização das incidências nela contidas.

Atente-se bem para o fato de que não se pretende sustentar que os Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88 não deveriam ter sido julgados inconstitucionais pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Não. Apesar de não se concordar com os motivos que levaram o Excelso Pretório a uma tal decisão, entende-se que estes textos normativos eram inconstitucionais justamente pelo fato de que, sendo a CONTRIBUIÇÃO AO PIS um tributo, não poderia ter sido regulada por meio de Decreto-Lei; que é instrumento impróprio para tal fim, como lecionavam GERALDO ATALIBA⁴⁰⁶ e ALIOMAR BALEEIRO⁴⁰⁷, inobstante a respeitável posição de ALBERTO XAVIER⁴⁰⁸ e de ARNALDO BORGES⁴⁰⁹.

⁴⁰⁶ *O Decreto-Lei na Constituição de 1967*. São Paulo : RT, 1967, p. 66.

⁴⁰⁷ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. *Op. cit.*, p. 75 e ss.

⁴⁰⁸ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : RT, 1978, p. 25 e ss.

⁴⁰⁹ *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo : RT, p. 42, 1981.

De qualquer modo, com a citada declaração de inconstitucionalidade, não há que se falar em reprivatização (que só há expressa⁴¹⁰) da Lei Complementar nº 07/70, pois esta, em verdade, sequer foi revogada⁴¹¹.

Por outro lado, o raciocínio que se pretende desenvolver no presente item é no sentido de que se esta Lei Complementar foi recepcionada pela Constituição de 1988 (até porque, caso contrário, não teria sentido que esta estipulasse uma nova destinação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS), tal recepção somente pode ser aceita dentro dos limites de uma compatibilidade material com a Lei Fundamental.

Ao se procurar analisar a natureza jurídica específica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, bem como a sua nova designação perante a Constituição de 1988, verificou-se que o artigo 239 da CF/88 e o art. 72 do ADCT albergam quatro diferentes impostos, a saber:

- a) um imposto sobre o faturamento;
- b) um imposto sobre a folha de pagamento;
- c) um adicional sobre de imposto de renda; e
- d) um imposto sobre a receita bruta operacional.

Foram eles estabelecidos em razão da natureza dos seus contribuintes: pois a) sobre o faturamento deveriam pagar aqueles que vendem mercadorias,

⁴¹⁰ Parágrafo 3º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

⁴¹¹ A decisão de mérito em controle de constitucionalidade, seja abstrato ou concreto, produz efeitos *ex tunc* (Sobre o assunto: CLÈVE. Clèmerson Merlin. A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro. *Op. cit.*)

b) sobre a folha de pagamento, aqueles contribuintes sem fins lucrativos, c) sobre o imposto de renda devido (ou como se devido fosse), aqueles que não vendem mercadorias e d) sobre a receita bruta operacional, aqueles previsto no art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91.

O IMPOSTO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO merece, aqui, pequena, mas não menos importante, consideração.

Quando a Lei Complementar nº 07/70 instituiu a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, em momento algum, dispôs que haveria uma tal incidência. Pelo contrário, o §4º do seu artigo 3º, foi incompleto, prescrevendo que *“As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei”*.

No entanto, o desejo incontrolável de legislar em detrimento dos postulados constitucionais levou o **Regulamento do Fundo de Participação para Execução do Programa de Integração Social** (Resolução nº 174/71 do Banco Central do Brasil) a determinar, em seu artigo 4º, §6º, uma incidência sobre a folha de pagamento mensal, com alíquota de 1% (um por cento).

Trata-se, como se vê, de inconstitucionalidade típica e freqüente no direito positivo brasileiro, a qual, felizmente, já foi detectada por VALDIR DE OLIVEIRA

ROCHA⁴¹² e MARCOS DA COSTA⁴¹³. Sim, porque a regra-matriz de um tributo não pode, por força do princípio da legalidade, ser elaborada por um mero regulamento⁴¹⁴. Por conseqüência, em tese, a tributação das entidades sem fins lucrativos somente poderia ser aceita a partir da Lei nº 9.715/98 (mais a frente, ver-se-á que tal lei, também, não é compatível com a Constituição de 1988).

Mas a preocupação central do presente trabalho está no designado na **incidência relativa ao faturamento**. Porque, aqui, há a necessidade de polemizar um pouco.

Já se disse que as Contribuições Especiais podem ser classificadas em: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico e c) contribuições de interesse das categorias profissionais, sendo que as contribuições sociais são sub-divididas em: a) contribuições sociais gerais e b) contribuições sociais para a seguridade social.

⁴¹² Inconstitucionalidade da contribuição ao PIS calculada com base na folha de pagamento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, dezembro, 1995, nº 03, p. 86 e ss.

⁴¹³ A Contribuição ao PIS-PASEP das entidades sem fins lucrativos. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, ano 2, nº 7, abril-junho/94, p. 22.

⁴¹⁴ Sobre o assunto, vale a pena trazer pronunciamento abalizado do Prof. **Alcides Jorge Costa**, no sentido de que é "...lastimável, que nesse País, tanta atenção, tenha que ser dada a este tema. Nos países desenvolvidos, está de tal forma implantado, que dispensa maiores discussões. Infelizmente no Brasil, nós temos que estar ainda martelando em cima desse princípio (da legalidade), que vemos arranhado diariamente, seja por desrespeito à Constituição, seja através de atos administrativos, que a uma simples leitura revelam-se contrários à leis" (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário: princípio da estrita legalidade. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT, n. 56, abr.-jun. 1991, p. 122).

Por sua vez, as Contribuições para a Seguridade Social dos empregadores, previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição de 1988⁴¹⁵, podem ser de três espécies: a) contribuição sobre o faturamento, b) contribuição sobre o lucro e c) contribuição sobre a folha de salários.

A Lei Complementar 70/91, pretendendo regular uma parte do citado inciso I do artigo 195 da CF/88, criou a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), cuja base de cálculo é o faturamento mensal.

A partir de então, surgiram inúmeros questionamentos sobre a possibilidade de conviverem, perante o ordenamento jurídico brasileiro, dois tributos (CONTRIBUIÇÃO AO PIS e COFINS) com a mesma base de cálculo. Alguns repudiaram tal situação. Outros, no entanto, e acompanhados do próprio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, aceitaram-na.

Foi o que se decidiu, quando do julgamento da **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal**, que, na pena do Ministro-Relator MOREIRA ALVES, ganhou o tratamento intelectual e aprofundado de sempre:

“Ademais, no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De feito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado, pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social...houvesse exaurido a

⁴¹⁵ Com a redação anterior à EC 20/98.

*possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195..."*⁴¹⁶.

E não se vê motivos para discordar de tal conclusão. Muito embora autores como VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁴¹⁷ e HALLEY HENARES NETO⁴¹⁸ sustentem que o produto da arrecadação da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, com a Constituição de 1988, não tenha por destino a Seguridade Social, MISABEL DERZI⁴¹⁹, ROBERTO M. QUIROGA⁴²⁰, MARCO AURÉLIO GRECO⁴²¹ e, também, JOÃO DÁCIO ROLIM⁴²² bem conseguiram demonstrar o contrário, pois não é somente porque tal tributo, à exceção do previsto no artigo 72, V do ADCT, destina-se a um campo específico da Seguridade Social que se deve entender que o mesmo não serve para cumprir os desígnios do artigo 195 da CF/88.

A CONTRIBUIÇÃO AO PIS é, portanto, um imposto destinado a custear a seguridade social. E, a exemplo da COFINS, seu fundamento constitucional, também, está no inciso I do artigo 195. Ou seja, ambos estes tributos têm a mesma função, ainda que a destinação dos recursos não seja totalmente

⁴¹⁶ Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01-1. *Op. cit.*, p. 97.

⁴¹⁷ Contribuição PIS e "contribuição ao PIS". In: PIS: problemas jurídicos relevantes. *Op. cit.*, p. 267.

⁴¹⁸ PIS - Perfil Constitucional e Normas de Regência. In: *Ibidem*, p. 64.

⁴¹⁹ O PIS, as medidas provisória e o princípio da não surpresa. In: *Ibidem*, p. 206.

⁴²⁰ PIS - Emenda Constitucional nº 10/96: regime aplicável às instituições financeiras. In: *Ibidem*, p. 240.

⁴²¹ PIS e COFINS na atividade imobiliária: contribuições e critérios constitucionais. *Op. cit.*, p. 474.

idêntica, porque a daquele é mais específica do que a deste (aí, talvez, o motivo da previsão apartada no art. 239).

No entanto, a tão suscitada *bitributação* entre a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a COFINS não existe.

Há que se considerar, primeiramente, que as alegações de que tais tributos não podem conviver sob o mesmo manto constitucional, se aceitas, levariam a um substancial esvaziamento da finalidade perquirida pelo artigo 194 da CF/88; o que, por certo, não é o desígnio constitucional. Porém, este é um argumento de cunho político; e, assim, distante das preocupações do presente trabalho.

Juridicamente, campo que se procura trilhar, pode-se ousar e dizer que a distinção entre a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a COFINS, no que se refere ao faturamento, porque nominal e, mais, feita com base na específica (mas não diversa) destinação dos recursos arrecadados da primeira, tão somente *contribuiu* para causar (mais uma) confusão no *edifício tributário brasileiro*.

Ora, se a finalidade e o nome em nada influenciam na natureza jurídica de um tributo, é lícito concluir que **ambas as contribuições são um mesmo imposto** (sendo uma espécie de adicional da outra), instituídas por uma mesma

⁴²² A natureza jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e

pessoa política, mas separadas por uma destinação um pouco mais específica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, de modo que, neste caso, não há que se falar em ofensa a postulado constitucional implícito que proíbe a criação de dois tributos incidentes sobre uma mesma realidade.

Em verdade, deve-se falar em *bis in idem*, o que é permitido pela Lei Fundamental⁴²³.

Entretanto, em havendo insistência em se aceitar tal raciocínio, seria interessante adotar solução semelhante a que foi vislumbrada por ANTÔNIO MANOEL GONÇALEZ, ao aconselhar que, *“Para evitar a corrida dos Contribuintes aos Tribunais, seria conveniente a instituição de uma única contribuição sobre o faturamento, destinando parte da receita ao financiamento da seguridade social e outra parte ao financiamento do seguro-desemprego e do abono anual aos empregados”*⁴²⁴. É que, tal como SACHA CALMON leciona, *“...tanto faz existir uma contribuição sobre cada fato jurígeno com alíquotas de*

destinação. *Op. cit.*, p. 131.

⁴²³ Sobre a distinção entre bitributação e *bis in idem*, há um interessante estudo de Persio Oliveira Lima, onde o autor assim se pronuncia a respeito do tema: *“Significa a bitributação a imposição de tributos sobre a mesma situação por dois poderes tributantes distintos; enquanto que o ‘bis in idem’ é o mesmo poder onerando a mesma situação cumulativamente”* (p. 130), sendo *“...um simples adicional”* (Bitributação na doutrina do direito tributário. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 25, jul-set. 1973, p. 130). Ver, também: BARRETO. Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. *Op. cit.*, p. 117, MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 188 e FALCÃO. Amílcar. O fato gerador da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 80.

⁴²⁴ Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 217.

5%, quanto seis alíquotas de 2,5%. A carga tributária final seria sempre igual a 15%⁴²⁵.

4.c) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e o Princípio da Igualdade

No entanto, como visto, a Lei Complementar nº 07/70 não estabeleceu como hipótese de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS apenas aquela relativa ao **faturamento**. Traçou, também, uma hipótese de incidência relativa à aquisição de renda (art. 3º, §2º). Afora, as incidências sobre a receita bruta operacional e sobre a folha de pagamento, previstas em normativas posteriores.

Tem-se, portanto, sob uma mesma designação, quatro tributos diferentes.

É curioso observar que cada um destes tributos não se destina a todos os seus possíveis contribuintes, mas a apenas um determinado grupo deles.

Deixe-se de lado, por enquanto, aquelas incidências não constantes da Lei Complementar nº 07/70 (sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta operacional). Focalize-se as atenções, por ora, nas incidências relativas ao faturamento e ao imposto de renda devido.

⁴²⁵ Estudo breve sobre as contribuições sociais às luzes da Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : Malheiros, nº 60. p. 104. **Em sentido contrário:** AMARAL. Antônio Carlos Rodrigues do. Aspectos jurídicos da Contribuição Social sobre o Faturamento instituída pela Lei Complementar n. 70/91. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT. ano 1. outubro-dezembro de 1992, nº 01. p. 109.

Veja-se que a incidência sobre o imposto de renda devido refere-se tão somente àqueles que não comercializam com mercadorias, muito embora quem vende mercadoria, também, poderia estar sujeito a tal forma de tributação.

De outra parte, há um grupo de contribuintes (prestadores de serviços) sujeitos apenas à incidência sobre o imposto de renda, sendo que, no entanto, também, poderiam ser tributados em razão do faturamento.

Todavia, ao longo dos anos, não se tem questionado esta situação.

João Régis Fassbender Teixeira, recém-falecido professor de direito do trabalho da U.F.Pr., até poderia ser considerado uma exceção.

Mas, a sua crítica dirigiu-se apenas à existência de uma "...*aparente desigualdade de tratamento*"⁴²⁶, caracterizada pelo fato de que, em relação àqueles que estavam obrigados a contribuir com base no faturamento, o Governo promoveu uma redução no ICM, ao passo que aqueles que deveriam pagar com base na renda auferida não se viram agraciados com qualquer espécie de benefício fiscal.

⁴²⁶ *Programa de Integração Social*. São Paulo : Sugestões Literárias S/A, 1971. p. 32.

Entretanto, no que se refere especificamente à validade de uma tributação diferenciada, nos termos acima apontados, não se encontrou, ainda, manifestação doutrinária ou jurisprudencial. Dito de modo mais claro, a recepção integral pela Constituição de 1988 de ambas as hipóteses de incidência contidas na Lei Complementar nº 07/70 é algo que tem sido aceito normalmente.

Parte-se, aqui, é verdade, da premissa de que a Lei Complementar nº 07/70 foi, sim, recepcionada pela Constituição de 1988. Até porque, como se disse, do contrário, não haveria sentido na existência do art. 239 desta.

Contudo, tem-se, também, como premissa que a recepção somente pode ser integral se todos os termos da Lei Complementar nº 07/70 estiverem em perfeita consonância e harmonia com a Constituição de 1988, isto é, se todas as hipóteses de incidência naquela previstas conformarem-se a esta.

Poder-se-ia, é verdade, ir além e questionar, inclusive, a validade desta Lei Complementar perante o ordenamento jurídico pretérito. Todavia, o objetivo do presente trabalho está restrito, apenas, ao estudo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS à luz da atual Lei Magna.

Melhor esclarecendo os propósitos aqui traçados, é interessante notar que tem passado despercebida a possibilidade das hipóteses de incidência contidas na Lei Complementar nº 07/70 (faturamento e imposto sobre a renda)

não serem compatíveis com a Constituição de 1988 ou, mais especificamente, com um dos princípios mais caros para o direito constitucional brasileiro: o **princípio da igualdade**.

É hoje pacífica a idéia de que os princípios são normas jurídicas e, como tais, devem ser respeitados. Não mais são vistos como meros conselhos aos seus destinatários⁴²⁷.

E, dentre todos os princípios que permeiam o sistema jurídico pátrio, destaca-se em importância o princípio da isonomia. São as lições de juristas como GERALDO ATALIBA, que sustentava ser tal princípio “...a **pedra de toque do regime republicano**”⁴²⁸, ou SAN TIAGO DANTAS, que entendia a igualdade como “o *centro focal do regime jurídico-político*” brasileiro⁴²⁹, ou, ainda, SOUTO MAIOR BORGES, para quem, retomando FRANCISCO CAMPOS, “...a *isonomia...é a Constituição de 1988*”⁴³⁰, que não deixam dúvidas sobre tal assertiva.

⁴²⁷ ROTHENBURG. Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre : Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999, p. 81.

⁴²⁸ República e constituição. São Paulo : RT, 1985, p. 134.

⁴²⁹ Igualdade perante a lei e ‘due process of law’. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro : Forense, 1948, p. 366.

⁴³⁰ A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : Malheiros, nº 64, p. 14.

Veja-se que a sua aparição na Lei Fundamental de 1988 não se restringe apenas àqueles dispositivos que a ele fizeram expressão menção (arts. 5º e 150, II).

Lembra AMÉRICO LACOMBE, por exemplo, que o art. 3º é um, dentre vários dispositivos constitucionais, que se refere implicitamente a este princípio, pois *“Pode-se verificar, sem grande esforço, que não será possível ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’ se a prática dos atos necessários para se alcançar tal escopo não estiver inspirada pelo pressuposto da igualdade”*⁴³¹.

Especificamente, no campo do direito tributário, a isonomia desdobra-se, por exemplo, nos princípios da capacidade contributiva, da generalidade, da seletividade, da progressividade, da universalidade de tributação e, dentre outros, da uniformidade de tributação.

Mas, em que pese esta sua relevante posição no cenário normativo brasileiro, poucos foram os estudos que, de alguma forma, colaboraram para compreendê-lo de modo adequado.

⁴³¹ Princípios constitucionais tributários. *Op. cit.*, p. 10.

A noção mais corrente e imediata de isonomia parte de uma leitura superficial da célebre fórmula: “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam*”⁴³².

Trata-se de uma visão formal e simples da igualdade, que se satisfaz, apenas, com a aplicação correta da lei⁴³³. Ou, na fórmula de ANSCHÜTZ, que “*as leis devem ser executadas sem olhar às pessoas*”⁴³⁴.

Esta, entretanto, não pode ser considerada uma concepção adequada do princípio da isonomia, eis que vincula apenas os órgãos aplicadores da lei, deixando ao legislador campo livre para realizar as discriminações que bem desejar⁴³⁵.

Ora, por esta dimensão, não estaria a ferir o princípio da igualdade nenhuma das hipóteses de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, desde que as mesmas fossem aplicadas de modo igual a todos os contribuintes a que são dirigidas. Assim, se a hipótese de incidência relativa à obtenção de faturamento, segundo a LC 07/70, atinge somente os que vendem mercadorias, a isonomia

⁴³² BARBOSA, Rui. “Oração aos moços”. *Apud* GONÇALVES. José Arthur Lima. Isonomia na norma tributária. *Op. cit.*, p. 21.

⁴³³ ALEXY, Robert. Teoria de los derechos fundamentales. *Op. cit.*, p. 382. No entanto, o **Supremo Tribunal Federal**, admitindo ação normativa do Poder Executivo, no que se refere à proibição, imposta com base no art. 237/CF88, de importação de bens usados, tem decisões seguindo esta noção de igualdade (RE nº 203308/CE, Rel. Ministro **Maurício Corrêa**, DJU I de 14.03.97, p. 06910): “*A restrição à importação de bens de consumo usados tem como destinatários os importadores em geral, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Lícita, pois, a restrição à importação de veículos usados*”.

⁴³⁴ *Apud* CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional. *Op. cit.*, p. 575.

estaria observada se – e tão somente se - a aplicação desta norma não deixasse de considerar nenhum destes contribuintes (que vendem mercadorias); ainda que, em tese, o conceito de faturamento possa ser visto de modo mais amplo, abrangendo outros contribuintes (por exemplo, os prestadores de serviços).

Do mesmo modo, estaria em harmonia com o princípio da igualdade a prescrição do art. 72, V do ADCT, desde que todos os contribuintes, ali referidos (§1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91), fossem tributados, ainda que, também aqui, esta norma pudesse atingir outros contribuintes nela não previstos.

Mas, na medida em que, ao contrário dos demais Poderes, o Legislativo não se encontra vinculado à isonomia, tem-se, aí, uma flagrante contradição com a idéia de que os direitos fundamentais (incluindo-se a igualdade) expressam uma desconfiança frente ao legislador⁴³⁵.

Nesta linha, pode-se afirmar com toda segurança que a Constituição de 1988, porque instaurou um Estado Democrático de Direito, não se contenta com uma leitura tão restritiva do princípio da isonomia. Busca-se, por isto, concretizá-lo desde uma perspectiva material, porque não basta que a lei apenas seja aplicada de modo correto. Antes de tudo, é necessário que a própria lei seja

⁴³⁵ ALEXY, Robert. Teoria de los derechos fundamentales. *Op. cit.*, p. 383.

⁴³⁶ *Ibidem.* p. 383.

elaborada em estrita consonância com a igualdade, pois, "*Se a igualdade é uma exigência da Constituição, o legislador é o primeiro que deve respeitá-la*"⁴³⁷.

Todavia, como todo princípio, a isonomia, por envolver valores na sua análise, apresenta-se como um objeto de difícil construção teórica. Questões como "o que são iguais" e "o que são desiguais", ou "a partir de que momento uma lei deixa de obedecer a tal princípio, tornando-se arbitrária", ou, ainda, "quais os limites de um controle judicial", são extremamente complexas, pois implicam em uma grande dose de subjetividade por parte do intérprete da lei. Por conseqüência, surge a questão de saber até que ponto pode ser válida ou legítima a opção por uma subjetividade do aplicador/intérprete ao invés da subjetividade do próprio legislador. Ou, nas palavras de SAMPAIO DÓRIA: "*Tratar-se-ia, pura e simplesmente, de substituir um juízo pessoal e subjetivo (do legislador) por outro (do magistrado) ?*"⁴³⁸.

A sociedade contemporânea particulariza-se na história da humanidade por um rápido e profundo aprimoramento tecnológico que atinge nitidamente o comportamento dos seres humanos, implicando em constantes mudanças nas relações sociais. O legislador de hoje, por sua vez, é instado a regular tais situações com uma normatização cada vez mais diferenciada e específica. Ao

⁴³⁷ ATALIBA, Geraldo. Regime tributário e estado de direito. In: LACOMBE, Américo; ATALIBA, Geraldo. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 79.

⁴³⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e 'due process of law'*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986. p. 138.

fazê-lo, vê-se diante da tênue linha que separa a razoabilidade da arbitrariedade na elaboração das leis.

Mas o legislador não é um cientista. Ao trabalhar com o princípio da igualdade, por melhor que esteja assessorado, deixa o “político” sobrepor-se ao “jurídico”.

Ainda que assim não seja, a lei, quando pronta, vale por si própria. Não se pode mais analisá-la com o intuito de buscar a vontade de quem a fez. Deste modo, é possível que muitas vezes sequer se tinha a intenção de ofender a isonomia, entretanto, a conjugação de vários fatores (a inserção da norma no sistema, por exemplo), acabou por demonstrar o contrário, ou seja, que o legislador produziu uma norma ofensiva a tal princípio.

Imagine-se, por exemplo, o recente caso da compensação prevista na Lei nº 9.718/98. Aumentou-se a alíquota da COFINS, mas conferiu-se ao contribuinte o direito de compensar uma parcela do que é pago a título deste tributo com o devido a título de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Talvez, aqui, a vontade do legislador tivesse sido de aumentar a eficácia da arrecadação sem com isto causar maiores prejuízos aos contribuintes. Todavia, acabou por criar uma situação de absoluta estranheza e injustiça: o

direito à compensação somente foi dado a quem tem lucro. Ou melhor, a carga tributária foi aumentada apenas em relação àqueles que têm prejuízo !!!

Então, à doutrina e à jurisprudência foi passada a tarefa de verificar se, dentre a grande variedade de textos legislativos produzidos diariamente, o exercício da função legislativa tem respeitado o princípio da igualdade.

SAN TIAGO DANTAS, comparando o direito brasileiro com o norte-americano, entendeu que o princípio da igualdade, contido naquele, fazia as vezes do *due process of law* deste, e, em memorável estudo, mostrou-se seriamente preocupado com a busca de um critério técnico-jurídico que permita dizer se uma lei, apesar de formalmente válida, “...fere a consciência jurídica pelo tratamento absurdo ou caprichoso que impõe a certos casos”⁴³⁹.

Concorda este autor que a finalidade do princípio da igualdade reflete-se em um esforço para balancear as várias desigualdades existentes nos homens e nas situações, mas que o mesmo deve ser pautado por uma atitude razoável e não arbitrária do legislador. Trata-se de um “*reajuste de situações desiguais*”⁴⁴⁰.

No entanto, verifica-se que SAN TIAGO DANTAS não logrou êxito em sua empreitada. Lançou inúmeras e importantes reflexões sobre o tema, sem,

⁴³⁹ Igualdade perante a lei e ‘due process of law’. *Op. cit.*, p. 21.

⁴⁴⁰ *Ibidem*. p. 31.

todavia, ter conseguido encontrar resposta segura para aquela sua principal indagação.

Mesmo assim, deve-se reconhecer o valor da sua contribuição, no sentido de que frisou a necessidade de buscar-se um **critério jurídico** para saber se houve ou não ofensa ao princípio da igualdade.

SAMPAIO DÓRIA foi outro renomado autor que se preocupou com tais questões. Da leitura do seu conhecido e respeitado *Direito Constitucional Tributário e 'Due Process of Law'*, verifica-se o trato profundo que dedicou ao princípio da isonomia. Partiu da premissa de que, se de um lado, o Estado de Direito, através do princípio da igualdade, impede a existência de privilégios e desequiparações baseadas em *status* sociais, de outro, constatou que a enorme diversidade de situações econômicas envolvidas na atividade tributária impede a adoção de uma uniformidade tributária ou, ainda, de um "imposto único"⁴⁴¹. E, assim, procurando formular proposta para averiguar quando há ou não obediência àquele princípio, concluiu **a)** que a discriminação, para estar em consonância com a isonomia, deve ser razoável e baseada em diferenças reais das pessoas/situações/coisas, **b)** que deve haver um objetivo que a justifique e, enfim, **c)** que deve haver um nexo lógico entre o fim perseguido e a discriminação feita para alcançá-lo⁴⁴².

⁴⁴¹ *Op. cit.*, p. 136.

⁴⁴² *Ibidem.* p. 139.

Este estudo de SAMPAIO DÓRIA só não teve, entretanto, maior repercussão porque CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO conseguiu melhor depurar semelhante linha de raciocínio e apresentá-la de forma mais consistente e profunda. A tal ponto que a doutrina reconhece, à unanimidade, que estudar o princípio da isonomia sem buscar apoio nos ensinamentos deste ilustre professor é estudá-lo em vão. O seu livro *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*⁴⁴³, pois, é hoje obra de referência para todos os estudiosos do direito que pretendam dominar os arcações do mundo jurídico.

Nele, CELSO ANTÔNIO leciona que não é, propriamente, na escolha do “fator de discriminação” que se encontrará a ofensa ao princípio da igualdade⁴⁴⁴. Em verdade, há que se analisar se existe “correlação lógica abstrata” entre o “fator de discriminação” escolhido e a desigualdade estabelecida pela lei⁴⁴⁵ e, por fim, se esta “correlação lógica” é compatível com os valores prestigiados pelo sistema constitucional pátrio⁴⁴⁶.

Esta proposta de análise do princípio da igualdade fornece à doutrina e à jurisprudência um caminho claro e seguro para a resolução das mais complexas questões que se apresentam em torno deste tema. Especialmente, porque

⁴⁴³ 3ª ed. São Paulo : Malheiros. 1999.

⁴⁴⁴ *Ibidem*, p. 17.

⁴⁴⁵ *Ibidem*, p. 37.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 42 e ss.

desloca o eixo das preocupações do “fator de discriminação” para a verificação da existência ou não de uma “correlação lógica” (“justificativa racional”) entre este e a discriminação levada a efeito.

No entanto, o intérprete tem que estar ciente de que a descoberta de uma “justificativa racional” em determinada diferenciação tem como pano de fundo um “problema de valoração”⁴⁴⁷, o que implica reconhecer a existência de várias possibilidades de “fundamentação racional” dos juízos de igualdade/desigualdade⁴⁴⁸.

Especificamente, no campo do direito tributário brasileiro, poder-se-ia, por um lado, visualizar grandes dificuldades no trato do princípio da isonomia a partir de um recente estudo de MARÇAL JUSTEN FILHO, onde este autor procura demonstrar a existência de variantes interpretativas de acordo com a concepção ideológica de cada estudioso⁴⁴⁹. E, aí, este princípio poderia ser encarado sob outras perspectivas que não somente aquela relacionada com a idéia do direito tributário como sendo um conjunto de limites à atuação do Estado.

Por outro lado, reconhece-se que, devido ao grande número de normas constitucionais que tratam do direito tributário, algumas dificuldades podem ser

⁴⁴⁷ ALEXY, Robert. Teoria de los derechos fundamentales. *Op. cit.*, p. 395.

⁴⁴⁸ *Ibidem*, p. 402.

⁴⁴⁹ Sistema constitucional tributario: uma aproximação ideológica. In: *Revista da Faculdade de Direito*, Curitiba : Imprensa Universitária da UFPR, nº 30, 1998, p. 215-233.

minoradas. Assim é que os já referidos desdobramentos do princípio da igualdade facilitam, de certo modo, a sua compreensão.

Um requisito básico para se verificar se há obediência à isonomia é o da **generalidade**. Isto é, a lei deve alcançar todos os seus possíveis destinatários, de sorte que, como ensina UCKMAR, todos *“os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal”*⁴⁵⁰.

Neste ponto, já se verifica uma discordância grave da Lei Complementar nº 07/70 com o princípio em tela, mas que, como foi anunciado, tem passado despercebida pela doutrina e pela jurisprudência.

Ora, ao estipular, de um lado, que somente aqueles que vendem mercadoria devem pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS com base no faturamento e, de outro, que somente aqueles que não vendem mercadoria devem pagar tal tributo com base no valor do imposto de renda devido, o art. 3º desse diploma legal promoveu duas modalidades de tributação que não se coadunam com o preceito da generalidade da tributação.

Em vão poder-se-ia justificar um tratamento tão discricionário, porque não há, sob aspecto algum, “correlação lógica” entre o “fator de discriminação” e a diferenciação levada a efeito.

Demais disto, em uma análise mais profunda desta situação, pode-se concluir, também, que a própria escolha do “fator de discriminação” mostrou-se, neste caso, contrária aos valores prestigiados pela Lei Fundamental.

Ora, a diferenciação praticada pela Lei Complementar nº 07/70 calcou-se, apenas, na **atividade** realizada pelo contribuinte: se ele vende mercadoria, paga de um modo, se ele presta serviços, paga de outro etc....

Como a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é uma Contribuição para a Seguridade Social, esta questão poderia ser resolvida de modo bastante simples, pois somente com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98 teria nascido a permissão para se estabelecer tributações diferenciadas em razão da atividade econômica do contribuinte⁴⁵¹. Assim, a Lei Complementar nº 07/70 seria inconstitucional, porque à sua época não havia autorização para tanto.

Todavia, esta própria alteração constitucional, também, é de ser considerada inválida. Porque o sistema tributário brasileiro, no tocante aos impostos (e, assim, às contribuições que tenham a sua fisionomia), fundamenta-se no **princípio da capacidade contributiva**.

⁴⁵⁰ *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco A. Greco, São Paulo : RT, 1976, p. 54.

⁴⁵¹ Esta Emenda Constitucional inseriu um §9º ao art. 195, com a seguinte redação: “*As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra*”.

Deste modo, se, por um lado, é impossível tratar igualmente a todos, a diferenciação, como regra geral⁴⁵², somente pode ser admitida se estiver em consonância com este princípio. Isto é, somente se pode tributar uns diferentemente de outros em razão da sua capacidade contributiva⁴⁵³.

Como a Lei Complementar nº 07/70 não trata de uma tributação extrafiscal, nem de uma tributação diferenciada em razão da capacidade contributiva, poder-se-ia concluir pela sua inconstitucionalidade plena. Afinal, à luz do raciocínio que se desenvolve, não se vislumbra racionalidade justificável na decisão de tributar determinados contribuintes pelo faturamento e outros em virtude do imposto de renda devido, pois ou todos que têm faturamento são tributados em razão desta realidade econômica ou todos que têm renda são tributados com base no imposto de renda devido. O que não se pode admitir é a situação posta por esta Lei Complementar nº 07/70.

Não se argumente, então, que a diferenciação ora criticada é compreensível em razão da existência de certos contribuintes que não têm faturamento. Mesmo que isto fosse admissível, não se teria como justificar a decisão de tributar alguns contribuintes que têm faturamento, como os

⁴⁵² Sim, pois não se pode esquecer da tributação com finalidade extrafiscal, na qual a diferenciação não leva em conta a capacidade contributiva.

⁴⁵³ É interessante ter em mente a lição de **Podlech**, citada por **Alexy**, no sentido de que os juízos de igualdade/desigualdade configuram-se como **relações triádicas**, pois a igualdade/desigualdade de

prestadores de serviços, com base no imposto de renda devido, deixando para tributar por aquela base somente os contribuintes que vendem mercadorias.

Aliás, se todos os que têm faturamento estivessem sendo tributados em razão dele, enquanto os que não têm faturamento estivessem sendo tributados com base no imposto de renda devido, ainda assim seria possível questionar esta diferenciação, pois, no tocante a esta última incidência, estar-se-ia deixando de lado alguns de seus possíveis contribuintes (os que, também, tem faturamento). Neste caso, a tributação com base no imposto de renda devido é que estaria a ferir o princípio da generalidade.

Como se pode verificar, **a presente questão é muito complexa. Principalmente, porque não se tem como considerar que a Lei Complementar nº 07/70 é, completamente, inconstitucional.** Pois, repita-se, acaso fosse, não haveria sentido no art. 239 da CF/88.

Por outro lado, o que está sendo analisado justifica a preocupação inicial de não se concordar com o silêncio da doutrina e da jurisprudência, que acabou por aceitar a integral recepção da Lei Complementar nº 07/70.

Mas, o problema agora é outro: como encontrar uma solução razoável para tal situação ?

indivíduos é sempre uma igualdade/desigualdade em razão de certas propriedades: "*a es igual a b com*

Entende-se, aqui, que o melhor caminho a ser seguido está na tentativa de se encontrar uma maneira de compatibilizar a inquestionável recepção da CONTRIBUIÇÃO AO PIS pela Constituição de 1988 com os postulados cardeais desta, sem que seja necessário buscar argumentos do tipo “*os fins justificam os meios*” - úteis à tese de que, para cumprir adequadamente os altos propósitos da seguridade social, uns poderiam contribuir com base no faturamento e outros com base na renda – mas que, como se demonstrou, maculam o princípio da isonomia.

Por isto que a presente análise deve ser precedida de muita cautela. Afinal de contas, nas lições de CELSO ANTÔNIO:

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de...inconstitucionalidade”⁴⁵⁴.

Seria o caso, talvez, de buscar-se apoio na chamada **interpretação conforme a constituição**, uma das mais conhecidas técnicas de interpretação desenvolvidas pela **moderna hermenêutica constitucional**, a qual em muito pode ajudar a dar uma solução satisfatória para o problema que se encara, já que, por ela, “*...una ley no ha de ser declarada nula cuando pueda ser*

respecto a la propiedad P’ (Teoria de los derechos fundamentales. *Op. cit.*, p. 387).

⁴⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Criação de secretarias municipais: inconstitucionalidade do art. 43 da Lei Orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo, RT, nº 15, p. 285.

interpretada en consonancia con la Constitución"⁴⁵⁵, ou seja, em sendo possível vislumbrar mais de uma interpretação para a Lei Complementar 07/70, é lícita a escolha daquela que se mostrar mais compatível com a Lei Suprema.

É verdade que esta metodologia pode esbarrar em um grande limite: na concepção de que o Poder Judiciário, ao analisar a constitucionalidade de uma regra, apenas pode funcionar como "legislador negativo"⁴⁵⁶. Se, por exemplo, uma lei estabelece determinado benefício a certo grupo de contribuintes, mas, arbitrariamente, não o estende a outro grupo, que se encontra na mesma situação, o Poder Judiciário apenas poderá julgar a inconstitucionalidade deste benefício. Não poderá, todavia, fazer as vezes do Poder Legislativo e estendê-lo aos contribuintes não alcançados pela lei.

Aqui, porém, não se pretende ultrapassar este limite. Para o presente caso restar resolvido não se faz necessário que o Poder Judiciário tome para si a função de legislar, com o fim de contornar uma incoerência normativa produzida pelo Poder Legislativo.

Basta que a diferenciação seja declarada inconstitucional, restabelecendo-se a norma básica de tributação para todos os contribuintes.

⁴⁵⁵ HESSE, Konrad. La interpretación constitucional. In: *Escritos de derecho constitucional*, Trad. por Pedro C. Villalon. 2ª ed. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales. 1992, p. 50. Ver, também, CLÈVE, Clèmerson Merlin. A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro, p. 177 e CANOTILHO, José J. Gomes. Direito constitucional, p. 1012.

Semelhante situação pode ser encontrada no ordenamento jurídico brasileiro. Imagine-se, por exemplo, que a lei do ICMS, ao estabelecer alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos produtos, prescreve que a alíquota para as operações com energia elétrica é a mesma dos produtos supérfluos. Diante dos ditames constitucionais, por evidência que não se poderia aceitar uma tal tributação. No entanto, qual seria a solução ? Julgar inconstitucional a tributação sobre as operações com energia elétrica, pois que em desacordo com o princípio da seletividade, ou julgar que tais fatos somente podem ser tributados com a alíquota reservada às operações com produtos essenciais, declarando-se a inconstitucionalidade apenas do excesso da alíquota reservada a estes ?

Parece óbvio que esta segunda opção é a que melhor se adapta ao direito brasileiro, porque, pela primeira, a declaração de inconstitucionalidade levaria a um vazio normativo inaceitável: as operações com energia elétrica não seriam tributadas até que nova legislação viesse a estabelecer uma alíquota válida.

No presente caso, este mesmo raciocínio pode ser utilizado.

Uma leitura atenta da redação do art. 3º da Lei Complementar nº 07/70 leva ao entendimento de que a regra básica de tributação escolhida é a que se

⁴⁵⁶ Cfe. Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Representação nº 1417**. Tribunal Pleno. Rel. Min.

refere ao faturamento. Em síntese, estabelece este dispositivo legal que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS incidirá sobre o faturamento. No entanto, aqueles que não comercializam com mercadorias contribuirão com base no imposto de renda devido.

Uma leitura em sentido contrário, porém, não se encaixaria com o texto legal, porque não há como se dizer que a regra básica se refere à incidência sobre o imposto de renda devido.

Assim, ao que parece, diante da existência de uma flagrante desigualdade de tratamento introduzida pela Lei Complementar nº 07/70, a correta decisão estaria em repudiar a tributação com base no imposto de renda devido e fazer com que os contribuintes a ela submetidos, passem, na medida do possível⁴⁵⁷, a pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS com base no faturamento.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado à prescrição contida no art. 72, V do ADCT, pelo qual determinados contribuintes (aqueles relacionados no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91) devem pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS com base na **receita bruta operacional**, com alíquota diferenciada de 0,75%. Ora, não importa se o faturamento destes contribuintes não seja tão relevante. O que não

Moreira Alves, DJU I de 15.04.88, p. 8397.

⁴⁵⁷ Na medida do possível, pois não é pacífico na doutrina que todas as pessoas jurídicas possam ter faturamento.

se admite é que, em razão disto, os mesmos sejam tributados de forma diferenciada dos demais.

Assim, procurando-se produzir uma **interpretação conforme a constituição**, conclui-se que somente no que se refere à incidência sobre o **faturamento** é que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS continua em plena harmonia com o texto constitucional; porém, frise-se, desde que alcançando, também, aqueles que não vendem mercadorias e tenham faturamento⁴⁵⁸.

4.d) A Lei Complementar nº 07/70 x Medidas Provisórias e Leis de Conversão

Entretanto, todo este raciocínio, também, poderia ser deixado de lado pelo fato de que, logo após a decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.212/95, com a qual pretendeu promover, novamente, mudanças substanciais na estrutura normativa do tributo em estudo.

Tal Medida Provisória, após inúmeras reedições, foi transformada na Lei nº 9.715/98. Em seguida, o Presidente da República editou a Medida Provisória

⁴⁵⁸ Em sentido contrário, BRITO, Edvaldo (Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta; II – CPMF: questionamentos jurídicos. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 43, 1999, p. 43), para quem convivência da **Cofins** com a **Contribuição ao PIS** é inadmissível, com o que esta

nº 1.724/98, que não só tratou da CONTRIBUIÇÃO AO PIS como, também, da COFINS, tendo sido convertida na Lei nº 9.718/98.

Porém, a questão da utilização de Medida Provisória em matéria tributária para alterar (majorar) a estrutura normativa de tributos merece especial atenção, em virtude de uma “aparente complexidade” que alguns autores pensam existir em torno deste tema.

“Aparente complexidade”, porquanto, aqui, se afigura como inequívoca a impossibilidade de se editar Medida Provisória para majorar/instituir qualquer tributo. Simples e vários são os motivos. Mas três são fundamentais e suficientes.

O primeiro, porque Medida Provisória não é lei, pois, se fosse, não precisaria ser transformada em uma. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, este ilustre Professor da Faculdade de Direito da UFPR, manifestou-se de modo firme neste sentido: “*é evidente que só se converte, se transforma, se transmuda em lei aquilo que lei não era !*”⁴⁵⁹. E ORLANDO DA SILVA LEITE JÚNIOR complementa: “*Quem tem a força de algo nunca será este algo*”⁴⁶⁰, de modo que se é levado a concluir que, se de lei não se trata, uma Medida Provisória que

última só é válida em relação “*ao PIS/repique e ao PIS/folha de pagamento, sob pena de 'bis in idem' proibido*”.

⁴⁵⁹ Medidas provisórias em matéria tributária e segurança jurídica. In: *XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Peru : Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1993, t. I, p. 442.

aumenta ou institua um tributo agride frontalmente o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição de 1988.

O **segundo**: em matéria tributária, as Medidas Provisórias, porque para a sua edição pressupõem situações de relevância e urgência, não se compatibilizam quer com o princípio da anterioridade geral (artigo 150, III, “b” da Constituição Federal de 1988), quer com o princípio da anterioridade especial (artigo 195, §6º da Constituição Federal de 1988). “*Trata-se de uma antinomia*”, como diz JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴⁶¹ ou, ainda, de “*...realidades sujeitas a regimes jurídicos antitéticos e inconciliáveis*”, nas palavras precisas deste exemplo de jurista que é MISABEL DERZI⁴⁶².

Sim, porque, se o princípio da anterioridade tributária posterga a vigência (ou, eficácia para alguns) da lei para o exercício seguinte e, no caso da contribuição em tela, para depois de noventa dias da sua publicação, como compatibilizar a possibilidade de utilização de Medidas Provisórias para mexer na estrutura normativa dos tributos se, em virtude desse princípio, não poderiam elas produzir efeitos nos trinta dias conferidos pelo artigo 62 da Constituição Federal ? A resposta, então, é negativa e não poderia ser diferente, pois SOUTO MAIOR BORGES assevera:

⁴⁶⁰ O princípio da legalidade tributária e as medidas provisórias. In: *Revista da Associação de Pós-Graduandos da PUC/SP*, São Paulo : APG PUC/SP, nº 02, 1992, p. 91.

⁴⁶¹ Medidas provisórias em matéria tributária e segurança jurídica. *Op. cit.*, p. 452.

“se a MP não pode, em face desse regime procedimental, entrar em vigor de imediato, perde substancialmente qualquer correspondência com a urgência que, junto à relevância, é um dos pilares em que assenta a respectiva competência presidencial”⁴⁶³.

Por fim, em **terceiro lugar**, a Constituição proíbe a utilização de medida provisória para a instituição ou aumento de tributo, porque quando quis possibilitar ao Poder Executivo alterar a estrutura da regra-matriz de incidência de algum tributo fez isto de modo expresso (art. 153, §1º). Ou seja, se o Presidente da República somente pode interferir na regra-matriz de alguns impostos (II, IE, IPI e IOF) e, apenas, para alterar as suas alíquotas, no silêncio da Constituição é defeso ao intérprete ampliar o campo de atuação daquele, conferindo-lhe um “poder implícito”.

Portanto, as Medidas Provisórias nº 1.212/95 (com suas várias reedições) e nº 1.724/98 que, como se disse acima, deram origem, respectivamente, às Leis nº 9.715/98 e nº 9.718/98, não podem prevalecer sobre a Lei Complementar nº 07/70 e sobre a Lei Complementar nº 70/91.

Ocorre, porém, que, com a referida conversão dessas medidas provisórias em lei, muitos poderiam pensar que restaria resolvida tal problemática.

⁴⁶² O PIS, as Medidas Provisórias e o Princípio da Não-Surpresa. In: ROCHA. Valdir de Oliveira [Coord.]. *Pis – Problemas Jurídicos Relevantes*. São Paulo : Dialética. 1996, p. 209. Também, MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições sociais no sistema tributário*. *Op. Cit.*, p. 175.

⁴⁶³ Limitações temporais da Medida Provisória: a anterioridade tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 64, p. 196.

Mero engano.

A conversão em Lei de Medida Provisória considerada inconstitucional não sana vício algum desta. Primeiramente, não se pode considerar a Medida Provisória como se fosse um mero projeto de lei, de tal sorte que, com a aprovação pelo Congresso, não se teria qualquer irregularidade a apontar. E não se pode, porque projeto de lei não possui “força de lei”, enquanto que medida provisória, uma vez editada, obriga desde então os seus destinatários. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO assevera, neste passo, que sustentar semelhante posição, também, significaria ir de encontro às regras constitucionais estabelecidas para o processo legislativo, pois a conversão de Medida Provisória é feita em sessão conjunta do Congresso Nacional, enquanto que o rito normal para a elaboração das leis impõe o exame e a votação em cada Casa do Congresso, isoladamente. *“Portanto, apenas quando aprovado naquela perante a qual se iniciou é que será examinado pela outra (art. 65)”*⁴⁶⁴.

A rigor, sequer importa, aqui, concluir se Medida Provisória é ou não uma espécie de Projeto de Lei. E não importa, porque se a Medida Provisória é nula (inválida desde a origem), mesmo que ela tivesse a natureza de um Projeto de Lei, é como se este não tivesse existido. E Lei sancionada sem que tenha havido Projeto de Lei é Lei que peca por vício de formalidade.

De qualquer forma, parece evidente que só pode ser transformado em lei algo que encontra amparo constitucional. Medida Provisória inconstitucional é Medida Provisória nula desde a sua edição. E, se assim é, tem-se aí óbice intransponível para a aceitação da tese de que há saneamento do vício de inconstitucionalidade a partir do momento em que a Medida Provisória é convertida em Lei, pois, como asseverou MARCO AURÉLIO GRECO, "...a conversão ocorrerá tendo em conta algo em si mesmo nulo"⁴⁶⁵, ou, nas palavras do Ministro MARCO AURÉLIO DE MELO, "porque a lei que acabou por reger a matéria teve uma origem espúria"⁴⁶⁶.

Por derradeiro, a doutrina não tem aceitado que a promulgação de Lei de Conversão seja feita pelo Presidente do Congresso, como ocorreu com a supracitada Lei nº 9.715/98, porque esta função a Constituição reservou ao Presidente da República⁴⁶⁷. É que, nos termos do art. 84, IV, a este cabe a sanção, a promulgação e a publicação das leis. Demais disso, o §2º do art. 7º da Resolução nº 01/89 do Congresso Nacional, é claro ao dispor que: "*Aprovado o projeto de lei de conversão será ele enviado à sanção do Presidente da*

⁴⁶⁴ Perfil constitucional das medidas provisórias. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 95, jul.-set., p. 32, 1990.

⁴⁶⁵ *Medidas provisórias*. São Paulo : RT, 1991, p. 46.

⁴⁶⁶ Recurso Extraordinário nº 197790-6/MG. Rel. Min. **Ilmar Galvão**. Tribunal Pleno. DJU I de 21.11.97. No mesmo sentido: CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo : RT, 1993, p. 184 e ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre : Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997, p. 98.

⁴⁶⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Op. cit.*, p. 179.

República". E, no art. 18 desse mesmo texto legislativo, está escrito que "*Sendo a Medida Provisória aprovada, sem alteração de mérito, será o seu texto encaminhado em autógrafos ao Presidente da República para publicação como lei*".

Assim, por tudo o que foi escrito acima, conclusão inevitável que se pode elaborar é no sentido de que a Lei Complementar nº 07/70 continua sendo a lei básica de regência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, pois, tanto as supracitadas Medidas Provisórias, como as Leis nº 9.715/98 e nº 9.718/98, por serem inconstitucionais, não puderam alterá-la⁴⁶⁸⁻⁴⁶⁹.

4.e) A CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a natureza jurídica da Lei Complementar nº 07/70

Verificou-se até o presente momento que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é um imposto destinado a financiar a Seguridade Social e que convive harmonicamente com a COFINS no sistema jurídico brasileiro.

Anteriormente à modificação promovida pela Emenda Constitucional nº 20/98, a União tinha competência para instituir cinco espécies de contribuições, sendo três a cargo dos empregadores, uma dos trabalhadores e outra sobre os

⁴⁶⁸ Esta afirmação cabe, também, à Lei Complementar nº 70/91, que continua sendo a lei básica da COFINS.

⁴⁶⁹ O mesmo se diga em relação à recente Medida Provisória nº 1807/99, a qual, em todos os pontos que trata a respeito da **Contribuição ao Pis** mostra-se em evidente afronta com a Constituição de 1988.

concursos de prognósticos. Contudo, em necessitando de mais receita, pode utilizar-se da sua “competência residual” e, assim, “*instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social*”, desde que, nos termos do art. 195, §4º, seja observado o art. 154, I, o qual proíbe a criação de novos “impostos” que sejam cumulativos⁴⁷⁰ ou que tenham fato gerador ou base de cálculo iguais aos já discriminados na Constituição.

Mas, da referência do art. 195, §4º, ao art. 154, I, o ponto mais importante para a análise da questão contida no presente item está na necessidade de que a competência residual seja exercida por meio de lei complementar e não de lei ordinária.

Tal exigência da Constituição de 1988 mostra-se plenamente compreensível, na medida em que, sendo necessário um maior número de votos para aprovar a criação do novo tributo⁴⁷¹, torna-se mais difícil para o legislador deixar de lado os tributos que já têm à sua disposição para criar outros⁴⁷²,

⁴⁷⁰ O conceito de não-cumulatividade está para além dos limites do presente trabalho. Assim, remete-se à leitura do volume 17 do Cadernos de Pesquisas Tributárias (Contribuições sociais. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária), onde os autores que lá escreveram concluíram, de modo acertado, que esta não-cumulatividade do art. 154, I, é a mesma do ICMS e do IPI.

⁴⁷¹ Ao contrário do que leciona **Sacha Calmon Navarro Coelho** (Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 96), não se trata de *quorum de votação*, mas, sim, de *quorum de aprovação*: não basta a participação de maioria absoluta dos parlamentares; é necessária a aprovação pela sua maioria absoluta.

⁴⁷² Aliás, seria interessante dizer que, por uma questão de lógica, um outro requisito (implícito) deveria ser observado para se permitir o exercício válido da “competência residual”: que todos os tributos discriminados pela Constituição já tivessem sido criados e não mais fosse possível majorar a carga tributária dos mesmos. Somente quando se atingisse essa situação é que o Governo poderia pensar em exercer a competência residual.

caracterizando-se, por conseqüência, como uma evidente garantia aos contribuintes⁴⁷³.

Em geral, os tributos são instituídos por Lei Ordinária. A exceção é a utilização de Lei Complementar. Porém, uma parcela considerável da doutrina brasileira tem sustentado que para criação dos demais tributos, também, é necessário esse instrumento legislativo.

Há um primeiro entendimento no sentido de que as Contribuições para a Seguridade Social somente poderiam ser instituídas por lei complementar. Mas, raros são os que assim se posicionam, pois não há qualquer dispositivo constitucional que induza a um raciocínio deste nível⁴⁷⁴. É que quando a Constituição determinou a instituição de um tributo por Lei Complementar ela assim o fez de modo expresso, como ocorreu com os empréstimos compulsórios (art. 148) e com os tributos da competência residual (art. 154, I e 195, §4º).

De outro lado, em posição doutrinária que conta com um grande número adeptos, parte-se de uma específica interpretação do art. 146, III, para se afirmar que, muito embora a instituição dos tributos normalmente seja feita por meio de Lei Ordinária, deve haver uma Lei Complementar prévia, que, estabelecendo

⁴⁷³ No entanto, o **Supremo Tribunal Federal** já decidiu que o art. 154, I, é muito mais uma **técnica de tributação** do que um direito do contribuinte (ADIN nº 1497-8-DF) e que, portanto, poderia ser desconsiderado por emenda constitucional.

⁴⁷⁴ É o que adverte **José Eduardo Soares de Melo** (Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Cadernos de Pesquisas Tributárias: Lei Complementar Tributária. Op. cit.*, p. 121).

normas gerais de direito tributário, defina, entre outras questões, o tributo e suas espécies e, no caso dos impostos, “os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Em relação às Contribuições Especiais (incluindo-se, aí, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a COFINS), tal interpretação envolveria, ainda, o art. 149 da CF/88, uma vez que tal dispositivo autoriza a sua instituição se, também, for observado o art. 146, III. Raciocina-se, então, que as Contribuições Especiais devem, sim, ser instituídas por Lei Ordinária, mas, para que esta seja válida, deve haver uma Lei Complementar prévia dispendo sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes e outros elementos daquelas. Neste sentido, a referência ao art. 146, III, teria sido feita com o intuito de ser breve a redação do art. 149 e, assim, não precisar repetir o conteúdo daquele dispositivo. Portanto, ao se focar a questão com os olhos voltados para as Contribuições Especiais, o intérprete deveria ler o art. 146, III, como se, também, a elas fosse dirigido.

Tal posição deriva, em última instância, da famosa **Teoria Tricotômica das Funções da Lei Complementar**, sendo defendida por autores como IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁴⁷⁵, FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA⁴⁷⁶, ANTÔNIO MANOEL GONÇALVES e MARILENE TALARICO M.

⁴⁷⁵ Lei complementar tributária. In: *Ibidem*, p. 63 e 73-4.

⁴⁷⁶ A lei complementar. In: *Ibidem*, p. 211.

RODRIGUES⁴⁷⁷, CECÍLIA HAMATI⁴⁷⁸, VITTORIO CASSONE⁴⁷⁹, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁸⁰, GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO⁴⁸¹, ANTÔNIO CARLOS R. DO AMARAL e PAULO L. MENEZES⁴⁸², HUGO DE BRITO MACHADO⁴⁸³, WALDIR SILVEIRA MELLO⁴⁸⁴, JOÃO GOULART PENTEADO⁴⁸⁵, REINALDO PIZOLIO JR⁴⁸⁶ e, dentre outros, SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁴⁸⁷, muito embora PAULO DE BARROS a tenha caracterizado como uma *teoria bem comportada*, porque o argumento para sustentá-la está em que as três funções da Lei Complementar do art. 146, III, saltam “aos olhos do menos exigente iniciado nas coisas do Direito”, dispensando “*incursões inúteis pelas alturas do sistema*”⁴⁸⁸.

No entanto, adota-se, aqui, uma posição diversa. Por um lado, não se admite pensar que as Contribuições Especiais tenham que ser instituídas por Lei Complementar e, por outro, não se conforma com a idéia de que o exercício da competência tributária demande a existência de uma Lei Complementar prévia.

⁴⁷⁷ A lei complementar. In: *Ibidem*, p. 223-224.

⁴⁷⁸ Lei complementar. In: *Ibidem*, p. 271.

⁴⁷⁹ Lei complementar. In: *Ibidem*, p. 297.

⁴⁸⁰ Lei complementar. In: *Ibidem*, p. 310.

⁴⁸¹ Lei complementar ou lei suplementar ? Problemas importantes. A Contribuição ao Finsocial. In: *Ibidem*, p. 360.

⁴⁸² Lei complementar tributária. In: *Ibidem*, p. 411.

⁴⁸³ Lei complementar tributária. In: *Ibidem*, p. 458.

⁴⁸⁴ Lei complementar. In: *Ibidem*, p. 499.

⁴⁸⁵ Lei complementar. In: *Ibidem*, p. 552.

⁴⁸⁶ Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, ano 4, nº 14, jan-março/96, p. 200.

⁴⁸⁷ Curso de direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 119.

⁴⁸⁸ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 130.

Concorda-se que é interessante o raciocínio de IVES GANDRA, no sentido de que a lei complementar prévia é “*um instrumento necessário para o equilíbrio do sistema*”⁴⁸⁹. E, poder-se-ia, inclusive, dizer que a mesma é uma exigência constitucional para assegurar a integridade da federação brasileira. Sim, porque afastaria, ainda mais, a possibilidade de usurpações de competência alheia e de excessos legislativos inconstitucionais.

Contudo, filia-se à **Teoria Dicotômica**, a qual, ainda que possa ser minoritária e, de certo modo, caminhar em sentido contrário aos interesses imediatos dos contribuintes, é teoricamente mais consistente, porque ela sim é que contribui, efetivamente, para o fortalecimento do **princípio federativo**.

É verdade que interpretação alguma pode ser considerada válida se ignorar o seu objeto de análise, afrontando-o, pura e simplesmente. E, em um primeiro momento, outra leitura que não aquela desenvolvida pela **Teoria Tricotômica** parece causar uma tal sensação. Com efeito, caminhar contra a literalidade do art. 146 (especialmente do seu inc. III) dá a impressão de que o intérprete estaria pretendendo construir um raciocínio claramente *contra legem*; o que seria inadmissível.

⁴⁸⁹ Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 59.

Todavia, com base em ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, esclarece-se que o Parlamento – e mesmo uma Assembléia Constituinte – não é formado por cientistas do direito. Em um regime democrático, nele se encontram representantes dos mais variados segmentos sociais, que, em trabalho conjunto, tendem a produzir impropriedades, atecnias e ambigüidades, quando da elaboração das leis, as quais, por isto mesmo, devem ser compreendidas e harmonizadas pelo operador jurídico⁴⁹⁰.

Também, uma Constituição como a de 1988, que procurou descer às minúcias, trazendo várias regras e princípios sobre os mais diversos assuntos, como que parecendo tentar agradar a *gregos e troianos*, não pode ser objeto de leituras superficiais, próprias do método gramatical.

Insiste-se, assim, que o cientista do direito deve privilegiar o sistema e não uma regra isolada, porquanto a interpretação literal é apenas a porta de entrada para a compreensão do fenômeno jurídico (PAULO DE BARROS) e, como tal, *“oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, talvez inclusive sua parte essencial”*, como assevera JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴⁹¹.

⁴⁹⁰ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 04.

⁴⁹¹ *Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social*. Curitiba : Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal, Delegacia da Receita Federal, 1997, parecer inédito. p. 13.

Neste particular, pois, não há como se discordar das lições de autores do porte de GERALDO ATALIBA, GILBERTO ULHÔA CANTO, PAULO DE BARROS⁴⁹², SOUTO MAIOR BORGES, MARÇAL JUSTEN FILHO⁴⁹³, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴⁹⁴, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁴⁹⁵, JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴⁹⁶, EDUARDO ALVIM⁴⁹⁷ e, dentre outros, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁴⁹⁸, uma vez que se, como ensina SOUTO MAIOR, o tributo é um instrumento de autonomia⁴⁹⁹, exigir Lei Complementar prévia para a sua instituição (e, assim, das Contribuições Especiais), seria, nas palavras precisas de ULHÔA CANTO, "*permitir que ficasse afetada uma importantíssima manifestação de autonomia política atribuída aos Estados e Municípios, e até mesmo à União, que é o poder de criar e arrecadar tributos que lhes são próprios*"⁵⁰⁰.

Veja-se que esta concepção é decorrência da tese de que, em tendo a Constituição traçado as linhas mestras da competência tributária, bem assim os possíveis critérios da regra-matriz de todos os tributos, não cabe a uma lei infraconstitucional (no caso, uma lei complementar) ser original neste campo. Na

⁴⁹² Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 140-141.

⁴⁹³ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 67-8.

⁴⁹⁴ Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. Cit.*, p. 180.

⁴⁹⁵ Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 408.

⁴⁹⁶ Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social. *Op. cit.*

⁴⁹⁷ *Lei complementar tributária*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. São Paulo : RT, ano 02, nº 06, p. 56 e ss., jan-mar 1994.

⁴⁹⁸ *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo : Max Limonad, 1997, p. 105.

⁴⁹⁹ A função da lei complementar de normas gerais de direito tributário. In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). *O sistema tributário na revisão constitucional*. São Paulo : Atlas, 1993, p. 105.

melhor das hipóteses, como diz ROQUE CARRAZZA, ser-lhe-ia dado “*detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutilar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus ‘comandos’*”⁵⁰¹. Afinal, como admitir a atribuição constitucional de competência à Lei Complementar para definir os contribuintes da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, se outro não poderá ser que não aquele que *obté m faturamento* ?⁵⁰²

Por este raciocínio, então, a referência do art. 149 ao art. 146, III, poderia ser interpretada como (i) mais uma afirmativa da natureza tributária das Contribuições Especiais⁵⁰³ e, também, como (ii) um alerta à União de que, ao instituí-las, devem ser respeitadas as competências traçadas pela Constituição de 1988, sob pena de se ter que obedecer a uma futura Lei Complementar que disponha sobre o conflito por ela iniciado.

Não é correto, por conseqüência, exigir Lei Complementar prévia para a instituição das Contribuições Sociais para a Seguridade Social. Até porque, do

⁵⁰⁰ Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 20.

⁵⁰¹ Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 410.

⁵⁰² Vale a pena citar, aqui, o raciocínio de **Ataliba** a respeito disto: “*essa Constituição autoriza que o legislador ponha, como contribuinte, alguém que não seja o proprietário ?...É evidente que quando a Constituição falou em imposto sobre a propriedade ele só autoriza que se onere a capacidade contributiva. A propriedade só pode ser interpretada como um indício de capacidade contributiva ! E só pode ser do proprietário. A minha propriedade é indício da minha capacidade contributiva e jamais da capacidade contributiva do Prof. Eugênio Doin Vieira ! Não. De maneira que o sujeito passivo já está definido em toda a Constituição*” (Lei complementar em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT, ano 13, nº 48, p. 91, abr.-jun. 1989)

⁵⁰³ Cfe. CANTO, Gilberto Ulhôa. Lei complementar. *Op. cit.*, p. 27.

contrário, tornar-se-ia mais trabalhoso o exercício da competência prevista no art. 195 - porquanto demandaria a edição de duas leis (uma complementar e outra ordinária) - do que o exercício da competência residual do §4º deste mesmo dispositivo, o qual se dá por encerrado com a edição de apenas uma lei (no caso, complementar).

Entretanto, a problemática que se enfrenta no presente trabalho é mais profunda, eis que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e, também, a COFINS foram instituídas por leis ditas complementares: respectivamente, a Lei Complementar nº 07/70 e a Lei Complementar nº 70/91. Do que se pergunta: qual a real natureza de tais leis ? Seriam elas verdadeiras leis complementares ou, ao contrário, leis ordinárias ? Por conseqüência, poderiam ser alteradas por leis ordinárias ou, para tanto, exigiriam outras leis complementares ?

A resposta a tais indagações, como se pode perceber, trará importantes reflexos não só no campo teórico, mas, também, na solução de questões que hoje se discutem arduamente perante o Poder Judiciário.

Exemplo disto é a alteração promovida pela Lei nº 9.430/96, a qual pretendeu revogar uma isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91. Sendo aquela uma lei ordinária e esta, em princípio, uma lei complementar, os contribuintes afetados por tal mudança legislativa não tardaram em procurar o Poder Judiciário para questionar a validade daquela lei ordinária, com o

argumento de que, sendo a Lei Complementar hierarquicamente superior à Lei Ordinária, não se poderia admitir que a Lei nº 9.430/96 revogou uma isenção estabelecida por Lei Complementar.

Acerca deste específico assunto, em pesquisa jurisprudencial, encontrou-se decisões em vários sentidos, como, por exemplo: (i) que lei ordinária não pode revogar lei complementar, que lhe é superior⁵⁰⁴; (ii) que sequer houve colisão entre tais legislações, porque aquela Lei Ordinária não revogou isenção, “...mas criou tributo com base na receita bruta da prestação de serviços...”⁵⁰⁵ e (iii) que a lei complementar em tela é materialmente lei ordinária, motivo pelo qual a referida revogação é legítima⁵⁰⁶.

Em relação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS a questão é ainda mais interessante, porque, à época da sua instituição, vigorava a Constituição de 1967 (com a Emenda Constitucional nº 01/69), a qual impunha que a mesma fosse tratada por meio de Lei Complementar⁵⁰⁷.

⁵⁰⁴ AMS nº 94.04.50357-1/PR, TRF 4ª Região, Rel. Juiz **Amir José Finocchiaro Sarti**, In: *Revista Dialética de Direito tributário*, nº 40, p. 118-119.

⁵⁰⁵ AG-SP nº 97.03.032643-9, TRF3ª Região, Rel. Juíza **Lúcia Figueiredo**, In: *Revista Dialética de Direito tributário*, nº 24, p. 169.

⁵⁰⁶ Agravo de Instrumento nº 12.471-PE, Rel. Juiz Convocado **Augusto Costa Delgado**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 38, p. 202, nov. 1998.

⁵⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares. Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 150. ATALIBA, Geraldo. Programa de integração social – PIS. *Op. cit.*, p. 190: “Com efeito, o §2º do art. 62 da Carta Constitucional vigente dispõe que ‘é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa’. Esta disposição entretanto, como visto, ressalva à lei complementar a possibilidade de fazê-lo. Como, essencialmente, o que fez a lei complementar n. 7 foi criar tributos e destinar o produto de sua arrecadação a um fundo determinado...preencheu-se o requisito constitucional, isto é: que o instrumento fosse lei complementar”.

Todavia, com se viu, com a Lei Fundamental de 1988, as Contribuições para a Seguridade Social podem ser instituídas por Lei Ordinária. Deste modo, seria o caso de se perquirir se a Lei Complementar nº 07/70, apesar de, à luz do anterior ordenamento jurídico, ser uma verdadeira Lei Complementar, com a nova ordem jurídica poderia ser encarada como uma Lei Ordinária, ou, ao contrário, manter-se-ia como Lei Complementar ?

Esta questão é similar – mas inversa - àquela que envolveu a natureza da Lei Ordinária nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), que, com a mudança de ordenamento, passou a ser considerada como Lei Complementar. Porém – e isto ajudará na correta abordagem da presente questão - não é correto dizer, como bem ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que “...o *Código Tributário Nacional* foi ‘convertido’ ou ‘transformado’ de lei ordinária em lei complementar. (...) *Esclareça-se, contudo, que, sem converter-se em lei complementar, o CTN detém hoje a eficácia de lei complementar...*”⁵⁰⁸.

Enfim, tenta-se saber, aqui, se a Lei Complementar nº 07/70, à luz da atual Constituição, continua sendo uma verdadeira Lei Complementar ou, por outro lado, se passou a ter eficácia de lei ordinária.

⁵⁰⁸ Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social. *Op. cit.*, p. 10-11.

Mas, para se alcançar uma resposta razoável a tais questionamentos, é necessário fazer uma breve análise das posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca de uma possível hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

Em primeiro lugar, menciona-se, aqui, corrente a qual se filiam aqueles que sustentam ser a lei complementar hierarquicamente superior à lei ordinária. É o caso de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO⁵⁰⁹, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁵¹⁰, FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA⁵¹¹, ANTÔNIO MANOEL GONÇALVES e MARILENE TALARICO M. RODRIGUES⁵¹² e ARNOLDO WALD e ANA MARIA SCARTEZZINI⁵¹³, dentre outros⁵¹⁴. Defendem estes autores que a lei complementar é um *tertium genus* intercalar entre a Constituição (e Emendas Constitucionais) e as outras espécies legislativas, conforme a própria disposição do art. 59. Demais, para a sua elaboração é exigido um *quórum* de aprovação maior do que o da lei ordinária, podendo, por isto, revogar esta, sem que por ela possa ser revogada.

Por sua vez, HUGO DE BRITO MACHADO apresentou, recentemente, um entendimento variante a esta corrente. Para ele, a objeção feita por alguns

⁵⁰⁹ Do processo legislativo. *Op. cit.*, p. 236-239.

⁵¹⁰ Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 60.

⁵¹¹ A lei complementar. *Op. cit.*, p. 201.

⁵¹² A lei complementar. *Op. cit.*, p. 231-232.

⁵¹³ O regime jurídico da compensação financeira pela exploração de recursos minerais. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, ano 7, n° 26, jan.-mar./99, p. 172.

⁵¹⁴ Na jurisprudência pátria, encontrou-se este posicionamento em acórdão do **Superior Tribunal de Justiça** (Cfe. Resp n° 156839/SP, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma. DJU I de 27.04.98, p. 104. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 33, p. 218, jun-1998).

autores à superioridade da lei complementar não é de ser aceita, porquanto este tema deve ser analisado tendo em vista o elemento formal da norma e não o seu conteúdo⁵¹⁵.

Com efeito, para este autor, ninguém pode negar natureza constitucional a uma regra contida na Constituição somente porque, sob um ponto de vista ontológico, ela não teria uma tal natureza. Ora, pelo simples fato de estar prevista na Constituição, a regra já se faz superior em relação às demais. De igual modo, quando uma lei ordinária trata de matéria que não se encontra sob reserva legal ela não passa a ter a natureza de um decreto; continua sendo lei ordinária e, por conseqüência, somente poderá ser alterada por outra lei ordinária.

Por conseqüência, continua HUGO DE BRITO, se uma lei complementar tratar de matéria que, a princípio, deve ser regulada por lei ordinária, ela não deixa de ser uma lei complementar, pois não há dispositivo constitucional que determine que ela tenha por objeto apenas as matérias que expressamente lhe foram reservadas pela Constituição. E se não há, ela pode dispor sobre questões atinentes à lei ordinária sem perder a sua natureza de lei complementar.

⁵¹⁵ Posição hierárquica da lei complementar. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética. nº 14. p. 20, 1996.

Com base em tais ensinamentos, tanto a Lei Complementar nº 07/70 como a Lei Complementar nº 70/91 seriam, efetivamente, leis complementares e, por consequência somente poderiam ser alteradas por outra lei complementar, ainda que elas tenham tratado de matéria reservada à lei ordinária.

Na doutrina específica à COFINS, encontra-se igual conclusão em LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES, para quem a supracitada Lei Ordinária nº 9430/96 (art. 56) é ineficaz, *“posto que uma isenção instituída por Lei Complementar, que exige quorum qualificado para sua aprovação, só poderia ser modificada por outra norma do mesmo nível, jamais por lei ordinária”*⁵¹⁶.

No entanto, há autores, como CELSO BASTOS, que sustentam que, em hipótese alguma, é lícito falar em superioridade de uma para com a outra. Para este autor, excetuando-se a Emenda Constitucional, todas as demais espécies legislativas previstas no art. 59 encontram-se em um mesmo patamar hierárquico⁵¹⁷, sendo que cada uma delas possui seu campo de atuação rigorosamente desenhado pela Constituição, de sorte que uma não pode tratar de matéria reservada à competência da outra. Isto é, *“Lei complementar não pode cuidar de matéria de lei ordinária, da mesma forma que lei ordinária não*

⁵¹⁶ Cofins: contribuição social sobre o faturamento, LC 70/91. *Op. cit.*, p. 130-131.

⁵¹⁷ *Curso de direito constitucional*. 18ª ed. São Paulo : Saraiva. 1997, p. 355.

pode tratar de matéria de lei complementar”, sob pena de incorrer em inequívoca inconstitucionalidade⁵¹⁸.

Nesta ótica, a Lei Complementar nº 70/91 seria inconstitucional, porquanto a instituição da COFINS deveria ter sido feita por meio de lei ordinária.

O mesmo raciocínio, no entanto, não poderia ser aplicado à Lei Complementar nº 07/70. Se o Governo federal pretendesse instituir a CONTRIBUIÇÃO AO PIS sob o manto da atual Constituição é verdade que necessitaria fazê-lo por meio de lei ordinária. Porém, ela foi instituída por uma Lei Complementar (nº 07/70) porque, à época, como se disse acima, a Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 01/69, assim exigia que fosse.

Aí, então, não haveria inconstitucionalidade na Lei Complementar nº 07/70 frente à Lei Fundamental de 1988, pois inexistente **inconstitucionalidade formal superveniente**. Ou seja, se à luz da anterior Constituição a Lei Complementar nº 07/70 era o instrumento normativo adequado para tratar da matéria que veiculou, não se pode dizer que, com o advento da Constituição de 1988, ela se tornou formalmente inconstitucional porque esta passou a exigir que aquela matéria fosse tratada por outra espécie legislativa (no caso, lei ordinária).

⁵¹⁸ Ibidem. p. 355.

Esta é a orientação firme e pacífica do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a qual, aliás, foi reafirmada em recente acórdão, quando da análise da constitucionalidade da CONTRIBUIÇÃO AO IAA:

*“convenci-me entretanto, de que aí não se desviou o ADCT do princípio básico da **inexistência da inconstitucionalidade superveniente**: a lei anterior referida será válida a seu tempo. O que nela se pode tornar incompatível com a Constituição posterior é o conteúdo e não a forma da sua elaboração”⁵¹⁹.*

Na doutrina, LUÍS ROBERTO BARROSO posiciona-se no mesmo sentido:

*“...quando a incompatibilidade superveniente tenha natureza formal...tem-se admitido, sem maior controvérsia, a subsistência válida da norma que haja sido produzida em adequação com o processo vigente no momento de sua elaboração. Incidirá, assim, a regra **tempus regit actum**”⁵²⁰.*

Portanto, seguindo o pensamento de CELSO BASTOS, a Lei Complementar nº 70/91 seria inconstitucional, por tratar de matéria reservada à lei ordinária, enquanto a Lei Complementar nº 07/70 seria materialmente uma Lei Ordinária, ou melhor, possuiria eficácia similar a esta.

Contudo, entende-se que o melhor estudo sobre uma possível hierarquia entre lei complementar e lei ordinária existe desde a década de 1970 e foi

⁵¹⁹ Voto do Min. **Sepúlveda Pertence** no Recurso Extraordinário nº 214206-9/AL, Relator p/ Acórdão Min. **Nelson Jobim** (In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 36, p. 132).

⁵²⁰ Interpretação e aplicação da Constituição. *Op. cit.*, p. 80.

elaborado por SOUTO MAIOR BORGES, muito embora – assim como as suas demais obras – não tem recebido a devida atenção, tanto da doutrina como da jurisprudência.

Trata-se do estudo intitulado *Lei Complementar Tributária*⁵²¹, onde aquele festejado autor demonstra que não se pode ter como regra geral a questão da superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. Nem sempre esta encontra-se subordinada àquela. É que, como será visto, a lei complementar “*não constitui uma categoria legislativa unitária*”⁵²².

Tem-se que compreender, então, que a noção de **hierarquia** não se relaciona com o fato de uma lei ser aprovada por um número maior de parlamentares do que outra. E, muito menos, com a disposição das espécies legislativas feita pelo art. 59 da CF/88, eis que, do contrário, ter-se-ia que admitir que, também, a lei ordinária é superior à medida provisória, ao decreto legislativo e à resolução, as quais se situam em incisos posteriores a ela !!!

Do mesmo modo, argumentar que a lei complementar é superior à lei ordinária porque pode revogá-la, enquanto o contrário não seria permitido, é, para SOUTO MAIOR, uma falsa questão, pois não se pode colocar “*o problema*”

⁵²¹ *Op. cit.*.

⁵²² *Idem*, p. 84.

da revogação das leis quando estamos diante de campos legislativos distintos”

523.

Ser hierarquicamente superior significa, isto sim, que uma norma regula o modo de criação de outra⁵²⁴, ou melhor, que uma norma é o fundamento de validade de outra. Mas, adverte SOUTO MAIOR, que, como regra geral, “a validade da lei ordinária se verifica em função do seu cotejo com a Constituição, não com a lei complementar”⁵²⁵.

É que a lei complementar pode ser superior à lei ordinária, desde que a) determine o processo de criação da lei ordinária, b) determine o órgão competente para a legislação ordinária ou se c) determinar o conteúdo dela⁵²⁶. Assim, no direito brasileiro, nem toda lei complementar será superior à lei ordinária, a não ser que lhe seja o seu fundamento de validade⁵²⁷.

No art. 148, que trata dos empréstimos compulsórios, a lei complementar ali referida não é superior, por exemplo, à lei ordinária que institui o imposto de renda. Aí, ambas estarão em um mesmo patamar hierárquico.

523 *Idem*, p. 25.

524 *Idem*, p. 56.

525 *Idem*, p. 56.

526 *Idem*, p. 82-3.

527 Por isto, divide as leis complementares em dois grupos básicos: “1º leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e 2º leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos” (*Idem*, p. 83).

Entretanto, a lei complementar prevista no art. 146 – ainda que interpretada nos moldes acima expostos – poderia ser vista como o fundamento de validade material de uma lei ordinária⁵²⁸.

Por outro lado, PAULO DE BARROS⁵²⁹, seguido por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁵³⁰ e EDUARDO ALVIM⁵³¹, sustenta que a lei complementar prevista no parágrafo único do art. 59, apresenta hierarquia formal em relação às demais espécies legislativas, porquanto deve dispor “sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”, de tal sorte que, se qualquer lei ordinária for elaborada em dissonância com aquela lei complementar⁵³², apresentará vício formal inaceitável.

Vê-se, assim, que a problemática da superioridade da lei complementar frente a lei ordinária é tema dos mais complexos para o direito constitucional brasileiro. No entanto, entende-se que a razão está com SOUTO MAIOR, pois não se admite, de um lado, que a lei complementar seja sempre vista como superior à lei ordinária, nem, de outro lado, que sempre seja posta em um mesmo nível hierárquico.

⁵²⁸ É o que, também, ensina **Paulo de Barros Carvalho**: “*O exemplo eloqüente está nas regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes. (...) Trata-se de hipótese de hierarquia material, em que a regra veiculada por lei complementar submete suas inferiores hierárquicas: as introduzidas por lei ordinária*” (Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 138).

⁵²⁹ *Ibidem*, loc. cit.

⁵³⁰ Normas gerais do direito tributário. *Op. cit.*, p. 84.

⁵³¹ Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 67.

Admite-se, porém, que, do ponto de vista, formal a Lei Complementar nº 95/98, que regulou o parágrafo único do art. 59 da CF/88, deve ser obedecida pelas demais espécies legislativas, apresentando-se, assim, superior a elas⁵³³.

Mas, para o deslinde completo da questão que se propõe a analisar no presente trabalho, deve-se dizer que, também aqui, **o nome não influencia na caracterização jurídica da lei complementar**⁵³⁴. Isto é, não se tem uma lei complementar somente pelo fato dela ser chamada de lei complementar.

Com efeito, lembra SOUTO MAIOR que uma lei complementar diferencia-se das demais espécies legislativas – e, por conseguinte, da lei ordinária - tanto pelo aspecto formal, como pelo aspecto material⁵³⁵. Não será válida uma lei complementar que, instituindo um empréstimo compulsório, não tenha sido aprovada por maioria absoluta. Igualmente, não será vista como lei complementar uma lei que, embora tenha sido aprovada com o *quorum* exigido pela Constituição, regulou matéria reservada à lei ordinária.

Para se ter uma lei complementar, assim caracterizada pelo direito positivo brasileiro, ela deve satisfazer ambos requisitos formal e material: deve

⁵³² Esta lei existe. Trata-se da Lei Complementar nº 95/98 de 27/02/98.

⁵³³ Adverte-se, no entanto, que, sobre este específico ponto, SOUTO MAIOR não se pronunciou na sua obra acima mencionada, eis que se trata de inovação da Constituição de 1988.

⁵³⁴ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na Constituição. *Op. cit.*, p. 75.

⁵³⁵ Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 72.

ser aprovada por maioria absoluta e regular matéria que lhe foi outorgada pela Constituição.

Até porque, se bastasse apenas o critério formal, isto é, se qualquer lei pudesse ser considerada como lei complementar em virtude de tão-só ter sido aprovada por maioria absoluta, estar-se-ia admitindo, indiretamente, que uma lei pode alterar a separação constitucional de campos de atuação das espécies legislativas (o que, aqui, se pensa inaceitável) !!!.

Por conta disto, se uma lei for aprovada por maioria absoluta, chamar-se de lei complementar, mas tratar de matéria reservada à lei ordinária, deverá ser considerada, *materialmente*, como uma lei ordinária⁵³⁶. E, em tais hipóteses, leciona SOUTO MAIOR, ocorre apenas que “...o *pressuposto da representatividade foi ainda mais bem obedecido*”⁵³⁷.

Neste sentido, tem-se, também, a orientação predominante do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

“A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema – se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo

⁵³⁶ Ibidem, p. 26: “Se a lei complementar (a) invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. A lei complementar fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição é simples lei ordinária..., podendo conseqüentemente ser revogada por esta”.

⁵³⁷ Ibidem. p. 55-6.

*processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária*⁵³⁸.

É o que se passa com a Lei Complementar nº 07/70 e, igualmente, com a Lei Complementar nº 70/91. A primeira instituiu a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a segunda, a COFINS. Aquela, por inexistir *inconstitucionalidade formal superveniente*, foi recepcionada como verdadeira lei ordinária. E a segunda, porque tratou de instituir tributo previsto no art 195, I, também, há de ser considerada como lei ordinária. Tudo isto porque, para instituir as contribuições, o ordenamento pátrio exige tão apenas lei ordinária; nada mais. Assim, aquelas ditas “leis complementares” (nº 07/70 e nº 70/91), para serem alteradas, não exigem leis complementares; basta uma lei ordinária⁵³⁹.

Deste modo, não assiste razão a HUGO DE BRITO MACHADO, para quem, como se viu acima, se uma lei complementar tratar de matéria de lei ordinária, continuará sendo uma lei complementar e somente poderá ser revogada por outra, da mesma natureza. Ora, este ilustre autor, para firmar tal pensamento, utilizou-se de linha de raciocínio que se entende inadmissível para a presente questão, porquanto não poderia ter comparado a relação existente entre as leis complementares e as leis ordinárias, com a relação existente entre

⁵³⁸ Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1. *Op. cit.*, p. 96-97.

⁵³⁹ Lembre-se, porém, que as recentes alterações das Leis Complementares pretendidas pelo Governo, consubstanciadas, por exemplo, nas Leis nº 9.715/98 e nº 9.718/98, não podem ser aceitas porque ofenderam outros dispositivos constitucionais.

as normas constitucionais e a demais espécies legislativas e a relação existente entre as lei ordinária e os atos normativos infra-legais.

Primeiramente, porque a noção da Constituição como Lei Fundamental e, portanto, como norma superior a todos os demais atos normativos deriva da própria idéia da supremacia do poder constituinte em relação ao poder constituído⁵⁴⁰. Aquele limita este e, ainda, estabelece os seus próprios limites. Aquele, ao elaborar a Constituição, não encontra regras que estabeleçam o que esta deva ou não conter. Verifique-se, por exemplo, o §2º do art. 242 da CF/88, que dispõe que o “Colégio Pedro II” será mantido na órbita federal. Não há, em verdade, necessidade que uma norma constitucional trate de questões desta ordem. Por outro lado, não há norma alguma que proíba o poder constituinte de fazê-lo. Pode-se criticá-lo por tanto, mas seria impensável submeter tal decisão a um controle de, se assim fosse lícito dizer, “supraconstitucionalidade”.

A Constituição – o seu nome já diz – constituiu juridicamente um Estado. E, para alcançar tal objetivo, a vontade do poder constituinte é soberana, não se podendo, assim, pretender interpretar o conteúdo daquela a partir das leis infraconstitucionais.

Em segundo lugar, pensa-se ser, também, desarrazoado comparar a relação existente entre uma lei complementar e uma lei ordinária com a relação

⁵⁴⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição. Op. cit.*, p. 153.

existente entre uma lei ordinária e qualquer ato normativo infralegal, pois são dois níveis de análises completamente distintos. De um lado, encontram-se instrumentos normativos primários (leis complementar e ordinária) e, de outro, um instrumento primário e um secundário.

Na Constituição, encontra-se o campo de atuação da lei complementar e da lei ordinária. O mesmo, porém, não ocorre com os atos infralegais. A menção que se faz a eles é, por exemplo, no sentido de que devem ser expedidos para a fiel execução das leis (art. 84, IV da CF/88). No entanto, não existe um limite de atuação, traçado pela Constituição, a partir do qual já não se poderia mais usar lei ordinária, posto se tratar de espaço reservado a decreto ou regulamento.

Pode-se dizer, é bem verdade, que uma determinada matéria não é relevante o suficiente para ser tratada por lei ordinária, mas isto não basta para impedir que o legislador utilize-se, neste caso, de tal instrumento legislativo e que, quando isto ocorrer, o mesmo perca a sua natureza de instrumento normativo primário. Bem leciona, acerca desta específica questão, CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, para quem, no relacionamento existente entre lei e regulamento, tem-se, dentre outros, o “princípio do congelamento da categoria”, segundo o qual *“disciplinada determinada matéria, por meio de lei, apenas por lei ou por ato de hierarquia superior, poderá sofrer alteração. (...) Formule-se um exemplo: disciplinado por regulamento determinado ângulo acessório de normativa legal, ele admitirá alteração por novo regulamento ou por*

*lei. Se, todavia, a própria lei se encarregou de, desde logo, regular o referido ângulo acessório,..., então jamais caberá ao regulamento alterá-lo, mas apenas à lei*⁵⁴¹.

Agora, tal raciocínio não se aplica para a relação entre lei complementar e lei ordinária, pelo simples motivo de que a Constituição delineou, ainda que algumas vezes de modo implícito, o campo de atuação destas duas leis. Daí porque, repetindo novamente SOUTO MAIOR BORGES, pode-se concluir que se uma lei complementar tratar de matéria de lei ordinária, lei ordinária será e quando esta tratar de matéria reservada àquela "*...estará eivada de visceral inconstitucionalidade*"⁵⁴².

5. Síntese

Neste capítulo, objetivou-se determinar a natureza jurídica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS e, por decorrência, a sua compatibilidade com o texto constitucional.

Após uma extensa, mas necessária, exposição, seguida por breves anotações sobre a sua legislação, pode-se verificar que:

⁵⁴¹ Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988. *Op. cit.*, p. 236.

⁵⁴² Lei complementar tributária. *Op. cit.*, p. 26-7.

A lei básica de regência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS continua a ser a Lei Complementar nº 07/70, em virtude das inúmeras inconstitucionalidades das legislações que pretenderam alterar a sua estrutura normativa. Ora, decreto-lei e medida provisória não podem servir a uma tal finalidade. No entanto, esta Lei Complementar nº 07/70 (assim como a Lei Complementar nº 70/91) é, materialmente, Lei Ordinária, motivo pelo qual pode ser alterada por uma espécie desta.

Agora, não se admite que a alteração seja feita por Lei Ordinária fruto de conversão de Medida Provisória nula. Daí o motivo pelo qual se entendeu serem inconstitucionais as Leis nº 9.715/98 e nº 9.718/98;

b) Não se adotou, aqui, a tese de que a finalidade da CONTRIBUIÇÃO AO PIS seja significativa para determinar a sua natureza jurídica. E, assim também, o seu nome e o local em que se encontra no texto constitucional;

c) Pela análise que foi feita da Lei Complementar nº 07/70, não há como se negar que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é tributo. Encaixa-se, perfeitamente, no conceito constitucional deste;

d) Como tributo, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS não se figura, porém, como uma espécie autônoma, podendo ser considerada um imposto com destinação específica. Em princípio, seriam quatro impostos: sobre o faturamento; sobre a

receita bruta operacional, sobre a folha de pagamento e sobre o imposto de renda devido;

e) A sua destinação, muito embora não seja relevante para fins de determinação da sua natureza jurídica, é, no entanto, de ser examinada em um contexto constitucional, pois, assim como os demais impostos possuem certas particularidades que os fazem diferentes entre si, mas não autônomos perante o direito tributário, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS tem como peculiaridade destinar-se à Seguridade Social. Em razão disto, **há que se pensar em um outro nome para este tributo**. É que a finalidade para a qual foi criado originariamente cedeu espaços para outras duas. Pensou-se, por isto, em denominá-la: CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO E AO ABONO SALARIAL e CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL;

f) Por outro lado, não se pode admitir uma recepção integral da CONTRIBUIÇÃO AO PIS pela Constituição de 1988, vez que, sendo ofensiva ao **princípio da isonomia**, é de se considerar inconstitucional a incidência relativa ao adicional de imposto de renda. Para tanto, buscou-se apoio na chamada **interpretação conforme a Constituição**, com a qual se pode sustentar que, **somente em relação à incidência sobre o faturamento**, o tributo em comento mostra-se compatível com a Lei Magna de 1988 se e desde que não se restrinja ao faturamento decorrente de operações com mercadorias.

Neste passo e pelo mesmo raciocínio, estaria, também, condenada a incidência prevista no art. 72, V do ADCT. Por conseqüência, a observação feita no item anterior (e) merece ser retificada, já que a chamada CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO SOCIAL seria inconstitucional.

Assim, sobreviveria, apenas, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO DESTINADA AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO E AO ABONO SALARIAL.

Já em relação à incidência sobre a folha-de-pagamento tal sorte de questão sequer precisaria ser levantada, eis que, antes disto, vislumbra-se ofensa clara ao **princípio da legalidade tributária**; seja porque, antes da Constituição de 1988, foi estruturada por instrumento infra-legal, seja porque, depois, foi regulada por Medida Provisória.

g) A recepção pela Constituição de 1988, no entanto, não colocou a CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO em conflito com a COFINS. Como sempre se procurou dizer ao longo deste trabalho, ter finalidade distinta (ou, no presente caso, mais específica) não significa ter natureza jurídica diversa.

Assim, pela classificação jurídica dos tributos que se adotou, a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS (faturamento) e a COFINS são um mesmo tributo:**

imposto sobre o faturamento com destinação à seguridade social, de modo que não há que se falar em impossibilidade de convivência de ambas perante o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro. Quando muito, seria o caso de propor ao Poder Legislativo que regulamentasse de novo esta situação, agora de modo harmônico e unificado.

CAPÍTULO V:

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO

1. Considerações iniciais

O conhecimento de um tributo em particular viu-se sobremaneira facilitado com a contribuição do ilustre Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO em sua obra **Teoria da Norma Tributária**, já um clássico entre nós, de leitura obrigatória. A partir dela, vários autores aplicaram os ensinamentos deste autor a quase todas as figuras tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro. E, apesar de discordâncias aqui ou acolá, até o presente momento, jurista algum conseguiu suplantar a excelência deste estudo, mais tarde aprofundado no **Curso de Direito Tributário** e, agora, no **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**.

A CONTRIBUIÇÃO AO PIS, excetuando-se, porém, esparsas publicações de alguns poucos e reconhecidos autores, não foi objeto de considerações mais detidas sobre a estrutura lógica da sua regra-matriz de incidência. Por conseqüência, isto contribuiu um pouco para que a tal tributo fosse dispensada uma atenção mais especial à sua finalidade.

Já se tem na obra de LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES uma excelente aplicação do pensamento de PAULO DE BARROS à estrutura normativa da COFINS; a qual, como se procurou demonstrar no capítulo anterior, não deixa de ser o mesmo tributo que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO.

Mas a complexidade da legislação desta última serviu de forte estímulo para que, a respeito da sua regra-matriz, fossem elaboradas algumas poucas considerações e, com isto, tentar compreender melhor este tributo.

Assim é que se vislumbrou na fórmula teórica de PAULO DE BARROS um excelente instrumento para atingir os fins, aqui, propostos.

O Sistema Tributário Constitucional brasileiro, ensina MARÇAL JUSTEN FILHO⁵⁴³, tem sido analisado, até presente momento e de modo preponderante, como se fosse um “sistema de defesa” do contribuinte contra os “ataques” do Estado ao seu patrimônio e à sua liberdade.

Criou-se, com isto, um clima favorável à análise da estrutura normativa das figuras tributárias. Sim, porque saber até que ponto é lícito ao legislador estipular os critérios da regra-matriz de um determinado tributo é, de certo modo, procurar limitar a atividade impositiva do Estado. De outro modo,

quanto maior o rigor no delineamento da norma de tributação, menos espaço sobrar para que abusos sejam cometidos.

No entanto, a Constituição de 1988 tem possibilitado outras formas de leitura do Sistema Tributário Nacional. Ora, não se pode discordar do fato de que a atual Constituição tem dado um destaque muito maior aos tributos com destinação específica, do que o fizeram as Constituições anteriores.

Neste sentido, não falhou a percepção acurada de MARCO AURÉLIO GRECO, ao dizer que, hoje, não se dá mais tanta ênfase ao “por que” se tributa. Focalizam-se as atenções, mais, em se saber “para que” se tributa⁵⁴⁴. Naquele modelo, encontram-se os impostos. Nestes, as contribuições (ou impostos/taxas com destinação específica).

Verdade seja dita, não se está diante de uma mudança radical de paradigmas para a compreensão da dogmática tributária brasileira. No entanto, e justamente por isto, tem-se constatado uma certa dificuldade (ou, até mesmo, confusão) na doutrina para conciliar estes dois modelos: o estrutural e o funcional.

⁵⁴³ Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. *Op. cit.*, p. 218.

⁵⁴⁴ PIS e COFINS na atividade imobiliária. *Op. cit.*, p. 477.

Tal problemática não passou despercebida por TÉRCIO SAMPAIO

FERRAZ JR.:

*"Enquanto, a estrutura do estado de direito encara o Estado do ponto de vista de um controle do poder e estatui este controle como princípio básico da atividade legislativa, da atividade administrativa, da atividade judiciária e até da atividade doutrinária, isto é, impõe, inclusive ao intérprete, a idéia do bloqueio do Estado,..., no estado social essa estrutura se inverte, porque surge a questão dos fins sociais, ainda que estabelecidos pelo mesmo povo pela livre expressão de sua vontade. (...) Para o Estado de direito o bloqueio é portanto o princípio básico; para o estado do bem-estar social, o atingimento dos fins é fundamental.
(...)*

*A idéia de um estado democrático de direito...pode significar uma tentativa de trazer as duas estruturas a um denominador comum.
(...)*

Nessa hora, na hora em que eu ligo tributo diretamente a uma finalidade, a noção de bloqueio se torna complicada de ser aplicada"⁵⁴⁵.

Assim, com a devida consciência das dificuldades que emergem destas questões, procurou-se, aqui, ter bastante claro que, se por um lado, tanto o modelo funcional quanto o estrutural são igualmente válidos e importantes, por outro, é necessário deter-se sobre cada um deles sem que a sua análise venha a ser contaminada com a adoção de premissas concernentes ao outro.

Por isto que, diante de um apego incontrolável da doutrina pelo aspecto "finalidade" das Contribuições, procurou-se, aqui, revalorizar o estudo

da estrutura normativa das mesmas, principalmente em relação à polêmica CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

É o que se tenta fazer, a partir de agora. Iniciando-se pela análise da sua hipótese tributária.

2. A Hipótese Tributária da CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO

2.a) Critério material

A regra-matriz de incidência tributária, como toda norma jurídica, apresenta estrutura lógica bipartida: uma hipótese à qual se segue uma consequência, unidas pelo princípio da imputação ou da causalidade jurídica. Na hipótese encontram-se certos critérios que se referem a determinado fato - sempre lícito - cuja ocorrência no mundo fenomênico enseja, de modo infalível⁵⁴⁶, o nascimento de uma relação jurídica, na qual uma determinada

⁵⁴⁵ Contribuições. VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 60, p. 263-64.

⁵⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 280: “*incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos dela decorrentes*”. Neste ponto, é importante que se faça um breve esclarecimento. Ao longo do presente trabalho, procurou-se sempre deixar em evidência que Paulo de Barros Carvalho é o autor que mais contribuiu para o estudo da norma jurídica-tributária de incidência na doutrina brasileira. Com a recente tese “Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária”, esse ilustre autor apresentou, no entanto, algumas importantes mudanças no seu pensamento. Uma delas, refere-se exatamente a questão que se trata, no sentido de que “...*não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. [...] Firmados nessas meditações, podemos notar, ..., que a incidência não se dá, ‘automática e infalivelmente’, com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático ALFREDO AUGUSTO BECKER. [...] A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica*” (Direito tributário:

pessoa, o contribuinte, deverá realizar um certo comportamento em favor de outra, o Estado (ou quem lhe faz as vezes), consistente na entrega de uma quantia em dinheiro, no prazo e forma prescritos.

O **critério material** é considerado o núcleo da hipótese tributária, por se tratar, nas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, da “...*abstração de uma ação ou de um estado de fato, que retrata, em última análise, uma conduta (entendida em sentido amplo) de uma pessoa*”⁵⁴⁷, de modo que nele, ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...*teremos invariavelmente...comportamentos de pessoas, expressos por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele objeto direto ou indireto*”⁵⁴⁸.

Enfim, é importante notar que o critério em exame, visto sem as coordenadas de tempo e espaço, é sempre composto por um **verbo** (pessoal e transitivo) e um **complemento**, que retratam um fato, o qual, verificado no mundo fenomênico e correspondendo estritamente ao tipo legal, faz nascer a relação tributária.

fundamentos... *Op. cit.*, p. 09-10). Anteriormente, no entanto, **Paulo de Barros** seguia os passos de **A. A. Becker** (Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 161). A exposição, aqui, desenvolvida acerca da estrutura da norma, conquanto baseando-se ainda no “Curso de Direito Tributário”, está ciente das alterações de fundo no pensamento daquele jurista. Todavia, as mesmas merecem atenciosas reflexões, impossíveis de serem feitas no presente trabalho.

⁵⁴⁷ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 78.

⁵⁴⁸ A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 63.

A incidência da norma tributária é, portanto, sempre sobre um determinado fato, que passa a ser *colorido* por ela, entrando no mundo jurídico. No entanto, a Lei Suprema nem sempre teve por preocupação descrever cada um dos fatos passíveis de sofrer incidência das variadas normas de tributação. Voltou-se, algumas vezes, apenas para a grandeza que os dimensiona economicamente, ou seja, para a base de cálculo, deixando implícito - mas nem por isto inexistente - a materialidade.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é típico exemplo desta assertiva. Ora, justamente porque não se configura como um fato, a regra-jurídica, em que pese a literalidade do texto constitucional, não incide - e nem poderia incidir - sobre "a renda ou sobre proventos de qualquer natureza" propriamente ditos. Incide, isto sim, sobre o fato "adquirir renda ou adquirir proventos de qualquer natureza".

O estudo dos fatos, objetos da tributação, é, portanto, de fundamental importância para que se possa compreender toda a fenomenologia da incidência tributária. Relembre-se, no entanto, a correta postura teórica de PAULO DE BARROS, no sentido de que, aqui, "...o certo é falarmos em

*subsunção do conceito do fato ao conceito da norma...*⁵⁴⁹, a partir da qual serão desencadeados os devidos efeitos jurídicos.

Na análise da estrutura da regra-matriz da CONTRIBUIÇÃO AO PIS tais considerações também devem ser lembradas. É que o legislador constitucional optou por indicar na Lei Magna a base de cálculo deste tributo, ao invés do devido critério material, o que levou a doutrina e a jurisprudência a interessantes interpretações do art. 239 e do inciso I do artigo 195, ambos da CF/88.

Quer-se com isto dizer que, em verdade, a **CONTRIBUIÇÃO AO PIS não incide - e nem poderia incidir - sobre o faturamento**, o qual representa, tão somente, a sua base de cálculo, que, assim como a renda, a propriedade territorial rural e outros exemplos mais, não pode ser considerado um fato apto a fazer nascer a relação jurídica tributária⁵⁵⁰.

Ao analisar o Imposto sobre Serviços, à luz do ordenamento anterior, MARÇAL JUSTEN FILHO chegava à idêntica conclusão, asseverando que o aspecto material da hipótese de incidência *“é sempre e necessariamente a abstração de uma ação ou de um estado de fato, que retrata, em última*

⁵⁴⁹ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 161.

⁵⁵⁰ É o que sustenta, também, José Eduardo Soares de Mello: *“O vocábulo em tela, por si só, não pode jamais ser representativo de materialidade de tributo, por ser, simplesmente, um elemento corpóreo...ou significar conceitualmente a somatória de cobranças pelo empregador”* (Contribuições

*análise, uma conduta (entendida em sentido amplo) de uma pessoa". E, assim como não se aceita aqui o faturamento, por si só, como integrante daquele critério, este renomado autor concluiu que não se pode tributar "o serviço em si mesmo, mas a atividade humana da qual ele decorre. O tributo incide materialmente, sobre a atividade que consubstancia **serviço**"⁵⁵¹.*

No entanto, não este é o entendimento de HERON ARZUA e DIRCEU GALDINO⁵⁵², SÉRGIO AUGUSTO G. PEREIRA DE SOUZA⁵⁵³, EDMAR O. ANDRADE FILHO⁵⁵⁴ e GABRIEL L. TROIANELLI⁵⁵⁵ que entendem que a Contribuição em tela **incide sobre o faturamento**. Aliás, também esta parece ser o posicionamento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

*"o fato gerador do PIS não se identifica com o fato gerador do ICMS, tampouco a hipótese de incidência do PIS se constitui, conforme vimos, em operações relativas a minerais, de forma específica, mas **sobre o faturamento**, que é abrangente de inúmeras operações"⁵⁵⁶.*

sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 131). No mesmo sentido, Luís Fernando Souza Neves (Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 97).

⁵⁵¹ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 77-78.

⁵⁵² Da imunidade e do faturamento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 19, p. 23.

⁵⁵³ Da inaplicabilidade da imunidade prevista no art. 155, §3º da Constituição Federal à Contribuição ao PIS e à Cofins. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 2º v., São Paulo : Dialética, 1998, p. 320.

⁵⁵⁴ Contribuição ao Programa de Integração Social: efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1996, nº 04, p. 21.

⁵⁵⁵ A Cofins e a Contribuição sobre o lucro das empresas sem empregados. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 18, p. 21.

⁵⁵⁶ Recurso Extraordinário nº 144971-3/DF da 2ª T. Rel. Min. Carlos Velloso. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1996, nº 15, p. 120. De modo semelhante, a 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, através do Acórdão nº 101.88442 (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1996, nº 04, p. 121-3), a 2ª Turma do eg.

Talvez, aqui, estes autores estejam a sustentar idéia muito próxima à defendida pelo Juiz ARAKEN MARIZ, do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, no sentido de que a hipótese de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS é um *estado de fato*, “...que aconteceu e permanece”⁵⁵⁷.

No entanto, aqueles dois primeiros autores e, também, o último (G. TROAINELLI) não são exemplos muito adequados desta situação, porquanto, ao sustentarem, igualmente, que as Contribuições em tela não atingem as operações previstas no §3º do art. 155 da CF/88⁵⁵⁸, muito mais se filiam a uma outra corrente, descrita adiante.

De qualquer forma, o simples fato de pensar o critério material em estudo como um *estado de fato* não parece ser uma opção teórica muito correta. Simplesmente, porque não se concorda, aqui, com a existência de *fatos geradores continuados*, tal como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁵⁹.

Tribunal Regional da 5ª Região, no julgamento da AMS nº 54.672/PB (Rel. Juiz **Petrúcio Ferreira**) e a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Agravo de Instrumento nº 96.04.62019-3-RS (Rel. Juiz **Gilson Dipp**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética. 1997, nº 22, p. 203).

⁵⁵⁷ *Apud* MACHADO, Hugo de Brito. A imunidade tributária do art. 155, §3º da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 36, São Paulo : Dialética, 1998, p. 59.

⁵⁵⁸ O que será visto mais a frente.

⁵⁵⁹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Op. cit.*, p. 116.

Por outro lado, poder-se-ia sustentar, então, que, em sendo o **faturamento** a base de cálculo, o critério material deveria ser visto como sendo o *ato de faturar*, de *extrair fatura*, que nos léxicos significa incluir as mercadorias na fatura⁵⁶⁰, isto é, no “...*documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, se já não foi paga e leva o correspondente recibo de quitação*”⁵⁶¹.

Porém, igualmente, esta não poderia ser a alternativa correta. Já explicaram GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO que o emprego do termo **faturamento** neste sentido, “*não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica*”, não podendo, conseqüentemente, funcionar como hipótese tributária de tributo algum⁵⁶². E, “*fosse essa a hipótese, e, v.g., o contribuinte que vendesse a vista sem emitir faturas, não pagaria PIS. O tributo só recairia sobre as vendas ‘exteriorizadas em faturas’*”⁵⁶³. Isto porque,

⁵⁶⁰ KOOGAN, Abrahão; HOUAISS, Antônio. *KOOGAN/HOUAISS - Enciclopédia e dicionário ilustrado*. Rio de Janeiro : Edições Delta, 1994, p. 367.

⁵⁶¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro : Forense, p. 275.

⁵⁶² É importante notar que, no presente momento histórico do mundo ocidental, torna-se difícil admitir a existência de tributo que não seja pautado pelo **princípio da capacidade contributiva** (em sentido absoluto). Já não se pode visualizar uma tributação referente a fatos que não tenham conteúdos econômicos relevantes. Já não se pode conceber uma tributação, por exemplo, “sobre o uso de barba” ou, ainda, “sobre o celibato”, como se encontrava em passado não muito remoto. Em breves termos: o direito tributário moderno tem esse princípio como seu alicerce fundamental. Sobre isso, merece leitura atenta trecho da obra **Sujeição Passiva Tributária** de Marçal Justen Filho (*Op. cit.*, p. 231 e ss.).

⁵⁶³ PIS - exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Op. cit.*, p. 153-4. Neste sentido, também, é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo (Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 131). Dizem, ainda, Hiromi Higuchi e Fábio H. Higuchi que “...*se faturamento fosse exclusivamente emissão de faturas, a cobrança de COFINS ficaria ao arbítrio das legislações estaduais*”

tomando-se de empréstimo as lições de AMÍLCAR FALCÃO, pode-se dizer que sempre haverá de prevalecer o **princípio negocial** ao **princípio documental**, exceto se expressamente a lei estabelecer o contrário⁵⁶⁴.

No caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, vê-se, porém, que a legislação pertinente - a Lei Complementar nº 07/70 - não fez explicitamente esta opção, de tal sorte que o intérprete não pode cogitar da sua aplicação. Se cogitasse, aí estaria um exemplo claro do que não se deve entender por *construção do direito pelo operador jurídico*, porque transbordaria, de modo flagrante, os limites do objeto real.

Pois bem, se o critério material da hipótese tributária não pode ser nem **a)** o faturamento propriamente dito, nem **b)** o ato de emitir fatura, caminhou-se no sentido de entender que o mesmo somente poderia consistir em um outro fato, relacionado com o contribuinte e que poderia ter por base de cálculo o faturamento.

O faturamento, dizem os comercialistas, retrata um conjunto de venda de bens (ou, talvez, somente de mercadorias) e de prestações de serviços. Uma determinada empresa não obtém faturamento por outro modo que não

e municipais. Se, por exemplo, um município fizesse a cobrança do ISS por estimativa, dispensando a emissão de nota fiscal ou fatura, as empresas não teriam faturamento e conseqüentemente estariam dispensadas de pagar a COFINS ? Pior se faturamento for entendido como fatura de emissão obrigatória só nas vendas a prazo” (Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. São Paulo : Atlas, 23ª ed., p. 586).

vendendo bens ou prestando serviços. Então, o faturamento seria uma realidade econômica que resulta de determinados atos praticados pelos contribuintes.

E quais seriam estes atos ?

Por evidente que seriam as operações de venda de bens/mercadorias e/ou as prestações de serviços (de qualquer natureza). Assim, toda vez que o contribuinte do IMPOSTO SOBRE O FATURAMENTO realizasse uma operação de venda de bens/mercadorias e/ou prestasse algum serviço nasceria, em princípio, a relação jurídica tributária deste imposto.

Neste sentido, sobre a COFINS, LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES disse que o critério material da hipótese de tal tributo é "*realizar operações jurídicas de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, bem como de serviços de qualquer natureza*"⁵⁶⁵.

Sobre a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, ATALIBA e GIARDINO disseram que "*o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesses*

⁵⁶⁴ O fato gerador da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 38-9.

⁵⁶⁵ Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 98.

faturamentos não pode deixar de ser o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo⁵⁶⁶.

E, posteriormente, ATALIBA voltou a analisar a questão, dando o mesmo desfecho:

*“Tributar faturamento é onerar tributariamente as operações a que correspondem as faturas. - Logo, é o mesmo que tributar as vendas. - Ora, as vendas de minerais são ‘operações relativas a minerais’. - Proibindo o §3º do art. 155 a incidência de outros tributos sobre ‘operações relativas a minerais’, autoriza a excluir, do faturamento da consulente, as vendas de minérios, para estabelecimento da base de cálculo do PIS*⁵⁶⁷.

Em posicionamento semelhante, pode-se citar, dentre outros: AIRES BARRETO⁵⁶⁸, YLVES J. DE MIRANDA GUIMARÃES⁵⁶⁹, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁵⁷⁰, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁵⁷¹, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL DERZI⁵⁷², EDUARDO

⁵⁶⁶ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Clêber. PIS - exclusão do ICMS de sua base de cálculo. *Op. cit.*, p. 156.

⁵⁶⁷ Venda de minérios - faturamento - PIS: parecer. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, abr./jun. 1994, nº 196, p. 305.

⁵⁶⁸ Natureza jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF. *Op. cit.*, p. 115.

⁵⁶⁹ Contribuições especiais no sistema tributário: “Fundo PIS-PASEP”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições especiais: Fundo PIS-PASEP. Op. cit.*, p. 354.

⁵⁷⁰ A imunidade do §3º do artigo 155 da Constituição Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1996, nº 15, p. 44.

⁵⁷¹ Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 132.

⁵⁷² *Apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibidem*, p. 41-2.

BOTTALO⁵⁷³, JOSÉ MORSCHBACHER⁵⁷⁴ e OSWALDO OTHON DE PONTES S. FILHO⁵⁷⁵.

Por via oblíqua, a própria legislação estaria a sugerir o mesmo entendimento. A **Lei nº 9.363 de 13.12.96** - que, resultando da conversão da Medida Provisória nº 1.484-27/96, disciplinou a concessão de créditos presumidos de IPI para ressarcimento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS e da COFINS - expressamente, em seu artigo 1º, deu fortes indícios de que o critério material da hipótese tributária de tais contribuições deveria descrever fatos consistentes na realização de operações jurídicas (no caso, de vendas de mercadorias), *in verbis*:

“Art. 1º *A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 07 de setembro de 1970; 8, de 03 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”.*

Por este raciocínio, então, abstraídas as coordenadas de tempo e de espaço, o **critério material** da hipótese tributária da CONTRIBUIÇÃO AO PIS

⁵⁷³ Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: questões polêmicas. *Op. cit.*, p. 14.

⁵⁷⁴ A dupla tributação dos combustíveis pela Cofins e pelo PIS: o equívoco da Receita Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 20, p. 55.

⁵⁷⁵ COFINS: empresas imobiliárias e afins. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo : IOB Informações Objetivas, 2ª Quinzena de novembro de 1995, nº 22/95, p. 403.

seria realizar operações de vendas de bens (mercadorias) e/ou prestar serviços de qualquer natureza.

Em princípio, esta posição doutrinária estaria a merecer os mais fortes aplausos. Sim, porque o faturamento, como se disse acima, somente decorre de atos praticados pelos contribuintes, consistentes em operações de venda com bens/mercadorias e/ou prestações de serviços. Ter-se-ia, assim, um tributo misto de ICMS, IPI e ISS; ainda que cumulativo.

No entanto, a reflexão um pouco mais detida sobre o assunto pode levar à adoção de um outro caminho para solucionar esta questão.

É que, por ser o faturamento a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, não se pode eleger como critério material o *realizar operações com mercadorias e/ou prestação de serviços*, porque isto importaria em verdadeiro desajuste entre a hipótese e o mandamento desta figura tributária.

Não se quer, aqui, concordar com o já mencionado posicionamento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no sentido de que o faturamento é algo *mais abrangente* do que as citadas operações.

Porém, vislumbra-se a possibilidade de se defender que o **critério material em tela é, juridicamente, diverso** (e não necessariamente mais

amplo) do critério material do ICMS, do IPI ou do ISS. Ou seja, que não é - e, talvez, nem pudesse ser - *realizar operações com mercadorias/prestar serviços*, porque, **se assim não fosse, a cada realização de operações e/ou prestações de serviços deveria nascer a relação jurídica da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, o que não ocorre !!!**

Pode até mesmo ser que, na prática, a cada operação, o sujeito passivo, além de calcular o IPI, o ICMS ou o ISS, calcule, também, aquele tributo. Mas isto não significa que já tenha nascido a sua relação jurídica.

Adicione-se que, se, porventura, tivesse sido este o desígnio constitucional, ou seja, se de fato o constituinte teve desejo de equipara a hipótese de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS com a daqueles impostos, seria não só lícito, mas, antes, necessário trazer à tona e adotar antigo entendimento de GERALDO ATALIBA sobre a inconstitucionalidade parcial da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, em razão de ofensa à competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por conseqüência, a princípio, somente poderiam ser “...*contribuintes deste tributo as empresas financeiras e as empresas de seguro, porque, então, a soma do seu faturamento corresponderá à soma das operações que realizem, e, como a Constituição prevê que a União pode exigir imposto sobre*

*operações financeiras, evidentemente estas empresas terão de pagar este tributo, este imposto em benefício da União*⁵⁷⁶.

Muitos poderiam dizer que uma tal tese, perante a atual Constituição, é infundada, porque ao mencionar o faturamento como base de cálculo das Contribuições para a Seguridade Social, a Lei Magna teria autorizado, implicitamente, a União a tributar fatos sob a competência daquelas outras pessoas políticas. E isto porque o faturamento decorreria, inevitavelmente, de operações com mercadorias e/ou prestações de serviços.

No entanto, como se sabe, no direito público, não há que se falar em *atribuição implícita* de competência. Ainda mais quando a mesma implicar em dupla tributação. A competência para instituição de tributos, pelo contrário, há de ser sempre explícita e transparente, para que não sejam ofendidos princípios básicos e fundamentais de um Estado Democrático de Direito, como é o caso do Estado brasileiro.

Portanto, se aos Estados, Distrito Federal e Municípios já foram conferidas determinadas parcelas de poder tributário, diversas entre si (inclusive com as da União), somente se - e desde que - a Constituição tivesse autorizado, de modo expresse, a esta última a tributação de

⁵⁷⁶ Hipótese de incidência e classificação dos tributos. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ATALIBA, Geraldo. *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo : Editora Resenha Tributária. v. I, 1978, p. 32.

operações com mercadorias e prestações de serviços é que se poderia cogitar de uma tal situação.

Isto, porém, não ocorreu. E, se não ocorreu, das duas uma: ou (i) o critério material da CONTRIBUIÇÃO AO PIS não se confunde com o do IPI, do ICMS e do ISS e, portanto, não há que se falar em multi-tributação, ou (ii), em se confundindo, a União, por falta de expressa licença constitucional, somente está apta a tributar outros fatos que não aqueles relativos à competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; caso em que a imposição para custeio da Seguridade Social restaria bastante afetada.

Do contrário, as conseqüências para a Teoria do Direito Tributário brasileiro seriam funestas.

Tem-se sustentado até o presente momento, com supedâneo na melhor doutrina nacional, que a Constituição de 1988, seguindo uma tradição pátria, conferiu especial atenção ao sistema tributário brasileiro, inexistindo situação similar no direito estrangeiro.

De um lado, traçou-se as inúmeras garantias diretas do contribuinte, como os princípios e as imunidades. De outro, desenhou-se minuciosamente a competência de cada um dos entes políticos, em respeito não só ao princípio federativo como, também, sendo uma forma de garantir aos

contribuintes que os fatos reservados à tributação de uma pessoa política não poderiam sofrer a incidência por parte de outra pessoa. Assim, por exemplo, do mesmo modo que os Estados não podem tributar a obtenção de renda, a União não pode tributar a realização de operações de circulação de mercadorias.

Daí porque se diz que uma das características mais importantes da competência tributária é a privatidade⁵⁷⁷.

Insiste-se, por isto, na idéia de que a discriminação constitucional de competência tributária na Lei Fundamental de 1988 é rígida, fundamentada no princípio federativo, e que, exceto a clara previsão do art. 154, II da CF/88, não permite que a União crie tributos cuja competência é da titularidade de outros entes políticos, seja através da competência residual do art. 154, I, seja daquela do art. 195, §4º.

Ora, admitir-se que a hipótese de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, desde uma perspectiva jurídica, seja idêntica à hipótese de incidência do ICMS e do ISS é caminhar rumo à destruição da partilha constitucional de competências tributárias. Afinal, por que então se falar em competência tributária se a própria Constituição é a primeira a desrespeitá-la ?

De qualquer forma, não parece ser aconselhável sustentar que o critério material em destaque seja “realizar operações com mercadorias” e/ou “prestar serviços”, porque, então, ter-se-ia que admitir que o nascimento da relação jurídica estaria adiado para o final do mês, o que não é uma visão adequada do problema.

Com isto, o que se procura dizer é que o **critério material da CONTRIBUIÇÃO AO PIS**, não sendo realizar operações com mercadorias e/ou prestar serviços, **pode caracterizar-se como sendo: obter faturamento com venda de mercadorias e prestações de serviços** (verbo + complemento).

E, por mais paradoxal que pareça, a *obtenção de faturamento*, enquanto fato jurídico tributário da CONTRIBUIÇÃO AO PIS e não se circunscrevendo apenas às situações envolvendo o documento “fatura”, decorreria, a princípio, desde um prisma econômico, de operações com bens/mercadorias e/ou prestações de serviços, sem que, todavia, com elas se confunda perante o direito.

Com isto, porém, não se está querendo legitimar, teoricamente, a incidência múltipla sobre fatos iguais. O que se procurou, primeiramente, foi produzir uma **leitura harmonizante** da estrutura lógica da regra-matriz de

⁵⁷⁷ Exceção feita, no entanto, em relação aos impostos extraordinários (art. 154, II da CF/88)

incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, pois, embora se estudem apartadamente os seus diversos critérios, não se há de concebê-la senão como um conceito jurídico igual aos demais - uno e indivisível, o que impõe uma compatibilidade entre aqueles⁵⁷⁸.

No entanto, o posicionamento que ora se firma produz importantes reflexos em delicadas questões do direito tributário brasileiro.

É a partir dela, por exemplo, que se procura delinear o alcance da norma contida no **§3º do art. 155 da CF/88**, *in verbis*:

“À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Este dispositivo tem suscitado grandes discussões, tanto na doutrina como perante o Poder Judiciário, focalizando-se as atenções, principalmente, para se descobrir se o mesmo se aplica às Contribuições Sociais sobre o Faturamento: CONTRIBUIÇÃO AO PIS e COFINS.

(CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 144).

⁵⁷⁸ Sobre esse assunto, não se pode deixar de considerar as assertivas de Marçal Justen Filho, para quem, de um lado, a regra-matriz de incidência tributária deve guardar uma **conformidade externa** com relação às demais regras constitucionais e, de outro, deve possuir uma **conformidade interna**: “a consequência da norma não pode ser incompatível com a situação colocada em sua hipótese” (O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 55-6).

Há respeitadas posições tanto de um lado como de outro. Inclusive, recentemente, esta questão foi objeto de detida análise por ocasião do “XXIII Simpósio de Direito Tributário”, sob a organização de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁵⁷⁹. Também, VALDIR DE O. ROCHA coordenou o 2º volume do “Grandes Questões Atuais do Direito Tributário”⁵⁸⁰, onde alguns outros autores tiveram a oportunidade de manifestar seu pensamento a respeito deste tema.

De um lado, defende-se, então, que, por serem tributos, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e COFINS não poderiam incidir sobre as operações contidas no §3º do art. 155. É o pensamento de FRANCISCO ASSIS ALVES⁵⁸¹, MOISÉS AKSELRAD⁵⁸², MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES⁵⁸³, HELENISON CUNHA PONTES⁵⁸⁴ e, dentre outros, CARLOS VALDER DO NASCIMENTO⁵⁸⁵.

Há autores para quem é necessário dizer, ainda, que a imunidade em tela abrange aquelas Contribuições, porque o **faturamento** nada mais é do que uma decorrência lógica das operações de vendas de mercadorias e

⁵⁷⁹ Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias. *Op. cit.*.

⁵⁸⁰ *Op. cit.*.

⁵⁸¹ Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias. *Op. cit.*, p. 314.

⁵⁸² Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: *Ibidem*, p. 431.

⁵⁸³ Imunidade tributária. In: *Ibidem*, p. 521.

⁵⁸⁴ Imunidades tributárias. In: *Ibidem*, p. 604.

⁵⁸⁵ Imunidade tributária. In: *Ibidem*, p. 742.

prestações de serviços. Além dos autores já elencados acima (como AIRES BARRETO, MISABEL DERZI, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, IVES GANDRA MARTINS), tem-se ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO⁵⁸⁶, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, JOÃO FRANCISCO BIANCO, PEDRO G. ACCORSI LUNARDELLI e ROBERTO NUNES PEREIRA⁵⁸⁷ e FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA⁵⁸⁸.

Para impedir que tese contrária a esta venha a ser admitida, asseveram outro tanto de pensadores que uma interpretação que excluísse da imunidade em tela as referidas Contribuições *"anularia a própria imunidade, tornando-a de extrema e paradoxal inutilidade"*. *"Do contrário, seria o caso de indagar: que outros tributos, que não as contribuições sobre o faturamento e virtual empréstimo compulsório estariam impedidos pelo art. 155, §3º, de incidir sobre a prestação de serviços de telecomunicações e venda de combustíveis ?"*⁵⁸⁹.

⁵⁸⁶ Imunidade tributária. In: *Ibidem*, p., p. 400.

⁵⁸⁷ Imunidades tributárias. In: *Ibidem*, p. 704.

⁵⁸⁸ Imunidade tributária. In: *Ibidem*. p. 769.

⁵⁸⁹ É a preocupação externada por **Sacha Calmon Navarro Coelho** (Imunidades tributárias. In: *Ibidem*, p. 237) e compartilhada por **Celso Ribeiro Bastos** (Imunidade tributária. In: *Ibidem*. p. 254) e **Plínio Marafon** (Imunidades tributárias. In: *Ibidem*, p. 437). Aquele primeiro autor, no entanto, já teve oportunidade de sustentar posição completamente oposta a esta: *"A imunidade...não interfere com...o faturamento das empresas nem com as taxas e contribuições parafiscais"* (Comentários à Constituição de 1998. *Op. cit.*, p. 407).

Em recente publicação, HUGO DE BRITO MACHADO, também, sustentou que seria por demais formalista e contraditório pretender distinguir as “operações de venda” do seu somatório que é o “faturamento”⁵⁹⁰.

Até porque, lembra FERNANDO SCAFF, se tivesse sido o intento do constituinte de limitar a aplicação de tal imunidade apenas aos impostos, a expressão *nenhum outro tributo* teria sido retirada do §3º do art. 155, por ocasião da Emenda Constitucional nº 03/99⁵⁹¹, o que não ocorreu. Ou seja, para este autor, na trilha daqueles outros, se esta norma exclui a incidência de qualquer outro tributo e se por tributo, ali, não se pode entender imposto, então, logicamente, a imunidade em tela abarcaria as Contribuições em estudo.

Com entendimento contrário a este, há, também, uma porção considerável e respeitável da doutrina. VALDIR DE O. ROCHA adota, por exemplo, uma posição extremada, que, todavia, à luz das premissas estabelecidas em capítulos anteriores, não pode ser aceita. Para ele, não sendo as Contribuições tributos, sequer seria o caso de a elas aplicar o dispositivo em discussão, que se refere somente a tributos⁵⁹².

⁵⁹⁰ A imunidade tributária do art. 155, §3º da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. *Op. cit.*, p. 60-1.

⁵⁹¹ Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias – nova série. nº 04: imunidades tributárias. *Op. cit.*, p. 504.

⁵⁹² Imunidade tributária. In: *Ibidem*. p. 321.

Alguns outros autores (LUCIANO AMARO⁵⁹³, ADRIANA PIRAÍNO, ÂNGELA T. G. ESTRELLA e NATASCHA M. FRACALANZA⁵⁹⁴ e SÉRGIO AUGUSTO G. PEREIRA DE SOUZA⁵⁹⁵) sustentam que as pessoas que realizam as operações e prestações de serviços previstas no §3º do art. 155 da CF/88 devem contribuir, com base no faturamento, para a Seguridade Social, em razão da existência do **princípio da universalidade do financiamento** (art. 195), caso em que, se assim não fosse, estar-se-ia diante de inadmissível incoerência, pois, como assevera ANTÔNIO MANOEL GONÇALVEZ, "*Nem mesmo as entidades sem fins lucrativos são imunes às contribuições sociais*"⁵⁹⁶.

Este argumento, porém, é inadequado. A regra constitucional da universalidade de contribuição por toda a sociedade não é absoluta. Ademais, como toda e qualquer outra norma, não está isolada no sistema. Assim, deve ser interpretada em consonância com as demais prescrições contidas na Lei Fundamental.

Todavia, não se quer, aqui, trabalhar com a imunidade prevista no §7º do art. 195, para se dizer que aí estaria um exemplo claro de que o princípio em tela é relativo, no sentido de que a seguridade deve ser custeada por toda

⁵⁹³ Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: *Ibidem*, p. 153.

⁵⁹⁴ Imunidade tributária. In: *Ibidem*, p. 553.

⁵⁹⁵ Da inaplicabilidade da imunidade prevista no art. 155, §3º da Constituição Federal à Contribuição ao PIS e à Cofins. *Op. cit.*, p. 333.

a sociedade, a não ser quando haja uma exceção constitucional, como é o caso desta, referente às entidades de assistência social.

É que esta imunidade é mais do que razoável, na medida em que tais pessoas jurídicas cumprem uma função similar (complementar) a do Estado perante a Seguridade Social. E, sendo assim, não seria lógico tributar para o fim de custear certa finalidade (assistência social) quem faz as vezes do Estado na realização desta mesma finalidade. Seria como retirar o dinheiro de uma mão e passar para a outra !!!

Mas, pense-se, por exemplo, no caso dos pagamentos de autônomos e retiradas de *pro-labore*, que, em razão de conhecida orientação pretoriana, não se encaixam no conceito de folha-de-salários. Como, então, explicar a universalidade de custeio diante desta situação, ou seja, se a Constituição deixou fora da faixa de competência da União autorização para a tributação de tais fatos ? Ou ainda, como explicar a não tributação de toda e qualquer receita, para além do faturamento, antes da Emenda Constitucional nº 20/98 ?

Ora, se fosse para aplicar de modo absoluto o princípio em questão, seria necessário alargar, indevidamente, o conceito de “folha-de-salário” e de “faturamento”, o que não se pode admitir aqui.

⁵⁹⁶ Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas

Portanto, o argumento de que a Seguridade Social tem que ser financiada por toda a sociedade não é forte o suficiente para repudiar a aplicação da imunidade, prevista no §3º do art. 155 da CF/88, às Contribuições em estudo.

E, não se contra-argumente que a única imunidade prevista para a Seguridade Social é, justa e tão somente, aquela do §7º do art. 195, eis que raciocínio deste jaez teria fundamento apenas *topográfico*. Mas, é bom frisar novamente que a aplicação de regras a um instituto não é definida pelo lugar em que as mesmas se encontram na Constituição.

Já, no entanto, a posição doutrinária que diferencia o fato jurídico tributário “realizar operações/prestações” do fato jurídico tributário “realizar faturamento” parece ser a mais correta para o presente caso. Não como o faz LUCIANO AMARO⁵⁹⁷ ou como aqueles autores que defendem ser a hipótese de incidência da CONTRIBUIÇÃO AO PIS apenas e por si só o “faturamento”. Não.

tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias. *Op. cit.*, p. 447.

⁵⁹⁷ Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: *Ibidem*. p. 154. Este autor entende que a diferença está em que o art. 155, §3º somente “...se refere a ‘operações relativas a energia elétrica etc.’, enquanto a contribuição social sobre o faturamento é posta noutra contexto integral: cuida-se de empresas que tenham empregados, pois só é contribuinte quem for empregador”.

Uma boa formulação inicial da leitura que se entende correta para o critério material em tela é feita por LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁹⁸.

Também, ROQUE CARRAZZA, em recente edição do seu livro sobre o ICMS, chegou a apontar neste mesmo sentido, ao dizer que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a COFINS são impostos, porque “...têm por hipótese de incidência comportamento do contribuinte, independente de qualquer atuação estatal: o fato de empresa faturar, ou, se preferirmos, de obter receita bruta”⁵⁹⁹. No entanto, mais a frente, para sustentar que a imunidade do §3º do art. 155 da CF/88, abrangeria, também, as referidas contribuições, acentuou que, “*Afinal, o faturamento (ou a receita bruta) não passa do fator de exteriorização da hipótese de incidência de tais tributos, que, no caso em análise, advém das mencionadas operações e prestações*”⁶⁰⁰.

Correto, então, parece ser o pensamento de MARCO AURÉLIO GRECO.

Este autor, com muita inteligência, sustenta que existem **três tipos de tributos** que atingem situações econômicas semelhantes: “*tributos que*

⁵⁹⁸ Incidem as Contribuições Sociais sobre o faturamento das empresas de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (CF art. 155, §3º) ? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 2º v, *Op. cit.*, p. 242.

⁵⁹⁹ ICMS. 4ª ed.. *op. cit.*, p. 278.

*tomem em consideração os negócios jurídicos celebrados ou as operações realizadas; b) tributos que tomem em consideração os documentos elaborados; e c) tributos que levem em conta a receita auferida*⁶⁰¹.

O ICMS seria típico exemplo de tributo que considera os negócios jurídicos realizados. Porém, continua MARCO A. GRECO,

*“PIS e COFINS incidem em função da receita obtida em decorrência de determinadas operações ou negócios. Receita é realidade distinta de negócio jurídico. Os negócios podem encadear-se num ciclo: a receita é realidade exclusiva da empresa isoladamente considerada. A receita não está num ‘ciclo’, nem se desdobra em etapas”*⁶⁰².

Enfim, abstraindo-se as coordenadas de espaço e de tempo, outro não pode ser o **critério material** da hipótese do tributo em tela que não **obter faturamento**.

Não se diga que, no tocante ainda à regra do §3º do art. 155 da CF/88, uma tal interpretação levaria a uma conclusão absurda, como pretendeu apontar HUGO DE BRITO MACHADO, no sentido de que *“Imunizar uma venda, mas tributar o conjunto das vendas realizadas em determinado período, seria nada imunizar”*⁶⁰³.

⁶⁰⁰ Ibidem, p. 281.

⁶⁰¹ Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias. *Op. cit.*, p. 720.

⁶⁰² Ibidem, loc. cit.

⁶⁰³ A imunidade tributária do art. 155, §3º da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. *Op. cit.*, p. 61.

É que a compreensão do raciocínio, aqui, traçado tem como premissas lições básicas de direito tributário. Ora, uma coisa é *incidência jurídica*; outra é *incidência econômica*⁶⁰⁴. GERALDO ATALIBA asseverava, com a sua genialidade de sempre, que a “*bitributação há de ser juridicamente entendida, porque a econômica é impossível de se obviar. É que os tributos, encarados sob a perspectiva financeira, somente podem recair sobre o capital, a renda e a própria pessoa e as combinações que esses três termos possibilitam...*”⁶⁰⁵, lição esta que, também, era compartilhada por BECKER⁶⁰⁶.

É por isto que acima se disse que o critério material em estudo descreve um fato jurídico distinto dos fatos jurídicos referentes ao ICMS, ao IPI e ao ISS; ainda que economicamente possam ser confundidos.

Em outras palavras, o que os defensores da aplicação do §3º do art. 155 às Contribuições estão fazendo é simplesmente uma **interpretação econômica às avessas**⁶⁰⁷.

⁶⁰⁴ Teoria geral do direito tributário. 3ª ed., São Paulo : Lejus, 1998, p. 532-3.

⁶⁰⁵ Sistema constitucional tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 25

⁶⁰⁶ Teoria geral do direito tributário. 3ª ed. *Op. cit.*, p. 362.

⁶⁰⁷ Ainda que o Supremo Tribunal Federal não tenha uma orientação definitiva a respeito deste específico assunto, alguns Tribunais Regionais Federais não seguiram as suas decisões até agora existentes contra a extensão da imunidade do §3º ao art. 155 (RE nº 227098-5, Min. Rel. **Maurício Corrêa**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 38, São Paulo : Dialética, 1998, p. 134-6). É o caso, a exemplificar, do TRF da 5ª Região (MS nº 52.417-PE, Rel. Juiz **Geraldo Apoliano**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 29, p. 174-5), do TRF da 4ª Região (Embargos Infringentes em Matéria Cível nº 96.04.25270-4/PR, Rel. Juiz **Volkmer de Castilho**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 23, p. 188-9) e do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Apelação Cível nº 94.02.21911-0, Rel. Juiz **Ney Fonseca**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 14, p. 188).

Assim, muito embora tal dispositivo exclua a incidência de *qualquer outro tributo*, que não o ICMS, o II e o IE, o mesmo não se aplica à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, por esta conter materialidade juridicamente diversa: **obter faturamento**.

2.b) Critério temporal

A exposição do critério material ressaltou a importância de se conhecer o **critério temporal** da regra-matriz do tributo em tela, dado que a **obtenção de faturamento** deve ocorrer em um determinado momento. Mas, é crucial lembrar que o critério temporal não se confunde de modo algum com o prazo de pagamento, porque, em verdade, ele representa o preciso instante em que acontece o fato jurídico tributário no mundo fenomênico e, assim, nasce a relação jurídica tributária⁶⁰⁸; e não é nesse momento, necessariamente, que o sujeito passivo deve recolher aos cofres públicos uma determinada quantia a título de tributo.

LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES, muito embora sustentando que o critério material da COFINS seja o *realizar operações com mercadorias*, entende que “...o marco temporal...será o último dia do mês”, porque só

⁶⁰⁸ José Roberto Vieira (A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 101).

*“nesse instante é que se poderá quantificar o total de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”*⁶⁰⁹.

Concorda-se com esta conclusão. De fato, **o critério em tela representa o último dia de cada mês**. Discorda-se, porém, da fundamentação utilizada por esse autor. É que assim se entende o critério temporal não porque é no final do mês que pode ser quantificado o total de operações, mas porque é nesse momento que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário: **obter faturamento**.

Correta, nesse sentido, é a observação de ROQUE CARRAZZA, para quem *“o chamado PIS é um tributo que se renova periodicamente. Mês a mês nasce o dever de efetuar seu pagamento...”*⁶¹⁰.

No entanto, por outro lado, poder-se-ia questionar se o legislador é livre para estabelecer o momento que melhor entender para considerar como ocorrido o *fato gerador* em questão. Não que se faça necessário transitar pela doutrina do imposto sobre a renda para analisar esta problemática. É que a idéia de periodicidade, aqui, não está vinculada à noção de resultado, como ocorre com o IR⁶¹¹.

⁶⁰⁹ Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 111.

⁶¹⁰ ICMS. *Op. cit.*, p. 273.

⁶¹¹ Dizia **Geraldo Ataliba**: *“Não há quem estude seriamente renda e não coloque o “período” na roção. A renda é um resultado positivo do exercício de determinada atividade. apurado “dentro de um*

A princípio, não há regra constitucional expressa que proíba o legislador ordinário de considerar o faturamento trimestral, o diário, o semanal, ao invés do mensal. Aliás, ao contrário do que se passa com o imposto de renda, na CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO não surgem maiores complicações com a alteração da periodicidade.

Ocorre que esta afirmação não pode ser vista de modo absoluto. É que a noção de período não pode ser desconsiderada totalmente. Ora, não é toda e qualquer entrada que pode ser considerada como faturamento, pois as dos meses anteriores não devem ser computadas novamente no período subsequente. Em cada início de mês interrompe-se a movimentação ocorrida no período anterior.

Acredita-se, no entanto, que, ao contrário do Imposto de Renda, onde os autores proclamam a necessidade de que o período seja anual, aqui, é melhor que o mesmo seja mensal. Até porque facilita o cômputo e o pagamento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Todavia, tais considerações não implicam na adoção da tese de que se está diante de um *fato gerador complexo*⁶¹². Poder-se-ia dizer que, se a hipótese de incidência do tributo em tela refere-se ao fato “obter faturamento”, então, esta “obtenção de faturamento” dar-se-ia, ao longo do mês, com as sucessivas operações e prestações de serviços. No entanto, muito embora exista na doutrina uma certa simpatia em relação a tal instituto⁶¹³, não se pode deixar de concordar com as preciosas lições de PAULO DE BARROS no sentido de que se o fato “*afflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que falar-se em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídico-fiscais próprios da espécie*”⁶¹⁴.

Por conseqüência, **a obtenção de faturamento**, ainda que decorra de uma seqüência de operações com mercadorias e/ou prestações de serviços realizadas ao longo de um mês, **ocorre em um e apenas um dado instante** (último dia de cada mês), de sorte que antes dele não se pode cogitar da sua existência.

⁶¹² Em sentido contrário, SILVA, Genilson Augusto Couto. Contribuições – inconstitucionalidades e alguns efeitos de recentes alterações na legislação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999, p. 82.

⁶¹³ **Zelmo Denari**. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 209. **Luciano Amaro** compara o fato complexo (para ele, fato periódico) como uma partida de futebol que “...só termina com o apito final do árbitro, mas ela ocorre ao longo do tempo, sendo indispensável, para definição do resultado, registrar o que aconteceu durante todo o jogo” (Direito tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 250).

⁶¹⁴ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 179.

Tal raciocínio leva, no entanto, a uma conclusão não muito interessante aos contribuintes, pois, considerando-se o princípio da anterioridade nonagesimal, se uma lei entrar em vigor na data de 15/02/98, majorando a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, poderá haver a sua incidência sobre o faturamento obtido já em 30/05/98, ainda que o mesmo decorra de operações realizadas, também, no período entre 01/05/98 e 15/05/98.

2.c) Critério espacial

Quanto ao **critério espacial** da hipótese tributária da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, não há muito o que se discutir. Acima, definiu-se o mesmo como aquele pelo qual se delimita o local de ocorrência do fato jurídico tributário. E, para o tributo em tela, não há expressa menção legal, porque ele se refere a **todo o território nacional**. Isto é, em qualquer lugar do território brasileiro que se verificar a obtenção de faturamento por parte do contribuinte, nascerá a relação jurídica tributária referente à CONTRIBUIÇÃO AO PIS⁶¹⁵.

⁶¹⁵ Sobre este critério há importantes considerações doutrinárias elaboradas por **José Eduardo Soares de Melo** (Local da incidência tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 67, p. 323 e ss.).

3. O Mandamento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS SOBRE O FATURAMENTO

3.a) Considerações preliminares

Ocorrido o fato tributário nasce uma relação jurídica, pela qual se imputa a uma determinada pessoa o dever de efetuar uma prestação em favor de um sujeito ativo, cujo objeto é o levar aos cofres públicos uma quantia em dinheiro. Diz, então, MARÇAL JUSTEN FILHO que “A *prestação devida consiste em um dar, tendo por conteúdo a entrega de uma quantia em dinheiro*”⁶¹⁶.

Pelo **mandamento** tem-se, portanto, a prescrição de uma relação jurídica, que é sempre entre duas ou mais pessoas; nunca - e isto já é pacífico - entre uma pessoa e uma coisa⁶¹⁷. O objeto dessa relação jurídica seria uma determinada conduta do sujeito passivo. Diante disto, é necessário examinar, agora, não somente os sujeitos ativo e passivo e a conduta deste, como, também, o seu objeto - o valor a ser entregue - e as condições (prazo e local) de sua realização.

⁶¹⁶ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 159.

⁶¹⁷ Neste sentido, José Roberto Vieira traz à tona os ensinamentos de Pontes de Miranda e Alfredo A. Becker (A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 65).

A doutrina em geral tem aceito a idéia da existência de uma **obrigação tributária**, nos moldes da obrigação de direito civil, acatando, também, a chamada **teoria dualista**. No entanto, esta concepção, ao longo do tempo, tem-se mostrado frágil, merecendo ser repensada. MARÇAL JUSTEN FILHO, há mais de dez anos, lançou novas luzes sobre a necessidade de se visualizar a relação jurídica entre o Fisco e Contribuinte desde uma perspectiva do direito público; porque impossível pensar o direito tributário a partir de categorias privatísticas.

Na sua obra **Sujeição Passiva Tributária**⁶¹⁸, esse autor demonstra que, muito embora a introdução no direito tributário do conceito de obrigação tenha decorrido do desejo de ver a relação tributária como uma relação jurídica e não uma relação de fato⁶¹⁹, e em que pese uma certa proximidade entre a relação jurídica tributária e a obrigação do direito civil, aquela é distinta desta, porque “...é essencialmente fenômeno público”⁶²⁰. O acerto de tais colocações é indiscutível, porquanto, continua MARÇAL JUSTEN FILHO, o direito público estrutura-se de modo diverso⁶²¹. E, se assim é, o correto seria falar em relação tributária, de estrutura complexa, onde o sujeito ativo não tem **direitos**, mas, em verdade, **dever-poder** (função), sendo

618 *Op. cit.*, p. 38 e ss.

619 *Ibidem*, p. 71.

620 *Ibidem*, p. 72.

621 *Ibidem*, p. 79.

destinatário de deveres e sujeições, à luz dos **princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público**.

Por conseguinte, a relação tributária acarretaria

*"...uma pluralidade de situações jurídicas para cada uma das partes". E "(...) Reduzir o conteúdo da relação jurídica a uma só e única situação subjetiva para cada parte não se compadece com o que se passa...no campo publicístico", uma vez que "...o dever de pagar uma quantia ao Estado integra-se na relação tributária, mas não a exaure"*⁶²².

De outro lado - e acredita-se que MARÇAL JUSTEN FILHO esteja de acordo com isto⁶²³ - não há impedimento para que, pela abordagem acima desenvolvida, faça-se uma abstração para se analisar apenas um dos ângulos da relação Fisco-contribuinte, tal como se tem feito no estudo dos critérios da hipótese e do mandamento, desde que se mantenha em mente que, na relação tributária, *"...visualizamos insertas tanto as situações de prestar uma quantia em dinheiro como também outras situações passivas"*⁶²⁴.

É o que se procurou fazer no presente estudo.

No mais, porque, em relação a esta questão, a doutrina ainda está profundamente imersa em uma espécie de **sistema dos fundamentos óbvios**, preconiza-se apenas uma mudança gradativa na mentalidade jurídica

⁶²² Ibidem, p. 89.

⁶²³ Ibidem, p. 90.

nacional, a começar, desde já, pela aceitação de que a relação tributária não pode ser igualada à obrigação civil, porque inserida em um contexto totalmente diverso: no direito público.

3.b) Sujeito ativo

No que se refere às contribuições especiais, a **sujeição ativa** tem adquirido enorme relevância perante o direito positivo brasileiro, envolvendo a já referida distinção entre a **competência tributária** e a **capacidade tributária ativa**, que, para muitos, não se encontra mais tão-somente no Código Tributário Nacional (arts. 7º e 119), situando-se, antes, na própria Lei Magna.

Competência tributária e capacidade tributária ativa são dois institutos distintos, mas que, normalmente, caminham juntos. **Pode-se dizer, então, que toda pessoa política que cria um tributo tem capacidade para arrecadá-lo⁶²⁵, mas nem sempre quem o arrecada tem competência para instituí-lo.**

A ordem jurídica brasileira permite que exista uma pessoa com competência (atribuída pela Constituição) para criar um tributo e uma outra

⁶²⁴ Ibidem, p. 91.

que tenha a atribuição de arrecadá-lo. É de se asseverar, no entanto, que, se a atribuição de arrecadar é delegável, jamais o será a de instituir. Neste passo, andou bem o art. 7º do CTN, ao dispor que “*A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos...*”⁶²⁶.

Frise-se que, quando a capacidade tributária ativa não estiver delegada, dificilmente encontrar-se-á referência no texto normativo ao sujeito ativo, uma vez que se presume ser aquele com competência para criar o tributo. Ao revés, se houver delegação, esta deve vir expressa no corpo da lei⁶²⁷.

Certa confusão, por outro lado, foi gerada em torno do art. 119 do referido diploma normativo⁶²⁸, cuja interpretação apressada e literal, levou muitos autores a entender que a delegação da capacidade tributária ativa não

⁶²⁵ A imprecisão terminológica é meramente para fins didáticos, uma vez que já se expôs acima não adotar o conceito de tributo enquanto *dinheiro*.

⁶²⁶ Aliás, a **indelegabilidade** não é a única característica da **competência tributária**. **Roque A. Carrazza** enumera outras seis, a saber: a **privatividade**, a **incaducabilidade**, a **inalterabilidade**, a **irrenunciabilidade**, a **facultatividade** (Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 276 e ss.) e a **inampliabilidade** (ICMS. *Op. cit.*, p. 281). Em obra anterior, o citado autor demonstra que, mesmo perante a ordem constitucional anterior (art. 21, §5º), não havia a possibilidade da União delegar sua **competência tributária**. Submetendo aquela disposição a uma interpretação sistemática, e, pois, combinando-a com o §5º do art. 18, chegou à conclusão de que, em verdade, o que a União pode transferir somente é o exercício supletivo da sua **capacidade tributária** (*O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1977, p. 67 e 70). No mesmo sentido, **Paulo de Barros** já tinha se pronunciado a respeito (*O sujeito ativo na relação jurídica tributária*. In: ____; ATALIBA, Geraldo. VI Curso de especialização em direito tributário. *Op. cit.*, p. 91).

⁶²⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 75. VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 66.

poderia ser feita à pessoa jurídica de direito privado. É o caso, por exemplo, de ZELMO DENARI⁶²⁹, HUGO DE BRITO MACHADO⁶³⁰, RICARDO LOBO TORRES⁶³¹, dentre outros.

No entanto, aprendeu-se com PAULO DE BARROS CARVALHO e com ele se concorda que, além das pessoas jurídicas de direito privado, até mesmo pessoas físicas podem ocupar o pólo ativo da relação tributária, desde que desempenhem “... *em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público*”. Assim, tal dispositivo não passaria de *letra morta* no sistema jurídico pátrio⁶³².

Por outro lado, a delegação a) pode ser feita somente para fins arrecadatórios, de modo que o produto recolhido é repassado para a pessoa política com competência tributária, mas, também, b) pode ser uma delegação na qual o produto arrecadado é destinado à pessoa que efetuou o recolhimento. Aí, neste caso em particular, está-se diante da chamada **parafiscalidade**.

628 “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*”.

629 Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 219.

630 Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 95.

631 Curso de direito financeiro e tributário. *Op. cit.*, p. 206.

632 Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 203-4.

ALIOMAR BALEEIRO esclarece que aquela primeira hipótese de delegação, em verdade, é mero encargo, uma vez que a delegação, como tal, envolve um interesse da pessoa que recebe o dinheiro "...e assim se torna beneficiária de toda ou parte da arrecadação"⁶³³.

É que a **parafiscalidade** - termo ao que parece originário do famoso **Inventário Schumann** - tem como elemento diferenciador o fato da instituição do tributo dar-se em favor não da Administração Direta mas de outro ente, o qual terá para si o produto da arrecadação⁶³⁴. Nas palavras de ATALIBA: "*Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades*"⁶³⁵.

No entanto, pertence já ao passado da Ciência do Direito Tributário a discussão com a finalidade de saber se a presença de tal instituto teria o condão de alterar a natureza jurídica de um tributo⁶³⁶. Não se pode mais dizer que, pela simples mudança do sujeito ativo da relação jurídica tributária, tem-se outra espécie tributária ou alguma figura diversa do tributo.

Isto porque a) já se deixou bem afirmado acima que o critério material é o único pertinente para tal finalidade, b) sem mencionar-se o forte

⁶³³ *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1977, p. 75.

⁶³⁴ FERRAZ. Roberto Catalano B..Contribuições especiais e empréstimos compulsórios. *Op. cit.*, p. 80.

⁶³⁵ Hipótese de incidência tributária. *Op. cit.*, p. 76. Cf., também, **Roque Carrazza**. O sujeito ativo da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 40.

argumento de ROQUE CARRAZZA no sentido de que a **parafiscalidade**, em verdade, não pertence ao Direito Tributário⁶³⁷.

Por outro lado, com a Constituição de 1988, questionamento de maior interesse envolve as **Contribuições para a Seguridade Social** e a necessidade da existência de um órgão especial que as arrecade, fiscalize e administre.

Vários foram os juristas que, ao menos em duas oportunidades já registradas, discutiram esta problemática.

No VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, realizado em 1992, dentre outras perguntas, lançou-se uma, a qual possibilitou que alguns autores expusessem seu pensamento acerca da seguinte questão:

“A destinação e a gestão do produto da arrecadação das contribuições à seguridade social são elementos essenciais para efeito de sua legitimação constitucional ?”

EUGÊNIO DOIN VIEIRA entendeu que o *“art. 195 da CF-88...só autoriza a instituição, pela União, de contribuições sociais que tenham como sujeito ativo da relação jurídico-tributária a autarquia da seguridade social. (...)*

⁶³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Op. cit.*, p. 590.

⁶³⁷ O sujeito ativo da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 38. Cfe., também, JUSTEN FILHO. Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 152.

Trata-se, “in casu”, de parafiscalidade constitucionalmente qualificada...⁶³⁸.

Estas lições foram compartilhadas por GERALDO ATALIBA⁶³⁹ e por WAGNER BALERA⁶⁴⁰. No entanto, SACHA CALMON NAVARRO COELHO apresentou clara discordância, sustentando que a arrecadação e a fiscalização das contribuições sociais-previdenciárias poderiam ser feitas pelo próprio Fisco, pois, em princípio, *“isto não constituiria uma presunção ‘jure et de jure’ de trestinação, a malferir a Constituição. (...) O que não pode haver é a trestinação real, ou seja, o emprego do tributo arrecadado noutros fins...”*⁶⁴¹.

No XVII SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, de organização de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, não se chegou, também, a um consenso.

MISABEL DERZI acentuou que as contribuições da seguridade social *“...não podem integrar o orçamento fiscal da União, sujeitando-se a uma parafiscalidade necessária, razão pela qual não lhes é aplicável o art. 7º do*

⁶³⁸ Contribuições. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 60, p. 35.

⁶³⁹ Respostas sintéticas às questões. In: *Ibidem*, p. 45.

⁶⁴⁰ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 119.

⁶⁴¹ Estudo breve sobre contribuições sociais às luzes da Constituição de 1988. In: *Ibidem*, p. 99.

*Código Tributário Nacional*⁶⁴². E, neste sentido, pode-se, também, ouvir as vozes abalizadas de HAMILTON DIAS DE SOUZA⁶⁴³, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, ANTÔNIO C. GARCIA DE SOUZA e MARCELO BELTRÃO DA FONSECA⁶⁴⁴, HUGO DE BRITO MACHADO⁶⁴⁵, MARÇAL JUSTEN FILHO⁶⁴⁶, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁶⁴⁷, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁶⁴⁸, PLÍNIO J. MARAFON⁶⁴⁹, CECÍLIA M. M. HAMATI⁶⁵⁰, FÁTIMA F. DE S. GARCIA e MARIA AURORA C. DA S. OMORI⁶⁵¹ e GUSTAVO M. DE MELLO⁶⁵².

Em sentido contrário, no entanto, posicionaram-se CLÁUDIO SANTOS⁶⁵³, MARILENE T. M. RODRIGUES⁶⁵⁴, ANTÔNIO M. GONÇÁLEZ⁶⁵⁵, VALDIR DE O. ROCHA⁶⁵⁶, ANTÔNIO C. RODRIGUES DO AMARAL⁶⁵⁷, ANTÔNIO J. F. CUSTÓDIO⁶⁵⁸, para quem não haveria inconstitucionalidade

⁶⁴² Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais. *Op. cit.*, p. 120.

⁶⁴³ Contribuições para a seguridade social. In: *Ibidem*, p. 451.

⁶⁴⁴ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 55.

⁶⁴⁵ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 95.

⁶⁴⁶ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 158.

⁶⁴⁷ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 240.

⁶⁴⁸ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 8.

⁶⁴⁹ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 262.

⁶⁵⁰ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 284.

⁶⁵¹ Contribuições para a seguridade social. In: *Ibidem*, p. 401.

⁶⁵² Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 490.

⁶⁵³ As contribuições sociais na Constituição. In: *Ibidem*, p. 79.

⁶⁵⁴ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 187.

⁶⁵⁵ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 213.

⁶⁵⁶ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 305.

⁶⁵⁷ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 374.

⁶⁵⁸ Contribuições sociais. In: *Ibidem*, p. 468.

alguma se a arrecadação dos valores das contribuições para a seguridade social fosse feita pela própria Administração direta.

Desta breve citação de alguns dos nomes mais conhecidos da doutrina brasileira, vê-se que a maioria não concorda com a possibilidade da Administração direta arrecadar - para posterior repasse - os valores das contribuições sociais para a seguridade social, tendo evocado, normalmente, o §5º do artigo 165 da CF/88, que separa, nos incisos I e III, respectivamente, o orçamento fiscal do orçamento da seguridade social.

No entanto, não há disposição constitucional expressa acerca do tema. Como, também, não se pode deixar levar por argumentos no sentido de que, porque a União não se tem mostrado confiável, deve existir um órgão próprio para arrecadar as contribuições em tela.

Ora, se a administração direta, através dos impostos, também, deve financiar a seguridade social, e, se o constituinte confiou, ou talvez, presumiu que, neste caso, não haveria algum tipo de desonestidade, não seria muito inteligente dizer que, em relação às contribuições sociais, não fez o mesmo. Ou a confiança é total ou não é confiança. E, prevalecendo o juízo negativo, então, a parcela dos impostos (da União, estaduais e municipais) destinados à seguridade social, também, deveria ser arrecadada por órgão próprio, que não a Administração direta; o que ainda não se procurou defender.

De outro lado, também não é correto aderir àqueles que sustentam entendimento contrário, ou seja, de que a União pode arrecadar tais Contribuições, apenas em razão de uma questão de *conveniência prática*, porque não é assim tão simples dizer que a centralização sempre torna mais prática e menos onerosa a gestão administrativa. Já pela maior importância que a sociedade depositou nesses tributos, seria necessário um maior quadro de funcionários e, conseqüentemente, maior espaço físico, além de outras providências a mais, que, se computadas corretamente, talvez não trouxessem vantagem prática alguma.

Contudo, o mais importante é que tais elucubrações, em que pese o alto interesse que delas possam brotar, não pertencem ao mundo jurídico que aqui se procura caminhar. Não se coadunam com o presente estudo.

Agora, ao deixá-las de lado, é forçoso admitir a dificuldade para se atingir uma conclusão aceitável a respeito deste assunto. O inciso VII do artigo 194, com a possibilidade de ser combinado com o §2º do artigo 195, ambos da CF/88, parece indicar a existência necessária de um órgão autônomo em relação à Administração direta, incumbido, ao menos, da gestão administrativa da Seguridade Social.

Se a Seguridade Social detém um orçamento próprio, apartado do orçamento fiscal, e se no desempenho da função de seu administrador o órgão gestor não pode sofrer intervenções unilaterais do Poder Público, então, poder-se-ia concluir que a União não deve figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária pertinente às contribuições sociais à seguridade social. Este era o pensamento de ATALIBA⁶⁵⁹.

Em virtude disto, clara seria a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.212 de 28 de novembro de 1995 (e suas reedições) não porque, aqui, teria aumentado tributo, mas porque, no seu artigo 10, incumbiu a administração e a fiscalização da CONTRIBUIÇÃO AO PIS à Secretaria da Receita Federal. Melhor sorte, também, não teria o artigo 10 da Lei Complementar nº 70/91, em que pese o posicionamento contrário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento da já mencionada Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF.

Portanto, o sujeito ativo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS não poderia ser a Administração direta, mas, somente, um órgão próprio da seguridade social.

Esta visão poderia esbarrar, todavia, em um pequeno obstáculo, até certo ponto óbvio, e que merece ser apontado. Afirmou-se, parágrafos acima, que a competência e a capacidade ativa tributárias normalmente andam

⁶⁵⁹ Respostas sintéticas às questões. *Op. cit.*, p. 45.

juntas, na medida em que, na maioria dos tributos, o ente político, a quem compete a instituição dos mesmos, figura como sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Afirmou-se, também, que, no entanto, para haver delegação da capacidade tributária ativa, a lei deve ser expressa. “A técnica da *parafiscalidade*”, sustenta PAULO DE BARROS, “*pressupõe a designação categórica da pessoa que irá exigir, para o benefício de suas próprias finalidades, os débitos tributários*”⁶⁶⁰.

Ora, se com uma simples leitura da Lei Magna verifica-se que não há qualquer menção expressa a respeito de uma *delegação constitucional* da capacidade tributária ativa de alguns tributos, como sustentar que, implicitamente, a mesma existiria e, por demais, que sequer poderia ser revogada, através de lei ordinária, pelo próprio ente político com competência para instituí-los ?

A resposta a esta questão, no entanto, é simples.

Não se pode perder de vista a lição de que nem todas normas existentes no ordenamento jurídico são explícitas⁶⁶¹. O princípio da

⁶⁶⁰ Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 100.

⁶⁶¹ Sobre o assunto, ver CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. *Op. cit.*, p. 20.

indisponibilidade dos bens públicos é um dos melhores exemplos disto. Na Constituição, aliás, podem ser encontrados vários outros casos de normas implícitas. E, nem por assim serem, têm menor valia que as chamadas “normas explícitas”.

A **parafiscalidade constitucionalmente qualificada** é, assim, considerada como uma “norma implícita”, decorrente de uma interpretação sistemática do art. 194, VII, 195, §2º e 165, §5º, inc. III, todos da CF/88.

Mais não precisaria ser dito pela Lei Magna.

3.c) Sujeito passivo

Quanto à sujeição passiva, o artigo 195, inciso I da CF/88, fala em contribuições **dos empregadores**. Porque, então, este se trata de um conceito advindo do direito privado (mais especificamente do direito do trabalho) e trazido para o seio da Constituição, não há que se falar em liberdade do legislador tributário para ampliá-lo.

Mas, uma primeira abordagem ao tema leva à conclusão de que se a Constituição de 1988 somente fez referência a **empregador**, por certo, excluiu da sujeição passiva da CONTRIBUIÇÃO AO PIS aqueles que não ostentem uma tal condição; isto é, os não-empregadores. “*Realmente*”, diz

JOSÉ E. SOARES DE MELO, "as empresas (de qualquer natureza e objeto social) só revestirão a qualidade de efetivos e autênticos contribuintes se e quando forem 'empregadores', ou seja, quando assalariem empregados"⁶⁶².

Por outro lado, tomando-se por base o art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em uma segunda aproximação, poder-se-ia vislumbrar como sujeito passivo da relação tributária da CONTRIBUIÇÃO AO PIS toda "**empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços**", uma vez que o §1º do art. 1º da Lei Complementar 07/70, refere-se, também, à **empresa**.

No entanto, a doutrina do direito do trabalho tem sustentado que este vocábulo é usado no sentido de **pessoa física ou jurídica**⁶⁶³, enquanto que aquela Lei Complementar refere-se apenas a pessoas jurídicas. E, mesmo que se tenha em consideração a equiparação levada a efeito pela legislação

⁶⁶² Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 120. Também, ROCHA, Valdir de Oliveira. Empresas sem empregados e contribuições de seguridade social. In: Contribuições sociais: questões polêmicas. *Op. cit.*, p. 85; _____. Contribuições de seguridade social sobre faturamento - incidência e não-incidência. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, 1ª Quinzena de dezembro de 1993, nº 23/93, p. 471. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Cofins e a contribuição sobre o lucro das empresas sem empregadores. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 18, p. 26.

⁶⁶³ MARANHÃO, Délio. Sujeitos dos contrato de trabalho. In: SÚSSEKIND, Arnald; MARANHÃO, Délio; VIANNA, Segadas; TEIXEIRA, Lima. *Instituições de direito do trabalho*. 15ª ed. São Paulo : Editora LTr, 1995, v. I, p. 290. Também, BALERA, Wagner. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. *Op. cit.*, p. 316 e CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 20ª ed. São Paulo : Saraiva. 1995, p. 26.

do imposto de renda⁶⁶⁴, a mesma não traz maiores problemas para a incidência da contribuição em tela, pois, para além de ser empregador, deve o sujeito passivo obter faturamento, decorrente da venda de mercadorias (bens) e/ou prestações de serviços, o que não atinge as pessoas físicas empregadoras que não realizam tais atividades com habitualidade.

Recentemente, no entanto, com a Emenda Constitucional nº 20/98, procurou-se alterar de forma sutil este quadro normativo, pois o art. 195 passou a referir-se não mais somente à figura do empregador, como, também, *"da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei"*.

Esta mudança constitucional, porém, deve ser acompanhada de uma outra lei, que estenda aos não-empregadores a incidência sobre a obtenção de faturamento⁶⁶⁵.

Por outro lado, em capítulo anterior, afirmou-se que as lições de RUBENS GOMES DE SOUZA acerca da sujeição passiva tributária foram adotadas em grande massa pela doutrina nacional. PAULO DE BARROS, no entanto, demonstrou, de modo correto e firme, que algumas críticas à construção desse mestre são inevitáveis, uma vez que *"não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que*

⁶⁶⁴ Cf. arts. 124 e ss. do Regulamento do Imposto de Renda para 1997.

*repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização*⁶⁶⁶.

Mas, o tema da sujeição passiva tem persistido em aberto na doutrina no que se refere ao instituto da **substituição tributária**⁶⁶⁷. A Lei Complementar 70/91 (arts. 3º e 4º), a Lei nº 9.715/98 (arts. 5º e 6º) e a Lei nº 9.718/98 (arts. 4º, 5º e 6º) ensaiaram a utilização desse instituto, na modalidade de antecipação da exigência da prestação tributária, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, gerando fortes críticas da doutrina.

Recentemente, a Lei nº 9.532/97 proclamou, também, a substituição tributária para os importadores de cigarros (art. 53), sendo que, para além disto, deformou de uma vez para todas a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, ao deixar de exigí-la no momento da obtenção do faturamento, transferindo o momento de pagá-la para a data do registro da Declaração de Importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (art. 54).

⁶⁶⁵ Cfe., também, MELO, José Eduardo Soares. PIS/Pasep, Cofins e Emenda Constitucional nº 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). *Op. cit.*, p. 146.

⁶⁶⁶ Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 206.

⁶⁶⁷ Em que pese o Superior Tribunal de Justiça entender como válido este instituto, o problema ainda será definido pelo Supremo Tribunal Federal. De acordo com o Informativo nº 121 desta Corte Suprema, há alguns Recursos Extraordinários que estão sendo analisados pelo mesmo.

No entanto, não se pode dizer que o instituto, em si mesmo, é inconstitucional, porquanto, por exemplo, o art. 155, §2º, XII, b) da CF/88 incumbiu à lei complementar o seu tratamento em relação ao ICMS. Mas, a grande questão está em saber se, assim como foi posto na Lei Fundamental, a substituição tributária representa o que tem sido praticado pelas supracitadas legislações ordinárias.

Em ALFREDO A. BECKER encontra-se a posição mais radical sobre o instituto em tela. Trata-se, para ele, de exemplo típico de **ficção válida**⁶⁶⁸, **não existindo restrição alguma para o legislador ordinário**, que, para o lugar do sujeito passivo, pode escolher qualquer outro indivíduo⁶⁶⁹.

Porém, a maioria dos demais autores, tentando limitar esse amplo poder que teria o legislador, não conseguiu apresentar propostas capazes de promover uma distinção clara e objetiva entre as figuras do **contribuinte** e do **substituto**.

Sabe-se que o **contribuinte** é aquela pessoa escolhida pela lei para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, desde que tenha praticado o fato jurídico tributário ou com ele mantido uma relação direta. Nos impostos, por exemplo, é quem praticou o fato; nas taxas, quem recebeu o

⁶⁶⁸ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 505.

⁶⁶⁹ *Ibidem.* p. 503.

serviço/o exercício do poder de polícia e na contribuição de melhoria, quem teve seu imóvel valorizado em virtude da realização de obra pública. Enfim, na CONTRIBUIÇÃO AO PIS, é o empregador que “obteve o faturamento” mensal.

Sabe-se, ainda, que, por imperativo constitucional - o que talvez não ocorra em outros países - o legislador não é livre para fazer o que bem quiser na estrutura lógica da regra-matriz de incidência dos tributos e, principalmente, no tocante à sujeição passiva. Lembra, por isto, MARÇAL JUSTEN FILHO que, aqui, está-se às voltas com o **destinatário constitucional tributário**⁶⁷⁰, na medida em que a Lei Magna já apontou o **sujeito passivo possível** de cada tributo, como, também, leciona ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁶⁷¹.

Com isto, já se vê que a imputação da condição de sujeito passivo a uma pessoa que não tenha relação direta com o fato jurídico tributário encontra obstáculo na própria Lei Fundamental. O **substituto tributário**, tal como preconizado na legislação infraconstitucional do ICMS e, igualmente, do tributo objeto do presente estudo, é um instituto inaceitável, porque “...as

⁶⁷⁰ Sujeição passiva tributária. *Op. cit.*, p. 262.

⁶⁷¹ Curso de direito constitucional tributário. *Op. cit.*, p. 275. No caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS e da COFINS, a Constituição já determinou o sujeito passivo de modo claro. Em relação a outros tributos, o mais preciso seria dizer, com José Roberto Vieira, que a Lei Fundamental, quando indicou a materialidade dos mesmos, terminou por oferecer alguns parâmetros sobre a sujeição passiva (A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 111).

*dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando-se valores constitucionais*⁶⁷².

Tentou-se, através da Emenda Constitucional nº 03/93, que inseriu §7º no art. 150 da CF/88, *constitucionalizar* a exigência de tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário, mas a maioria dos autores não poupou críticas a tal empreitada.

ALCIDES JORGE COSTA foi enfático: *“Mais do que formalmente, este parágrafo é também substancialmente inconstitucional*⁶⁷³, porque se choca *“com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade e ainda com o princípio da legalidade*⁶⁷⁴.

GERALDO ATALIBA asseverava:

*“Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado. (...) Ora, isso repugna ao princípio da igualdade da tributação com exposto pela doutrina e acolhido pela jurisprudência. (...) Admitir ficções em matéria de fatos imponíveis é transformar a Constituição, seus princípios, normas e critério em inutilidade*⁶⁷⁵.

E MARÇAL JUSTEN FILHO arremata:

⁶⁷² Paulo de Barros Carvalho. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 11, 1ª Quinzena jun. 1996, p. 256.

⁶⁷³ ICMS e substituição tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 02, 1995, p. 93.

⁶⁷⁴ *Ibidem*, p. 92.

“Se é assim, não se concebe que a Constituição consagre fatos geradores ‘presumidos’ ou que atribua a alguém o dever de pagar um tributo decorrente de fato gerador que ‘deva ocorrer posteriormente’. Significa destruir todas as garantias minuciosamente construídas pela Carta Magna. Torna inúteis as limitações ao poder de tributar. Transforma em palavra vazia a discriminação de competências tributárias, condicionada a determinados fatos exteriorizadores de riqueza. (...) Por isso, a Emenda Constitucional nº 03-93, nessa passagem, pretendeu subtrair um dos mais fundamentais direitos do cidadão”⁶⁷⁶.

Não se diga que o tratamento do tema por via da referida Emenda Constitucional encerrou as discussões sobre o mesmo. Além de firme jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, o §4º do art. 60 da Constituição Federal, não deixa dúvidas quanto à possibilidade de controle judicial de Emendas Constitucionais⁶⁷⁷. Ainda mais quando não se discute que os princípios constitucionais atingidos pela tributação de **fato futuro**⁶⁷⁸ são todos eles **garantias individuais** e, portanto, **cláusulas pétreas**.

⁶⁷⁵ Fato futuro e tributação: art. 150, parágrafo 7º, Constituição Federal 1988, redação da Emenda Constitucional 3/93. In: *Direito*, São Paulo, Max Limonad, Programa de Pós-Graduação em Direito-PUC/SP, 1995, nº 01, p. 42.

⁶⁷⁶ Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1993, v. 18, p. 160-1. Nesta obra coletiva, não houve unanimidade quanto ao tema: **Gilberto Ulhôa Canto** (p. 52), **Gustavo Miguez de Mello** (p. 139), **Yoshiaki Ichihara** (p. 335), **Silvana M. Karam** (p. 417), **Antônio Carlos S. Farroco Jr.**, **Fábio de S. Coutinho** e **José Roberto B. Martins** (p. 447) e **Edvaldo Brito** (p. 562) sustentaram, cada um a seu modo, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/93. Todavia, **Hugo de Brito Machado** (p. 84), **Sacha Calmon Navarro Coêlho** (p. 100), **Marilene T. M. Rodrigues** (p. 211) **Luiz Henrique B. de Arruda** (p. 481), **Fátima F. de Souza Garcia** e **Maria A. Cardoso da Silva Omori** (p. 596), **Paulo L. Menezes** e **Rogério V. Gandra da Silva Martins** (p. 623-4) entenderam que a constitucionalização da **antecipação do fato gerador** não pode ser discutida.

Sobre o assunto, é interessante conferir, também, as lições de **Roque A. Carrazza** (ICMS. *Op. cit.*, p. 154 e ss.) e, ainda, de **José Eduardo Soares Melo** (ICMS: *teoria e prática*. 2ª ed., São Paulo : Dialética, 1996, p. 112), o qual, além de manifestar-se contra o instituto em exame, colheu o parecer de vários outros juristas no mesmo sentido.

⁶⁷⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro. *Op. cit.*, p. 138-9.

⁶⁷⁸ Que, segundo **Paulo de Barros Carvalho**, sequer é *fato*, ainda.

No caso da substituição tributária prevista na Lei Complementar 70/91, a situação estaria agravada, porque, ao se admitir que a alteração constitucional em questão legitimou tal instituto, poder-se-ia concluir que, antes dela, havia agressão à Constituição. E assim sendo, neste caso, não se pode admitir a aplicação retroativa de Emenda à Lei Magna.

Como se isto não fosse suficiente, a inconstitucionalidade da substituição em comento persistiria, também, para a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, porquanto não se dispôs sobre a imediata restituição dos valores pagos, no caso de não acontecimento do fato jurídico tributário.

A rigor, no entanto, a figura **substituto tributário**, tal como posta usualmente pela legislação, é absolutamente inaceitável perante o atual ordenamento jurídico. E se foi pretensão do legislador constitucionalizá-la, ao redigir o inciso XII do §2º do art. 155 da CF/88, assevera-se que o mesmo não conseguiu realizá-la, porque, tratando-se de uma exceção aos postulados constitucionais, a mesma deveria ser mais explícita.

MARÇAL JUSTEN FILHO⁶⁷⁹, quando da ordem jurídica anterior, apresentou o que se pode dizer a mais racional elaboração teórica em termos de **substituição tributária** e que, a princípio, não conflita com os postulados

constitucionais. Para esse autor, ao contrário do que preconiza SACHA CALMON⁶⁸⁰, o instituto em tela não está previsto na regra-matriz de incidência, mas, sim, representado por duas normas.

A norma da substituição tributária é uma segunda norma, que, conjugada à primeira (a regra-matriz) e sem retirar-lhe a validade, produz o resultado que se conhece. "A hipótese de incidência da norma acessória ou não autônoma, por isso, contém previsão de dois eventos distintos. O primeiro é o evento da incidência da norma autônoma...; o segundo é a ocorrência de um outro fato, abstratamente considerado"⁶⁸¹. Este segundo fato, no entanto, não seria signo-presuntivo de riqueza, porque, se fosse, existiriam dois tributos.

Assim, em certa medida, tal esquema seria semelhante ao fenômeno da isenção, com a ressalva de que, aqui, não há recorte na hipótese tributária, mas, sim, "...adição de elementos à hipótese e previsão de sujeição passiva diversa"⁶⁸².

⁶⁷⁹ Sujeição passiva tributária, *op. cit.*.

⁶⁸⁰ Geraldo Ataliba: Cientista do Direito - reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos - substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1996, nº 08, p. 126.

⁶⁸¹ Sujeição passiva tributária. *Op. cit.*, p. 270.

⁶⁸² *Ibidem*, p. 272-3.

No entanto, o legislador não está livre para utilizar este esquema normativo, pois três são os requisitos apontados por MARÇAL JUSTEN FILHO que devem ser obedecidos para a instituição da substituição tributária:

- (i) a existência de uma situação de poder;
- (ii) que a mesma se refira ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza e
- (iii) ser esta situação de poder estabelecida por circunstâncias alheias à norma tributária⁶⁸³.

Também, não é qualquer tributo capaz de aceitar uma substituição tributária nestes termos. Nas taxas, é quase impraticável. Nas contribuições, viável. Mas, nos impostos, o campo é mais adequado, como aponta MARÇAL JUSTEN FILHO⁶⁸⁴.

Vê-se, pois, que, em relação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, essa concepção de **substituição tributária** ajusta-se apenas à inovação trazida pelo **art. 64 da Lei nº 9.430/96**, o qual prescreveu a retenção na fonte, nos casos de *“pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços”*⁶⁸⁵.

⁶⁸³ Ibidem, p. 275.

⁶⁸⁴ Ibidem, p. 279-81.

⁶⁸⁵ Basicamente, ensina **Marçal Justen Filho**, *“a substituição tributária produz um esquema de ‘retenção na fonte’ - não na acepção técnica, mas no sentido de que há a possibilidade de que o substituto, ao interferir no tráfego e no gozo da riqueza por parte do destinatário legal tributário, retenha uma parcela dessa riqueza, exatamente correspondente ao valor da prestação tributária”* (Ibidem, p. 284).

Mas, ainda que o legislador ordinário consiga transformá-lo em um fenômeno comum (cumprindo a profecia de ALFREDO A. BECKER⁶⁸⁶), sob hipótese alguma, poderá ele ser confundido com o que se vem praticando atualmente, porque é "*repugnante à Constituição tributar mera expectativa, sem conteúdo econômico*"⁶⁸⁷.

3.d) Base de cálculo

Mas, a análise da consequência da regra-matriz de um tributo, no entanto, não deve parar no critério subjetivo. Passados os olhos sobre a questão dos sujeitos da relação jurídica tributária, é importante desvendar, também, o seu critério objetivo, a começar pela base de cálculo, que, para a CONTRIBUIÇÃO AO PIS, a Constituição de 1988 reservou o **faturamento**.

Já se mencionou acima, quando foi investigada a materialidade da hipótese incidência do tributo em tela, que o mesmo *não incide sobre o faturamento*, pois este se figura apenas como uma dimensão econômica do fato jurídico tributário; não sendo demasiado lembrar as lições de AMÍLCAR FALCÃO, que, neste particular, se hoje pudesse analisar o inc. I do art. 195

⁶⁸⁶ Teoria geral do direito tributário. *Op. cit.*, p. 502: "*E este outro indivíduo consiste precisamente no substituto legal tributário cuja utilização, na época atual, já é frequentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será 'a regra geral'*".

⁶⁸⁷ Geraldo Ataliba (Fato futuro e tributação: art. 150, parágrafo 7º, Constituição Federal 1988, redação da Emenda Constitucional 3/93. *Op. cit.*, p. 45).

da CF/88, provavelmente diria que a referência a faturamento é feita apenas *brevitatis causa*⁶⁸⁸.

Por outro lado, muito embora a doutrina sustente à unanimidade que a noção de **faturamento** advenha do direito comercial, neste o mesmo não é conceituado, como lembra HELCIAS PELICANO⁶⁸⁹.

Já no campo do direito tributário, há algumas definições, como as que se encontram na Lei Complementar nº 70/91, que, em seu art. 2º, dispôs ser *"a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza"*, no art. 3º da Lei nº 9.715/98 (*"a receita bruta como definida na legislação do Imposto sobre a Renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia"*), no art. 2º da Lei nº 8.001 de 13/03/90 (*"Para efeito do cálculo de compensação financeira de que trata o artigo 6º da Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, entende-se por faturamento líquido o total das receitas de vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e as de seguros"*) e, por fim, no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98: *"O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. §1º Entende-se por receita bruta, a totalidade das receitas*

⁶⁸⁸ O fato gerador da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 03.

⁶⁸⁹ Considerações sobre alguns aspectos do Programa de Integração Social. *Op. cit.*, p. 78.

auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Este panorama legislativo, por si só, é suficiente para reclamar uma cautela especial na busca de um conteúdo semântico para o vocábulo **faturamento**. Mormente, porque o mesmo foi utilizado pela Constituição de 1988 para conferir competência tributária a um ente político (a União).

Assim, não se pode admitir que o legislador seja livre para conceituar o **faturamento** como bem pretender, pois não pode ele alterar para mais a sua competência tributária. Pode para menos, isto é, pode deixar de utilizar a competência em toda a sua extensão⁶⁹⁰, entretanto, não pode ir além do que constitucionalmente previsto.

Acredita-se, por isto, que **faturamento**, tal como disposto no art. 195, I da CF/88, não é uma expressão vazia de conteúdo, o qual deve preenchido pelo legislador ordinário. Se assim fosse, seria o caso de se indagar, aqui também, a respeito da inutilidade da discriminação de competências prevista na Constituição.

⁶⁹⁰ O que talvez, também, não seja correto, diante do princípio da igualdade.

A doutrina, portanto, tem procurado repudiar repetidas tentativas do Governo Federal em considerar como **faturamento** algo que, em realidade, não é.

Dois, hoje, são os tópicos mais discutidos.

O primeiro refere-se à equiparação de **faturamento à toda e qualquer receita**.

Até o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, a doutrina procurava, de todas as maneiras e com todos os possíveis argumentos, demonstrar que **faturamento** era algo mais restrito que **toda e qualquer receita**.

Esta alteração constitucional, no entanto, tornou mais fácil a solução da presente questão.

A redação original do inc. I do art. 195 da CF/88 referia-se à incidência apenas sobre o **faturamento**, o lucro e a folha de salários.

Com a EC nº 20/98, passou-se à seguinte redação:

"I -incidentes sobre:

a) (...);

b) a receita ou o faturamento”.

Por conseqüência, a doutrina, de forma unânime, chegou à conclusão de que, se somente com esta Emenda Constitucional é que se autorizou a tributar toda e qualquer receita é porque, antes dela, tinha-se como evidente que faturamento era algo mais restrito que toda e qualquer receita⁶⁹¹.

Não se argumente, aqui, que a Emenda Constitucional nº 20/98 possa ser vista como uma *lei interpretativa*, com o que poderia ser aplicada retroativamente. Em verdade, esta categoria chamada *lei interpretativa*, seja advinda de reforma da Constituição ou de texto de lei, quando imputa um dever ao contribuinte não pode atingir fatos pretéritos, sob pena de ofender cláusula pétrea que é o **princípio da irretroatividade das leis tributárias**⁶⁹².

O problema desta Emenda Constitucional nº 20/98 é que, a partir de agora, para se exigir toda e qualquer receita como se fosse faturamento há que se editar uma nova lei⁶⁹³. Tentou-se isto através da Lei nº 9.718/98. Entretanto, além desta lei ser inconstitucional por se tratar de Lei de

⁶⁹¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O conceito de faturamento e a Cofins exigida das sociedades seguradoras. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). *Op. cit.*, p. 63. MACHADO, Hugo de Brito. Cofins: ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota. In: *Ibidem*, p. 105. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O perfil da “receita” e do “faturamento” na Emenda Constitucional nº 20/98. In: *Ibidem*, p. 123. MELO, José Eduardo Soares. PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98. In: *Ibidem*, p. 151. KRAKOWIAK, Leo. Inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS pela Lei nº 9.718/98. In: *Ibidem*, 187.

⁶⁹² MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 131-2.

Conversão de Medida Provisória nula (o que já foi objeto de análise anterior), ela é inválida porque foi editada antes da promulgação daquela Emenda Constitucional.

Assim, LEO KRAKOWIAK diz que, neste caso, a Lei nº 9.718/98 não foi convalidada pela EC 20/98⁶⁹⁴, no que é acompanhado GABRIEL L. TROIANELLI:

“Como a Emenda Constitucional nº 20/98, posterior à Lei nº 9.718/98, não tem a virtude de ‘constitucionalizar’ norma prévia eivada do vício da inconstitucionalidade formal, é inconstitucional até que nova lei venha a instituir contribuição sobre a receita”⁶⁹⁵.

Outra coisa. Para tributar toda e qualquer receita, o Governo poderia ter-se utilizado da competência residual do art. 195, §4º. Não precisaria ter editado uma Emenda Constitucional.

De qualquer forma, com esta mudança constitucional, para efeitos tributários, não há mais sentido em se utilizar a expressão **faturamento**, com o conteúdo que antes a mesma continha. Porque se a União pode tributar o mais (**toda e qualquer receita**), por óbvio que não irá tributar o menos (**faturamento**).

⁶⁹³ Idem. PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98. *Op. cit.*, p. 151.

⁶⁹⁴ Inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS pela Lei nº 9.718/98. *Op. cit.*, p. 187.

⁶⁹⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O conceito de faturamento e a Cofins exigida das sociedades seguradoras. *Op. cit.*, p. 63.

Daí porque não há motivo para se interpretar a conjunção *ou*, que liga estes dois termos, em sentido alternativo/exclusivo: ou a União tributa a receita ou a União tributa o faturamento. Ao contrário, tal conjunção é de ser vista na sua função equiparativa: a União pode tributar o faturamento ou, melhor, toda e qualquer receita.

Antes, porém, da Reforma da Previdência (EC 20/98), a única equiparação admitida entre **faturamento e receita (bruta)** é aquela levada a efeito pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, quando da análise do FINSOCIAL. Mas, aí, o Excelso Pretório restringiu o conceito de receita ao de faturamento e não o contrário (ampliou o conceito de faturamento), como se pode verificar de trecho do voto do Min. MOREIRA ALVES:

*"...desde o momento em que existe legislação no país que, com relação à receita bruta, a conceitua de forma que possa ela equiparar-se a faturamento, parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente do faturamento"*⁶⁹⁶.

Assim, para efeitos tributários, o **conceito de faturamento**, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, abrange o conjunto de vendas e prestações de serviços realizados em um determinado período (mensal). Nelê, não se

⁶⁹⁶ *Apud* ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. A Cofins sobre a receita bruta e a Emenda Constitucional nº 20/98: inconstitucionalidade *in concreto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). *Op. cit.*, p. 35.

- c) - a Lei nº 4.068, de 09.06.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;
- d) - a Lei nº 4.591, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo 'incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominial, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro' (Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ob. já citada).
- e) - o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito da comercialização de imóveis;
- f) - faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens imóveis, quer com bens móveis;
- g) - o art. 2º, da LC nº 70/91, prevê, de modo bem claro, que o COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza;
- h) - mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito ao COFINS.
- 2 - Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial. Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros Garcia Vieira, Demócrito Reinaldo e Milton Luiz Pereira.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros.

Brasília, 12 de março de 1998 (data do julgamento)⁶⁹⁸.

⁶⁹⁸ Recurso Especial nº 159.112/SP. Relator: Ministro José Delgado, DJU I, de 27/04/98, p. 111 e 112.

A 2ª Turma deste mesmo Tribunal, no entanto, apesar de possuir alguns Acórdãos neste mesmo sentido⁶⁹⁹, tem decidido que o conceito de mercadoria não abrange o de imóveis:

“
EMENTA
Tributário. Cofins. Venda de Imóveis. As empresas que vendem imóveis não estão sujeitas ao recolhimento da Cofins, porquanto os imóveis estão excluídos do conceito legal de mercadorias – conceito que poderia ter sido alterado pela Lei Complementar nº 70, de 1991, e não o foi. Recurso especial conhecido e improvido.

ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Hélio Mosimann, conhecer do recurso, mas lhe negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Votaram com o Sr. Ministro-Relator os Srs. Ministros Aldir Passarinho Júnior e Peçanha Martins.
 Brasília, 1º de dezembro de 1998 (data de julgamento)”⁷⁰⁰.*

Na doutrina, uma pequena parcela de autores sustenta mesmo entendimento que a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.

OSWALDO OTHON DE P. SARAIVA Fº defende a incidência em questão, pois o conceito de mercadoria tem evoluído através dos tempos⁷⁰¹. No mesmo sentido, VITTORIO CASSONE argumenta, ainda, com o fato de

⁶⁹⁹ Recurso Especial nº 161.936-PR, Relator: Ministro **Hélio Mosimann**, DJU I de 30.11.98, p. 145. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 41, 1999, p. 207-8: “Apesar da controvérsia existente sobre a matéria, decidiu a Turma que as atividades, envolvendo transações imobiliárias estão sujeitas ao pagamento da Cofins”..

⁷⁰⁰ Recurso Especial nº 191.257/PE, Relator-Ministro **Ari Pargendler**, DJU I de 22.02.99, p. 97. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 43, 1999, p. 190-1.

⁷⁰¹ COFINS nas operações sobre imóveis. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, nº 01, out. 1995, p. 62 e ss.

que, se as empresas imobiliárias operam com imóveis de modo especulativo, isto proporciona uma interpretação ampliada, de tal sorte que a COFINS está apta a incidir sobre operações com vendas de mercadorias *de qualquer natureza*, incluindo-se, aí, os imóveis⁷⁰². Pelo que é complementado por OSWALDO O. DE P. SARAIVA Fº: “...a natureza imobiliária de um bem não se opõe a que ele seja objeto de especulação comercial”⁷⁰³.

Ocorre, porém, que, tentar tributar pelo faturamento as vendas de imóveis como se mercadorias fossem, esbarra em intransponível óbice. É que, ao distribuir as competências tributárias, **a própria Constituição encarregou-se de distinguir mercadoria de imóvel**, estabelecendo que a tributação dos negócios jurídicos com mercadorias é da competência dos Estados/Distrito Federal, enquanto que a tributação das operações com imóveis é da competência municipal. É o que defendem LUIZ FERNANDO DE SOUZA NEVES⁷⁰⁴, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁷⁰⁵, SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁷⁰⁶, MARCO AURÉLIO GRECO⁷⁰⁷, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁷⁰⁸ e, dentre outros, HUGO DE BRITO MACHADO⁷⁰⁹

⁷⁰² COFINS e as empresas imobiliárias. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo : RT, nº 04, jul.-set./1993, p. 99-100.

⁷⁰³ COFINS nas operações sobre imóveis. *Op. cit.*, p. 63.

⁷⁰⁴ Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91. *Op. cit.*, p. 104-9.

⁷⁰⁵ Venda de imóveis e COFINS. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 21, 1ª Quinzena de novembro de 1993, p. 428.

⁷⁰⁶ COFINS nas operações com imóveis e empresas construtoras. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo : RT, nº 13, out.-dez./1995, p. 137.

⁷⁰⁷ PIS e COFINS na atividade imobiliária - contribuições e critérios constitucionais. *Op. cit.*, p. 474.

⁷⁰⁸ Contribuições de seguridade social sobre faturamento - incidência e não-incidência. *Op. cit.*, p. 469.

Não fosse assim, os Estados poderiam tributar os negócios imobiliários através do ICMS, o que parece algo despropositado. Aliás, a própria doutrina que se preocupou em analisar este imposto estadual, antes mesmo de existir esta polêmica em torno do PIS e da COFINS, era unânime em sustentar que **mercadoria é coisa móvel**, como se verifica das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO⁷¹⁰, SOUTO MAIOR BORGES⁷¹¹, ROQUE A. CARRAZZA⁷¹², ALCIDES JORGE COSTA⁷¹³, JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁷¹⁴, HUGO DE BRITO MACHADO⁷¹⁵, ARI KARDEC DE MELO⁷¹⁶, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁷¹⁷, HAMILTON DIAS DE SOUZA⁷¹⁸, dentre outros.

O problema, no entanto, não pode ser resolvido somente à luz do que dispõe a legislação infra-constitucional. Se a Lei Complementar nº 70/91 estabeleceu que o faturamento decorre de vendas de mercadorias, então, pelo que se expôs acima, não há que se falar em tributação de venda de imóveis.

⁷⁰⁹ Cofins e operações com imóveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: questões polêmicas. *Op. cit.*, p. 38.

⁷¹⁰ A regra-matriz do ICM. São Paulo, 1981, p. 205, inédita.

⁷¹¹ O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, p. 34, nº 103, jan.-mar. 1971.

⁷¹² ICMS. *Op. cit.*, p. 37.

⁷¹³ *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo : Resenha Tributária, 1978, p. 99.

⁷¹⁴ A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. *Op. cit.*, p. 80.

⁷¹⁵ *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo : Dialética, 1997, p. 28-30.

⁷¹⁶ O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: o fato gerador do I.C.M.* São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1978, v. 03, p. 13.

⁷¹⁷ O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. In: *Ibidem*, p. 80.

Agora, a Constituição não restringiu, expressamente, a base faturamento apenas às vendas de mercadorias. Pergunta-se, então: será que o legislador infra-constitucional, ao conceituar a base da COFINS, não se utilizou apenas parcialmente da sua competência, prevista no inciso I do art. 195 (antes da EC 20/98) ?

Esta indagação não é desprovida de sentido. Aquele supracitado v. Acórdão da 2ª Turma do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, muito embora não aceitando a tributação de imóveis como se fossem mercadorias, parece ter decidido que a Lei Complementar nº 70/91 poderia ter ido além e previsto que o faturamento decorre de vendas de quaisquer bens e não somente de imóveis.

E tal afirmativa torna-se mais robusta quando se verifica que autores do porte de SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁷¹⁹ e MARCO AURÉLIO GRECO⁷²⁰, também, admitem a possibilidade de o legislador ordinário incluir na base de cálculo da COFINS (e, por conseqüência, da CONTRIBUIÇÃO AO PIS), a receita advinda das vendas de imóveis. Afinal, se, como asseveram RUY BARBOSA NOGUEIRA e PAULO R. CABRAL NOGUEIRA, todas as

⁷¹⁸ O fato gerador do ICM. In: *Ibidem*, p. 248.

⁷¹⁹ COFINS nas operações com imóveis e empresas construtoras. *Op. cit.*, p. 139.

⁷²⁰ PIS e COFINS na atividade imobiliária - contribuições e critérios constitucionais. *Op. cit.*, p. 473.

peças jurídicas têm faturamento⁷²¹, não seria correto amesquinhar o conteúdo no inc. I do art. 195 da Lei Fundamental !!!

No entanto, entende-se que o signo **faturamento** não possui um conteúdo semântico tão amplo. A exemplo do que decidiu o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL sobre a expressão **folha de salários**, aqui, o conceito de **faturamento**, também, deita raízes no direito privado, onde se encontra fortemente ligado à noção de mercadoria. Assim, porque a Constituição de 1988 não alterou de modo expresse esse seu significado (e, ela sim, poderia fazê-lo), não é lícito autorizar o legislador ordinário que o faça.

Esta é a linha de raciocínio traçada pela maioria, quase absoluta, da doutrina brasileira. Dentre outros, tem-se GERALDO ATALIBA⁷²², RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁷²³, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁷²⁴, PAULO SALVADOR FRONTINI⁷²⁵ e GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO⁷²⁶, tendo este último demonstrado que, inclusive no direito estrangeiro (França, Alemanha,

⁷²¹ Direito tributário aplicado e comparado, Rio de Janeiro, Forense, v. II, 1977, p. 104. Também, Marco A. Greco (PIS e COFINS na atividade imobiliária - contribuições e critérios constitucionais. *Op. cit.*, p. 473).

⁷²² COFINS e empresa de construção imobiliária. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, jul/set-1995, nº 201, p. 352-3.

⁷²³ Venda de imóveis e COFINS. *Op. cit.*, p. 429-428.

⁷²⁴ Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 144.

⁷²⁵ Venda de imóvel é civil – não comporta faturamento. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 66, São Paulo : Malheiros, p. 61.

⁷²⁶ COFINS na compra e venda de imóveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: questões polêmicas. *Op. cit.*, p. 27.

Inglaterra e Estados Unidos da América), o produto das vendas de imóveis, também, não está inserto no conceito de faturamento.

Há casos, porém, que os **negócios jurídicos** envolvendo imóveis podem sofrer a tributação através da COFINS e da CONTRIBUIÇÃO AO PIS. É quando se considere o fato como uma **prestação de serviço**.

LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES aponta esta questão, ao tratar da figura da **incorporação**, quando o incorporador não é o dono da obra⁷²⁷. No mesmo sentido, é o entendimento de PLÍNIO MARAFON⁷²⁸ e de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁷²⁹.

Neste ponto, alguns outros questionamentos demandam, também, pronta resolução.

Já se firmou orientação no sentido de que, também, em relação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, as prestações de serviços serão tributadas por meio do faturamento. No entanto, no exercício desta tributação, deve-se procurar saber quais são os serviços que podem sofrer a incidência deste tributo. Deve-se saber, por exemplo, se toda e qualquer prestação de serviços

⁷²⁷ COFINS.... *Op. cit.*, p. 107.

⁷²⁸ PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 10, São Paulo : Dialética, 1996, p. 31.

⁷²⁹ *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. *Op. cit.*, p. 145.

é causa de faturamento tributável por aquela Contribuição ou, então, se a União deve obedecer à Lei Complementar nº 56/87, que estabeleceu a tão criticada lista de serviços tributáveis por meio de ISS ?

A doutrina, de um modo geral, não tem dúvidas em afirmar que a tributação por meio da CONTRIBUIÇÃO AO PIS não está adstrita à referida lista de serviços, pois, como leciona JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, *“Serviços’ não podem significar, necessariamente, as atividades relacionadas em anexo à LC-56/87, que concerne especificamente à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, nos termos do art. 156, III, da CF”*⁷³⁰.

Mas, no que se refere à primeira indagação, não se encontrou autores que a ela dedicassem maior atenção. MARÇAL JUSTEN FILHO, em estudo acerca do ISS, elaborou raciocínio impecável, no sentido de que a materialidade da hipótese tributária desse imposto está na *“prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não*

⁷³⁰ PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias: base de cálculo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.)] PIS: problemas jurídicos relevantes. *Op. cit.*, p. 173. No mesmo sentido, ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições de seguridade social sobre faturamento - incidência e não-incidência. *Op. Cit.*, p. 469. Todavia, o ilustre Ministro **Aldir Passarinho Júnior**, ao analisar esta problemática, decidiu que somente seriam passíveis de tributação *“aquelas atividades previstas na listagem anexa ao diploma competente – a Lei Complementar n. 56, 15.12.87”* (Resp. nº 166.366/PE, Relator P/ Acórdão Ministro **Peçanha Martins**, 2ª Turma, DJU I de 01.03.99).

*caracterize relação empregatícia*⁷³¹, prestação essa na qual não se vislumbra os serviços prestados em proveito próprio, os serviços públicos e os serviços prestados sob regime de direito do trabalho.

ROQUE CARRAZZA, também, adota semelhante posicionamento, ao dizer que o:

*“ISS só pode alcançar os serviços prestados sob regime de direito privado. (...) Também o ISS não pode alcançar os serviços sem conotação econômica, os serviços irredutíveis ao denominador comum da moeda, os serviços que não podem ser aferidos em pecúnia. (...) Finalmente, a meu ver, o ISS também não alcança o serviço que o empregado presta ao seu empregador”*⁷³².

Se, portanto, não é qualquer prestação de serviços capaz de gerar a incidência do ISS, tal raciocínio, igualmente, merece ser aplicado à CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Ora, não há faturamento quando um empregado recebe, mensalmente, determinada soma em dinheiro pelos serviços prestados sob regime de contrato de trabalho.

Trata-se, apenas, de salário e não de faturamento. Mas, mesmo que alguém sustentasse o contrário, esbarraria na exigência constitucional de que, para estar sujeito à exação em tela, não basta possuir faturamento: deve ser considerado empregador (até a EC 20/98) !

⁷³¹ O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 83.

⁷³² Imposto sobre serviços. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, ano 13, abril-junho de 1989, nº 48, p. 205-6.

Também o serviço prestado em benefício próprio não gera faturamento. O advogado que presta serviços de defesa em processo judicial para si mesmo, ainda que tire o dinheiro de uma mão e passe para a outra, não aumenta a sua receita e, portanto, não pratica o fato tributário em questão.

Destarte, no tocante à prestação de serviços públicos, excepciona-se aqueles atinentes às concessões ao setor privado, quando a empresa concessionária, ainda que prestando serviço público, não deixa de obter faturamento e, por isto, deve submeter-se à tributação daquele imposto com destinação à seguridade social.

É bem verdade, porém, que não se pode dizer que se está diante de uma *tributação de serviços públicos*, nos moldes ensaiados por autores como CRISTINA LINO MOREIRA⁷³³. É que a materialidade, no presente caso, é outra. Não se tributa, aqui, propriamente, a prestação de serviço público, mas, sim, a obtenção de receita, gerada pela empresa concessionária.

Sobre o assunto, TORQUATO JARDIM, analisando problema referente à *Companhia Energética de São Paulo (CESP)*, concluiu que a essa empresa, por não se tratar de mera autarquia do Poder Público federal, mas uma

⁷³³ *Tributabilidade do serviço público*. São Paulo : RT, 1985.

concessionária de cunho privado, está sujeita àquela CONTRIBUIÇÃO AO PIS e não à CONTRIBUIÇÃO AO PASEP,

“visto ser a CESP empresa estadual de economia mista, não prestadora de qualquer serviço público de âmbito estadual, concessionária de serviço público federal, mantendo, destarte, relação contratual com a União, em razão do que exerce atividade com intuito de realizar lucro, concessão hoje submetida a licitação competitiva; segue que a CESP é empresa privada no sentido do §1º, art. 173, Const., equiparada, portanto, substancialmente, à empresa privada propriamente dita, donde a conclusão de ser ela contribuinte do PIS”⁷³⁴.

Portanto, ainda que se esteja diante de um serviço público, deve-se analisar se o mesmo é prestado pela própria administração pública ou por uma empresa concessionária. O serviço continua público, bem lembra MARÇAL JUSTEN FILHO⁷³⁵, mas o concessionário presta-o visando o lucro⁷³⁶, ainda mais porque assume os riscos de tal empreitada. E, por conta disto, ao obter faturamento, deve recolher certa quantia de dinheiro aos cofres públicos, a título de CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

Após todas estas considerações a respeito da base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, e lembrando sempre que será ela, apenas, o faturamento (seja para os que vendem mercadoria ou prestem serviços), uma palavra ainda merece ser dita, antes de ser analisada alíquota deste tributo.

⁷³⁴ Pasep, PIS e concessionária de serviço público. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo : Malheiros. nº 10, p. 114.

⁷³⁵ *Concessões de serviços públicos*. São Paulo : Dialética, 1997. p. 66.

GERALDO ATALIBA, em seus últimos escritos e palestras, passou a sustentar que, para se ter uma real Contribuição para a Seguridade Social, deveriam ser conjugados todos os três elementos do inciso I do art. 195 da CF/88, em uma única base de cálculo, porque *“Tributo que onera isoladamente ‘faturamento’ não satisfaz às exigências sistemáticas concernentes à contribuição, além de violar a isonomia. (...) O faturamento, em si mesmo, isoladamente considerado, não é critério confiável para fins tributários. Não pode ser, por si só, base de cálculo de nenhum tributo, por violar o art. 150, I”*⁷³⁷.

E assim entendia o saudoso constitucionalista porque este seria o único meio de medir a **especial vantagem** recebida pelo contribuinte⁷³⁸.

Em capítulo acerca da classificação dos tributos já se mencionou algo a respeito da postura de GERALDO ATALIBA sobre as contribuições em geral.

Aqui, porém, o problema está em duas pontas. Primeiro: ATALIBA disse que o faturamento é a base de tributos como ICMS, mas, paradoxalmente, alegou que tal base, sozinha, não era compatível com o

⁷³⁶ ATALIBA, Geraldo. SABESP: serviço público - delegação a empresa estatal - imunidade a imposto - regime de taxas. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 92, p. 75-76.

⁷³⁷ Única contribuição social do empregador (art. 195, I, CF/88). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, nº 193, jul/set, 1993, p. 55.

⁷³⁸ *Ibidem*, p. 57. Também, Respostas sintéticas às questões. *Op. cit.*, p. 45-6.

princípio da isonomia. Então, vem a pergunta lógica: seria "inconstitucional" o inciso II do art. 155 da CF/88, que estabeleceu a competência para instituição daquele tributo estadual ?

Superada esta questão, advém outra: por que, aqui, ATALIBA se utilizou de interpretação literal, baseada no fato de que o inciso I do art. 195 da CF/88, refere-se a **incidente** e não a **incidentes**, quando sempre repugnou tal método interpretativo ?

Ora, ou se admite o mesmo ou não se admite; o que não pode é haver **dois pesos e duas medidas**.

Perguntar-se-ia, por outro lado, acerca da **especial vantagem**. Como dizer que esta somente pode ser medida pela conjugação dos três elementos do inciso I do art. 195 e não pela consideração de um só, isolado ? E - aprofundando o raciocínio - onde encontrar na Constituição argumentos para se dizer que dita vantagem insere-se na regra-matriz de incidência das contribuições ?

Entretanto, em que pese a genialidade de ATALIBA, tais questões servem de algum modo para enfraquecer este seu raciocínio acima mencionado. É verdade que a existência de três impostos, ao invés de um só, acaba por prejudicar o próprio intento da seguridade social. Não adianta,

portanto, proteger de um lado (contribuinte) e enfraquecer do outro (beneficiário).

Porém, novas alternativas ainda devem ser encontradas.

Para finalizar, o importante, neste item, é ter deixado claro que não se pode confundir, de um lado, **faturamento** com **renda**⁷³⁹ e, de outro, **faturamento com toda e qualquer receita** (até a EC nº 20/98)

3.e) Alíquota

A CONTRIBUIÇÃO AO PIS, assim como todo e qualquer tributo, deve ter a sua alíquota fixada de acordo com a Lei Fundamental, em especial com os princípios da legalidade, da anterioridade e da igualdade.

Não se pode estabelecer alíquota por outro veículo que não seja lei, em sentido formal e material (exceção feita ao art. 153, §1º da CF/88). Não se pode pretender, no caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, aplicar uma nova alíquota antes de transcorridos os noventa dias previstos no §6º do art. 195 da CF/88. Enfim, não se pode submeter a uma mesma alíquota situações tributárias díspares, nem oferecer tratamento distinto para situações

⁷³⁹ Marçal Justen Filho diz que "...o simples ingresso de uma receita não configura renda" (Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 63. p. 17).

semelhantes ou, ainda que assim não sejam, oferecer tratamento distinto sem um critério razoável para tanto.

Em primeira análise, **a alíquota de 0,75% (LC 07/70) não se coaduna com o princípio da igualdade**, na medida em que trata igualmente situações diversas. Quem tem faturamento de 100 não pode ser tributado de modo igual a quem possui faturamento de 20. Deve haver, aí, respeito não só à capacidade contributiva, mas, igualmente, ao princípio da isonomia como um todo, eis que, sendo o faturamento o critério de tributação da exação em tela, é por ele que se devem pautar as diferenciações e equiparações escolhidas pelo legislador; sob pena de ofensa àquele postulado constitucional.

Trata-se, aqui, de por em análise as modalidades de alíquotas reconhecidas pela doutrina. Não é o caso de trazer à tona o princípio da seletividade, mas, sim, os princípios da **progressividade** e da **proporcionalidade**.

Ambos informam o relacionamento entre a **base calculada** e a **alíquota** das figuras tributárias.

Na **progressividade**, a alíquota cresce à medida em que aumenta a *base calculada*. Ao contrário, na **proporcionalidade**, a alíquota permanece fixa, imutável, ainda que a *base calculada* seja majorada⁷⁴⁰.

A alíquota de 0,75% da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, como se vê, é do tipo proporcional. Não importa o quanto determinado contribuinte tenha conseguido de faturamento, ele continuará sujeito à mesma alíquota.

Entretanto, a crítica que se procura tecer é no sentido de que o legislador deveria estabelecer uma progressão de percentuais para o tributo em análise.

É verdade que a defesa desta progressividade pode encontrar óbices em algumas manifestações doutrinárias. De um lado, há autores, como IVES GANDRA MARTINS, que não concordam com a validade de tal instituto perante o sistema jurídico pátrio, eis que o mesmo, para além de ser decadente, não se coaduna com o princípio da igualdade:

“...a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados

⁷⁴⁰ BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. *Op. cit.*, p. 128. Não se concorda com alguns autores que sustentam, por exemplo, que, na proporcionalidade, a alíquota aumenta à medida em que cresce a *base de cálculo*. É o caso, dentre outros, de **Zelmo Denari** (Princípios constitucionais tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, v. 18, p. 176). A imprecisão contida nessa afirmativa não poderia ser maior. É que a base de cálculo, seja em relação aos tributos progressivos ou aos proporcionais, permanece a mesma. O que altera é a base calculada.

*desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo*⁷⁴¹.

No entanto, a Constituição de 1988 previu-o expressamente em alguns momentos: no Imposto de Renda (art. 153, §2º, I), no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (art. 153, §4º) e no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, §1º), de tal sorte que não se pode dizer que a própria Lei Fundamental pretendeu criar tributos anti-isonômicos !!!

Com entendimento semelhante ao de IVES GANDRA, AIRES BARRETO não vislumbra a progressividade como uma decorrência da capacidade contributiva, porque, em verdade, uma visão sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva à conclusão de que a isonomia e a capacidade contributiva subordinam “...a criação de tributos à *proporcionalidade*” e só especificamente à progressividade⁷⁴². E, por causa disto, somente nos *casos expressamente especificados* pelo texto constitucional, é que pode ser admitida a progressão de alíquota; como, por exemplo, em relação ao IPTU, para o qual o autor em comento só admite a progressividade relacionada com o art. 182, §4º, II⁷⁴³.

⁷⁴¹ Princípios constitucionais tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibidem*, p. 06 e 14.

⁷⁴² Aplicação do princípio da progressividade. In: *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo : Max Limonad, 1998, p. 37.

⁷⁴³ É o entendimento pacífico, também, do **Supremo Tribunal Federal**. dentre outros: Recurso Extraordinário nº 204827-5, Rel. Min. **Ilmar Galvão**, Tribunal Pleno, DJU I de 25.04.97, p. 15213.

No presente trabalho, acredita-se, em consonância com a melhor doutrina, que a **progressividade**, ao contrário destas posições de IVES GANDRA e AIRES BARRETO, **mostra-se como um desdobramento lógico e necessário dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva**⁷⁴⁴. Por isto, sequer precisaria estar expressamente prevista em relação ao Imposto de Renda, eis que não se pode conceber que, em um sistema tributário informado por esses dois princípios, uma pessoa que possua mais renda do que outra seja tributada com uma mesma alíquota.

Ademais, como lembra AMÉRICO LACOMBE, dizer que a progressividade está confinada somente aos casos expressamente exigidos pela Constituição significaria dizer, por decorrência, que **somente** o IR é informado pelos critérios da universalidade e da generalidade, “...o que seria *um rematado absurdo*”⁷⁴⁵.

Poder-se-ia questionar a utilização da progressividade na estruturação dos demais tributos (taxas e contribuição de melhoria)⁷⁴⁶, porém, quanto aos impostos, não há como se discordar do magistério de MARÇAL JUSTEN Fº, no sentido de que:

⁷⁴⁴ Diz Elisabeth Nazar Carrazza que a progressividade “...é a única forma encontrável para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva, jamais se atinge a igualdade tributária” (IPTU e progressividade. *Op. cit.*, p. 56).

⁷⁴⁵ Princípios constitucionais tributários. *Op. cit.*, p. 33.

⁷⁴⁶ Em relação às taxas e à contribuição de melhoria, corre o magistério de que seriam informadas, respectivamente, pela retributividade e pela proporcionalidade. No entanto, Valdir de Oliveira Rocha

“Quando impõe a submissão de todos os impostos à capacidade econômica do sujeito passivo, a Constituição consagra a progressividade. Aliás, a isonomia acarreta a imposição da progressividade relativamente ao sistema tributário em seu todo. Dito de outro modo, não há como entender que a progressividade é peculiar ao imposto de renda. (...) Quanto aos demais impostos, a progressividade incidirá sempre que possível”⁷⁴⁷.

A progressividade, vista assim, não se configura como uma mera faculdade do legislador⁷⁴⁸. É que se a igualdade e a capacidade contributiva não estão à disposição da liberalidade deste, seus desdobramentos, também, não estarão. Ou tais princípios são cumpridos em toda a sua extensão ou não se pode considerá-los como normas jurídicas. E entender, hoje, que um dispositivo constitucional alberga natureza distinta de norma jurídica é atentar, irrefletidamente, contra a idéia de que a própria Constituição é uma norma jurídica.

Se, portanto, a todos os impostos a progressividade deve ser aplicada (sempre que não for impossível), não se verifica harmonia da alíquota de 0,75% da CONTRIBUIÇÃO AO PIS com a Lei Fundamental, eis que tal exação, como se defendeu em capítulo anterior, ostenta natureza jurídica de imposto.

sustenta que a progressividade pode ser aplicada a tais tributos (Determinação do montante do tributo. *Op. cit.*, p. 80).

⁷⁴⁷ Princípios constitucionais tributários. *Op. cit.*, p. 146.

⁷⁴⁸ Em que pese o posicionamento de Misabel Derzi (Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. *Op. cit.*, p. 69) e Valdir de Oliveira Rocha (Determinação do montante do tributo. *Op. cit.*, p. 82-3).

Por conseqüência, o contra-argumento de que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é uma Contribuição para a Seguridade Social e que, por isto, deve obedecer ao princípio da proporcionalidade, na medida em que cada cidadão deve contribuir na proporção do especial benefício recebido, deve ser visto com certas reservas, pois, no tocante ao tema da Seguridade Social, justamente os mais beneficiados é que têm menos possibilidade de serem tributados.

3.f) Prazo e local de pagamento

Em uma economia inflacionária, o prazo de pagamento influi sensivelmente no montante a ser pago a título de tributo. Uma coisa, diz ROQUE CARRAZZA, "*...é, por exemplo, recolher o tributo no dia 30 de cada mês e, outra - muito pior para o contribuinte - é recolhê-lo no dia 10*"⁷⁴⁹. Daí porque, em obediência ao estatuído no art. 150, I da CF/88, diz-se ser necessária a previsão em lei da data em que o sujeito passivo deve recolher aos cofres públicos certa quantia em dinheiro a título de tributo, pois se a sua alteração implica, de modo claro, em uma majoração deste, o princípio da legalidade, aqui, também, deve ser preservado.

⁷⁴⁹ ICMS. *Op. cit.* p. 299. No mesmo sentido, MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 220 e *O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo : RT, 1991, p. 52-54. Nesta segunda obra, José Eduardo afirma, no entanto, que o prazo de pagamento, muito embora deva ser regulado por lei, não é elemento que integra a estrutura da hipótese de incidência.

ATALIBA e LIMA GONÇALVES, ao analisarem preceito da Lei nº 7.450/85, já haviam manifestado-se neste mesmo sentido:

*“...pela Constituição, fixar prazo para cumprimento de obrigação pecuniária não é matéria administrativa. É assunto que não comporta discricção. É matéria legal, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do cidadão diante do Estado. E isto se demonstra pela constatação de que o prazo, no clima inflacionário, altera substancialmente o **quantum**”⁷⁵⁰.*

No entanto, não é somente sob esta ótica que o problema do prazo de pagamento deve ser analisado. Adicione-se que, com ele, devem ser tecidas considerações, também, sobre o lugar de realização da prestação, o qual, por certo, não influi no valor desta.

Desse modo, como se disse em capítulo anterior, uma coisa é a necessidade de previsão legal; outra, é a de considerar esses elementos como integrantes da norma tributária em sentido estrito.

Assim, e porque se tem em mente que a teorização em torno da regramatriz de incidência não pode ficar ao alvedrio das variações inflacionárias, visualizou-se, ao menos, dois pontos de partida para uma abordagem do tema.

Um, geral: o princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II da CF/88.

Outro, específico: o princípio da legalidade tributária (artigo 150, I da CF/88).

O primeiro, porque, se ninguém poderá ser obrigado a fazer algo senão em virtude de lei, ninguém poderá ser compelido a levar aos cofres públicos uma determinada quantia em dinheiro se não estiver em lei o lugar e o prazo para que se cumpra o citado dever.

É o que, em certa medida, levou MARÇAL JUSTEN FILHO a dizer que seria uma impropriedade facultar ao Poder Executivo estabelecer o prazo de pagamento dos tributos, quando a própria atividade arrecadatória está sujeita ao princípio da legalidade. Ou seja, é inadequado afirmar que "*...todos os aspectos seriam vinculados menos a determinação do prazo para cumprimento da prestação*"⁷⁵¹.

Se assim não fosse, o administrador poderia conceder moratória (p. ex., de execução unitária), geral ou individual (sem lei no primeiro caso, e sem

⁷⁵⁰ Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Op. cit.*, p. 27. Advirta-se que **Geraldo Ataliba** vislumbrava o aspecto "prazo de pagamento do tributo" na hipótese e não no mandamento (*Ibidem*, p. 25).

⁷⁵¹ Parecer. *Apud* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho; Carlos Eduardo Manfredini Hapner. O prazo de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, p. 43, nº 17, 1991.

autorização legislativa, no segundo)⁷⁵², contrariando toda a sistemática do direito positivo⁷⁵³, que nada mais significa do que uma alteração do prazo de pagamento dos tributos.

Por outro lado, porque se nenhum tributo é considerado instituído sem que o prazo e o local de pagamento estejam fixados, então, também deve ser observado o princípio específico da legalidade tributária: a criação de tributo deve ser feita por lei. Isto é, além da exigência de que os elementos em tela sejam determinados por lei, deve-se considerar esta não como qualquer lei, mas como a regra-matriz de incidência do tributo, uma vez que, novamente no dizer abalizado de MARÇAL JUSTEN FILHO, não se tem por completa a sua estrutura se omissa a previsão do "...*quando*' *deverá realizar-se a conduta imposta*"⁷⁵⁴.

É que ao se substituir, no mandamento da regra-matriz de incidência tributária, a designação **quantitativo** por (critério) **objetivo**, aceitou-se a idéia

⁷⁵² Ibidem, p. 48. **Marçal Justen Filho**, ao longo do seu parecer, traz à tona o pensamento de outros ilustres autores, que se manifestaram em idêntico sentido, como é o caso de **Rubens G. de Souza**, **Souto Maior Borges**, **Geraldo Ataliba** e **Sacha Calmon**.

⁷⁵³ No entanto, já se registrou acima a existência de posicionamento doutrinário discordante do presente (**Valdir de Oliveira Rocha**). Na jurisprudência pátria, caminha-se em sentido semelhante. É orientação do **Supremo Tribunal Federal** que a definição do vencimento das obrigações tributárias não se compreende no campo reservado à lei (Recurso Extraordinário nº 161358-1/SP, Relator: Ministro **Ilmar Galvão**, 1ª Turma. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 27, p. 188 e ss.). Também, o **Superior Tribunal de Justiça** tem decidido que "*A fixação do prazo de pagamento de tributos está afeta à legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que abrange os decretos e as normas regulamentares (CTN, art. 96 c/c o art. 100)*" (Recurso Especial nº 34.709/SP, Relator: Ministro **Ari Pargendler**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 18, p. 185, 1997).

⁷⁵⁴ Parecer. *Op. cit.*, p. 39.

de que aquele (o mandamento) não está restrito à determinação do *quantum* a ser entregue pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, mas, antes, deve estabelecer a própria prestação do sujeito passivo em toda a sua compostura. Assim, no critério objetivo devem ser encontrados todos os elementos que servem para delinear o objeto da relação jurídica tributária, inclusive o prazo e o local de pagamento.

Mas, além do pensamento de MARÇAL JUSTEN FILHO e de SACHA CALMON (conforme disposto em capítulo anterior), chama a atenção, na doutrina, a contribuição dada por ADELMO DA SILVA EMERENCIANO, para quem a inclusão do prazo de pagamento do tributo na regra-matriz de incidência é não só **a) uma exigência lógico-sistemática**, pois não há obrigação sem prazo, **b) como se consubstancia em uma decorrência do princípio da segurança jurídica**, eis que, desde o momento em que se instala a relação jurídica, o contribuinte deve estar ciente de quando deve cumprir a prestação tributária⁷⁵⁵.

Em vista de tudo isso que foi escrito, não há como se negar a presença do prazo e do local de pagamento na estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, o que implica, no caso de alteração dos mesmos, na

⁷⁵⁵ Esse autor assim assevera: “*Toda ação estatal que atinja o patrimônio do cidadão precisa ser absolutamente previsível por parte daqueles que suportarão o encargo*” (Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte. São Paulo : Copola editora, 1995. p. 89-90).

observância ao princípio da anterioridade⁷⁵⁶ (no caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, ao previsto no artigo 195, §6º da CF/88)⁷⁵⁷.

De outro modo, não é suficiente que os fatores em questão estejam previstos em lei e que, quando for caso, obedeçam ao princípio da anterioridade.

Assevera-se, também, que, se a relação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, ninguém pode ser compelido ao pagamento de tributo antes que tal fato surja no mundo fenomênico. A antecipação do pagamento é, portanto, uma infeliz concessão que tem sido feita por boa parcela da doutrina e da jurisprudência pátrias, a qual contrasta fortemente com o **princípio da segurança jurídica** (ou, então, que se admita que toda a construção doutrinária até o presente momento não passou de uma elucubração sem sentido algum).

⁷⁵⁶ Ibidem, p. 90. No mesmo sentido: ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. A. Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Op. cit.*, p. 24.

⁷⁵⁷ Tem-se conhecimento de que o **Supremo Tribunal Federal** já decidiu que “*A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade*” (Recurso Extraordinário nº 215.437-7, Relator: Ministro **Ilmar Galvão**, 1ª Turma. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 31, p. 164-5), como, igualmente, que o §6º do art. 195 alcançaria “*...não só a instituição do tributo como também qualquer alteração que se lhe introduza. (...) Necessidade constitucional de observação do preceito quanto à fixação de nova data para recolhimento do tributo*” (Recurso Extraordinário nº 195333-1, Relator: Ministro **Marco Aurélio**, 2ª Turma, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 24, p. 202). No mesmo sentido que este último acórdão, encontrou-se decisão do Pleno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Incidente de inconstitucionalidade na AMS nº 95.04.04511-1/RS, Relatora Juíza **Tânia Escobar**, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 29, p. 207) e decisão do Tribunal Regional

Diga-se, ainda, que o prazo de pagamento não pode ser fixado em momento muito próximo ao da ocorrência do fato tributário. Deve haver uma distância entre estes períodos para que o contribuinte possa cumprir o seu dever sem prejudicar as suas atividades normais.

Foi por isto que o Código Tributário Nacional bem prescreveu o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data “*em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento*”, caso a legislação não disponha em contrário (art. 160).

Poder-se-ia dizer, inclusive, que o estabelecimento de prazo de pagamento muito próximo ao momento de ocorrência do fato tributário a estaria a ferir o **princípio da igualdade**, porque contribuintes com maior poder aquisitivo teriam mais condições de pagar o tributo em prazo mais curto do que contribuintes menos abastados; sem que sacrifício maior fosse exigido daqueles.

O mesmo ocorre, por exemplo, com o local de pagamento.

O artigo 159 do Código Tributário Nacional, estatui regra que deveria ser de observância obrigatória para todos os entes da Federação, sem

possibilidade de que lei viesse a alterá-la: "...o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo".

Não fosse assim, quanto mais rico um contribuinte, mais facilmente poderia cumprir o seu *dever tributário*, de (em exemplo absurdo) pagar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS no edifício do Ministério da Fazenda...em Brasília !!!⁷⁵⁸ Mas, ainda que não havendo uma repartição competente para a arrecadação, o Poder Público deve utilizar-se, em última instância, dos chamados **auxiliares dos sujeitos ativos**⁷⁵⁹.

No entanto, verifica-se, como quase tudo em matéria tributária, que, em relação à estipulação do prazo e do local de pagamento, o Poder Público não tem sido muito fiel às prescrições do ordenamento jurídico pátrio. Mas, é espantoso que, em relação à CONTRIBUIÇÃO AO PIS, encontra-se uma pequena exceção.

A exposição feita em capítulo antecedente, acerca da evolução legislativa de tal tributo, demonstrou que, ao menos no que se refere ao prazo de pagamento, tem sido observado o princípio da legalidade.

⁷⁵⁸ Marçal Justen Filho, ao trabalhar com a regra-matriz do ISS, muito embora admita uma certa margem de liberdade para se definir o local do pagamento do tributo, assevera que o Município não pode, por exemplo, estipular o local em território distante, "...obrigando o interessado a deslocamento injustificável" (O imposto sobre serviços na Constituição. *Op. cit.*, p. 176).

⁷⁵⁹ Expressão buscada em lição de Roque Carrazza, para quem tais sujeitos são meros encarregados de cobrança de certos tributos, sem, no entanto, possuírem direito ao crédito tributário (O sujeito ativo da obrigação tributária. *Op. cit.*, p. 78).

E dentre as várias e legítimas alterações legislativas acerca do prazo de pagamento da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, a última encontra-se no art. 17 da Lei nº 9065/95, o qual determinou o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

3.g) Semestralidade: base de cálculo ou prazo de pagamento ?

Por outro lado, Lei Complementar nº 07/70, ao instituir a contribuição em exame, abriu possibilidade de debates em torno do **prazo de pagamento ser semestral ou mensal.**

ANDRÉ M. DE ANDRADE defende que o fato gerador e a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO AO PIS distanciam-se em seis meses, de tal sorte que se o fato gerador ocorreu em julho a base de cálculo será o faturamento de janeiro, sendo falsa, por sua vez, aquela noção que consagrou o prazo de vencimento de seis meses⁷⁶⁰.

No mesmo sentido, AROLDO GOMES DE MATTOS assevera que

⁷⁶⁰ A base de cálculo da Contribuição ao PIS. In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, p. 12, nº 01, out./95. O próprio **Conselho de Contribuintes do MF/DF** tem o mesmo entendimento (Processo nº 10865.001021/93-62, Ac 101-91.131. DOU 1 de 12.2.98, p. 15. In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*. nº 31, 1998, p. 222).

“A LC nº 7/70 estabeleceu, com clareza solar e até ofuscante, que a base de cálculo da contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior...”⁷⁶¹.

Todavia, o pensamento desses ilustres autor não merece acolhida. Ao se aceitar que a base de cálculo possa refletir algo diverso do critério material da hipótese de incidência, impõe-se um desvirtuamento do próprio tributo. O binômio “hipótese de incidência-base de cálculo”, já foi dito atrás, deve guardar uma perfeita e harmoniosa conjugação entre si, pois uma das principais funções da base de cálculo é, nas lições de PAULO DE BARROS, justamente a de medir as reais proporções do fato⁷⁶². E se isto não ocorrer, verifica-se uma incontornável ofensa ao diploma constitucional⁷⁶³.

Nas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, a existência de uma base de cálculo alheia ao fato jurídico tributário, reflete um **defeito sintático** que vai de encontro com o **princípio da capacidade contributiva**⁷⁶⁴. Sim, porque tributar em agosto o faturamento de seis meses atrás, seria o mesmo que, v.g., impor como base de cálculo da aquisição de renda de 1998 a renda adquirida em 1996 !!!

⁷⁶¹ A semestralidade do PIS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, p. 11. nº 34, jul./98.

⁷⁶² Curso de direito tributário. *Op. cit.*, p. 228.

⁷⁶³ ROQUE CARRAZZA em acertada afirmativa, reflete o pensamento predominante na doutrina brasileira: “...podemos tranquilamente reafirmar que, havendo um descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente criado e, de conseguinte, não pode ser exigido (ICMS: inconstitucionalidade da inclusão de seu valor, em sua própria base de cálculo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, 1997, nº 23, p. 98).

Ademais, seria premiar com efeito retroativo a norma tributária, o que, igualmente, é inadmitido pelo ordenamento pátrio.

A estranheza de tal raciocínio não passou desapercibida por JOSÉ EDUARDO S. DE MELO, para quem:

“não haveria nenhum sentido lógico-jurídico considerar a venda em um determinado mês (julho/90), apurando a respectiva base de cálculo de mês totalmente distinto (janeiro/90)”.

“Por essa razão, na medida em que a LC 07/70...estipula que ‘a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim por diante’, está significando que a contribuição... de um determinado mês, só será objeto de recolhimento dentro dos 6 (seis) meses seguintes”⁷⁶⁵.

Deste modo, a única interpretação viável para a Lei Complementar nº 07/70 é a de que a semestralidade se refere à data do recolhimento/prazo de pagamento e não à base de cálculo. No entanto, as alterações posteriores, efetuadas por leis ordinárias (e, portanto, válidas), alteraram este prazo.

4) Síntese

O **critério material** da hipótese tributária da CONTRIBUIÇÃO AO PIS é **obter faturamento** (verbo + complemento).

⁷⁶⁴ Sujeição passiva tributária. *Op. cit.*, p. 247.

A análise de tal critério deve ser feita em conjunto com o **critério temporal**, sendo este o último dia do mês.

O **critério espacial** refere-se a todo território nacional.

No **mandamento**, consideração importante a ser feita refere-se à necessidade de se desenvolver estudos sobre uma possível desvinculação que hoje se faz entre a obrigação tributária e a obrigação civil. Segue-se, aqui, as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO, para quem não se pode mais falar em obrigação tributária, e, sim, em relação jurídica tributária, que implica em uma pluralidade de situações jurídicas para cada uma das partes.

É importante dizer, por exemplo, que não seria apropriado defender a existência de um direito subjetivo do Estado, na relação jurídica tributária, quando o correto é um poder-dever (função). Isto, entretanto, não impediria o estudo apartado do que até aqui tem sido denominado pela doutrina pátria de *obrigação principal*.

No caso da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, por se tratar de uma Contribuição para a Seguridade Social, a **sujeição ativa** deve estar a cargo de um órgão próprio, em razão de leitura sistemática que se fez dos arts. 165, §5º, III, 194, VIII e 195, §2º, todos da CF/88.

⁷⁶⁵ PIS – base de cálculo e semestralidade. In: Repertório IOB de Jurisprudência. 2ª Quinzena de julho,

O **sujeito passivo** é o empregador, considerado pela legislação ordinária como sendo a pessoa jurídica ou a ela equiparada pela legislação do imposto de renda, que obtenha faturamento. Por sua vez, a única modalidade de **substituição tributária** admissível seria aquela prescrita pela Lei nº 9.430/96 (art. 64), a qual se adapta à concepção de MARÇAL JUSTEN FILHO, adotada neste trabalho.

A **base de cálculo** é o faturamento mensal, que, pela interpretação adotada, não se restringe somente às operações com mercadorias, atingindo, também, as prestações de serviços de qualquer natureza. Nele não se incluem, até lei que regulamente a Emenda Constitucional nº 20/98, quaisquer outras receitas.

Menciona-se, porém, que nem toda prestação de serviços é capaz de produzir faturamento. Neste sentido, buscou-se as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO e ROQUE CARRAZZA em relação ao Imposto sobre Serviços, fazendo exceção apenas no que se refere à prestação de serviços públicos em regime de concessão, quando a concessionária encontra-se submetida ao tributo que se examina.

A **alíquota** é 0,75%, a qual, muito embora pequena, é inconstitucional, por ofensa ao princípio da progressividade (decorrência do princípio da isonomia).

O **prazo e o local de pagamento** pertencem, também, à estrutura da regra-matriz de incidência tributária. O local deve ser o domicílio do contribuinte. Pode-se ir além e dizer que, em cidades com grande extensão territorial, o Poder Público deve providenciar meios para que o contribuinte possa efetuar o recolhimento do tributo em local o mais próximo possível do seu domicílio.

O prazo de pagamento, por sua vez, não pode ser posto antes da ocorrência do fato jurídico tributário. E deve haver uma certa razoabilidade na sua estipulação. Agora, porque a Lei Complementar 07/70 foi recepcionada como Lei Ordinária sofreu ela inúmeras alterações por outras leis ordinárias. A última que estipulou o prazo de vencimento foi a Lei nº 9065/95, que, em seu art. 17, determinou ser o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

A questão da **semestralidade** referir-se à base de cálculo ou ao prazo de pagamento deve ser resolvida com apoio na própria Teoria da Norma Tributária. Não há que se falar em base de cálculo semestral. Ora, se a base de cálculo tem por função refletir a hipótese de incidência, é inconsistente o

entendimento segundo o qual, por exemplo, a base de cálculo do *fato gerador* de agosto seria o faturamento de seis meses atrás.

Portanto, a semestralidade somente pode estar relacionada com o prazo de pagamento. Ocorre que, como exposto acima, com as várias alterações na legislação, o atual prazo é aquele contido no art. 17 da Lei nº 9065/95.

CONCLUSÕES

O estudo do Direito Tributário no Brasil tem proporcionado análises muito aprofundadas de inúmeros tributos. Há excelentes obras referentes ao Imposto sobre Serviços, ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, ao Imposto sobre a Renda, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao IPTU. No entanto, à CONTRIBUIÇÃO AO PIS não tem sido dispensada melhores atenções.

Publicam-se bons trabalhos, é verdades. Mas, são poucos. A maioria, no entanto, está mais voltada para soluções de problemas forenses do que para preocupações teóricas aprofundadas. É verdade que *“Não há diferença entre teoria e prática - ensina Pontes: ou se conhece o objeto ou não se conhece o objeto. Dizer-se que se conhece tão-só em termos teóricos ou que se conhece tão-apenas em termos práticos é admitir que não se conhece o objeto”*, como lembra PAULO DE BARROS⁷⁶⁶. No entanto, afora alguns poucos escritos, a maioria deles se preocupou mais com o **tributário** do que com o **direito**. E isto tem prejudicado as análises sobre a CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

A começar pelo excessivo entusiasmo com relação ao aspecto **finalidade**. Como se, por exemplo, os impostos, também, não tivessem uma

⁷⁶⁶ Enunciados, normas e valores jurídicos tributários, *op. cit.*, p. 49.

destinação constitucional (Ora, o que não está explícito, não significa inexistente) !!!

Diante disso, procurou-se estudar a CONTRIBUIÇÃO AO PIS tendo em vista dois tópicos: a sua natureza jurídica específica e a estrutura da sua regra-matriz de incidência.

Para tanto, foi necessário estabelecer, inicialmente, as premissas a partir das quais se procurou desenvolver este trabalho.

No tocante à questão da classificação jurídica dos tributos, a maior preocupação foi de estabelecer um e tão somente um critério para classificar as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Sim, porque não se pode efetuar uma classificação - separando iguais de desiguais - se não se fixar o critério pelo qual se pode dizer que uns tributos são iguais e os outros, desiguais.

Há que se reconhecer, no entanto, uma pluralidade de critérios jurídicos para se elaborar uma classificação (jurídica): os critérios da competência, da finalidade, da hipótese de incidência, dentre outros.

No presente trabalho, optou-se pelo último - o da materialidade da hipótese tributária - porque vinculado à postura teórica assumida, aqui, desde

o início. E assim foi feito, porque, embora não se possa falar em classificações mais certas ou mais erradas, igualmente, não se pode falar que algumas classificações são mais úteis e outras, menos úteis. **Ciência**, deixou-se isto claro, **não se pode fazer com espírito de utilidade**.

Assim, as classificações devem ser elaboradas tendo em conta um critério que se mostre adequado ao ponto de partida eleito pelo cientista para a análise do direito. E a opção por uma classificação dos tributos segundo a materialidade da hipótese tributária decorreu, em última instância, da concepção do Direito enquanto norma.

Assim, foi no primeiro capítulo do presente trabalho, que se dedicou algumas palavras à explicitação do motivo pelo qual se toma o Direito enquanto norma. Disse-se que o cientista do direito deve estar consciente da sua responsabilidade social e do seu papel no processo de conhecimento. Que ele - o cientista do direito - não é mero espectador do mundo, mas seu próprio edificador. Que o Direito não é um **dado**, mas sim um **construído**. Que, nessa construção, há uma relação dialética entre sujeito e objeto e não uma predominância de um ou de outro. E que essa construção é feita através da linguagem: **o mundo do Direito é construído (constituído) pela linguagem da ciência do direito**.

Tal idéia foi elaborada a partir das lições de AGOSTINHO RAMALHO MARQUES NETO, autor este que, verificando a necessidade de superar os pensamentos **empirista** e **idealista** no campo da ciência do Direito, propôs uma **epistemologia dialética**, fundada em BACHELARD, onde a importância não seria conferida somente a um dos pólos da relação do conhecimento (sujeito ou objeto), mas, sim, à própria relação.

Portanto, ao se dizer que o Direito é **um construído**, não se adota uma posição racionalista, pela qual o sujeito poderia ignorar o seu **objeto real**: o ordenamento jurídico. O cientista sempre tentará uma aproximação em relação a esse, retificando conhecimentos anteriores e caminhando contra o senso comum, mas esta aproximação nunca será absoluta e sempre resultará no **objeto de conhecimento**.

A norma seria, portanto, o objeto de conhecimento do cientista do direito, fruto de uma dialética existente entre o sujeito cognoscente e o objeto real e, enfim, expressa em linguagem.

Fixada esta premissa de que o Direito é norma e que esta é uma construção, concluiu-se que todas as normas do ordenamento jurídico possuem uma homogeneidade sintática: são juízos hipotéticos, formados por uma **hipótese** que se liga a um **mandamento** pelo princípio da

imputabilidade: dado um fato "F", *deve-ser* a consequência "C". E as normas de Direito Tributário não fogem a esta regra.

Mas a ciência do Direito Tributário teve que esperar até PAULO DE BARROS CARVALHO para receber o melhor estudo acerca da estrutura lógica da regra-matriz de incidência e, assim, conseguir suplantar o modelo oferecido pelos adeptos da **glorificação do fato gerador**.

Com base nas lições desse festejado autor, não cabe conferir maior importância à hipótese do que à consequência. E, se na hipótese há a descrição abstrata de um fato, nela não poderão ser encontrados critérios outros que não sirvam para delimitar o fato, que, quando ocorrido na realidade fenomênica, faz nascer a relação jurídico-tributária. Daí porque, para PAULO DE BARROS, na **hipótese** estarão somente os **critérios material, espacial e temporal**, com o que se concorda.

No **mandamento**, porém, preferiu-se falar em **critério objetivo** ao invés de **critério quantitativo**, porque o objeto da relação jurídica tributária é uma prestação e o valor a ser quantificado é apenas o seu objeto. Baseou-se, aqui, no pensamento de MARÇAL JUSTEN FILHO, discordando-se deste apenas quanto à substituição do vocábulo **critérios** por **determinações**.

Mas, ainda com fundamento em MARÇAL JUSTEN FILHO, viu-se a impropriedade de se traçar um paralelo entre a obrigação de direito civil e a relação jurídica tributária. Nesta não há obrigação, propriamente dita.

A par disso, apresentou-se um conceito de tributo enquanto norma, nos moldes da lição de PAULO DE BARROS: *"...tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária"*⁷⁶⁷.

Com isto, se qualquer figura jurídica que possa ser encaixada neste conceito há de ser considerada um tributo, as contribuições especiais e, principalmente, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS têm natureza jurídico-tributária.

Ao se demonstrar isto e após classificar essa figura segundo o critério material da sua hipótese de incidência, onde – lembre-se - não se pode cogitar da sua finalidade, chegou-se à conclusão de que a CONTRIBUIÇÃO

AO PIS é um imposto, em qualquer uma das suas incidências: sobre o faturamento, sobre a renda, sobre a receita bruta operacional e sobre a folha de pagamento.

No entanto, percebeu-se, também, que apenas a “incidência sobre o **faturamento**” pode ser interpretada em harmonia com o texto constitucional de 1988.

É que não se pode admitir uma recepção integral da CONTRIBUIÇÃO AO PIS pela Constituição de 1988, uma vez que, sendo ofensiva ao **princípio da isonomia**, é de se considerar inconstitucional a incidência relativa ao adicional de imposto de renda. Para tanto, buscou-se apoio na chamada **interpretação conforme a Constituição**, com a qual se pode sustentar que, **somente em relação à incidência sobre o faturamento**, o tributo em comento mostra-se compatível com a Lei Magna de 1988 se e desde que não se restrinja ao faturamento decorrente de operações com mercadorias.

Neste passo e pelo mesmo raciocínio, estaria, também, condenada a incidência prevista no art. 72, V do ADCT. Por consequência, a observação feita no item anterior (e) merece ser retificada, já que a chamada CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO SOCIAL seria inconstitucional. Assim, sobreviveria, apenas, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO

⁷⁶⁷ Teoria da norma tributária. *Op. cit.*, p. 60. Veja-se, porém, que não se entende como correto dizer

DESTINADA AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO E AO ABONO SALARIAL.

Já em relação à incidência sobre a folha-de-pagamento tal sorte de questão sequer precisaria ser levantada, eis que, antes disto, vislumbra-se ofensa clara ao **princípio da legalidade tributária**; seja porque, antes da Constituição de 1988, foi estruturada por instrumento infra-legal, seja porque, depois, foi regulada por Medida Provisória.

Enfim, demonstrou-se que, se o nome e a finalidade em nada contribuem para a natureza específica de um tributo, a CONTRIBUIÇÃO AO PIS e a COFINS são um mesmo imposto, de sorte tal que não é válido o questionamento em torno de uma suposta **bitributação** entre elas. Trata-se de mero *bis in idem*, perfeitamente aceito pelo ordenamento pátrio.

Fixada, portanto, a idéia de que a CONTRIBUIÇÃO AO PIS é tributo, mais especificamente um imposto, e de que somente a sua incidência referente ao **faturamento** é constitucional, passou-se à análise da sua **regra-matriz de incidência**.

Em relação ao **critério material**, chegou-se à conclusão de que o mesmo não poderia ser **(i)** o próprio **faturamento** ou **(ii)** o realizar de

que o Estado tem um direito subjetivo. Antes, terá um *dever-poder* (função).

operações jurídicas com mercadorias e/ou prestar serviços, mas, sim, (iii) o “obter faturamento”.

Por conseqüência, o **critério temporal** não pode ser considerado o momento da realização das operações com mercadorias e/ou das prestações de serviços, mas sim o último dia de cada mês.

Quanto ao **critério espacial**, não há dificuldades: confunde-se com o âmbito de territorial de validade da lei. No presente caso, todo o território nacional.

O **sujeito ativo**, por ser a CONTRIBUIÇÃO AO PIS uma contribuição para a Seguridade Social, deve ser um órgão próprio, desvinculado da Administração Direta, ao contrário do que sedimentado na jurisprudência brasileira.

O **sujeito passivo**, por seu turno, já está determinado na Constituição de 1988, em seu art. 195, I: é o empregador, pessoa jurídica (ou a ela equiparada pela legislação do imposto de renda) que, assalariando e dirigindo prestação de serviços, explora atividade comercial com habitualidade, em nome próprio e com intuito lucrativo. Os casos de substituição tributária previstos na legislação do tributo em tela são inconstitucionais. No entanto, porque se adota a concepção de MARÇAL JUSTEN FILHO sobre este

assunto, aceita-se, aqui, somente a substituição tributária prescrita pela Lei nº 9.430/96 (art. 64).

Mencione-se que, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, as alterações por esta promovidas na redação do art. 195, I da CF/88, devem ser acompanhadas de leis que as regulamentem.

A **base de cálculo** é o faturamento mensal, que, pela interpretação adotada, não se restringe somente às operações com mercadorias, atingindo, também, as prestações de serviços de qualquer natureza. Nele não se incluem, até lei que regulamente a Emenda Constitucional nº 20/98, quaisquer outras receitas.

Menciona-se, porém, que nem toda prestação de serviços é capaz de produzir faturamento. Neste sentido, buscou-se as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO e ROQUE CARRAZZA em relação ao Imposto sobre Serviços, fazendo exceção apenas no que se refere à prestação de serviços públicos em regime de concessão, quando a concessionária encontra-se submetida ao tributo que se examina.

A **alíquota** de 0,75% da CONTRIBUIÇÃO AO PIS, muito embora não seja elevada, ofende o princípio da isonomia, porque oferece tributação igual para todos os contribuintes.

Por sua vez, o **lugar** e o **prazo de pagamento** incluem-se, também, na regra-matriz de incidência. O local deve ser o domicílio do contribuinte. Pode-se ir além e dizer que, em cidades com grande extensão territorial, o Poder Público deve providenciar meios para que o contribuinte possa efetuar o recolhimento do tributo em local o mais próximo possível do seu domicílio.

Por sua vez, em relação ao prazo de pagamento, deve ser dito que o mesmo não pode ser posto antes da ocorrência do fato jurídico tributário. E deve haver uma certa razoabilidade na sua estipulação. Agora, porque a Lei Complementar 07/70 foi recepcionada como Lei Ordinária sofreu ela inúmeras alterações por outras leis ordinárias. A última que estipulou o prazo de vencimento foi a Lei nº 9065/95, que, em seu art. 17, determinou ser o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência dos *atos geradores* (Para a COFINS, ainda vale o art. 57 da Lei nº 9.069/95, que estabeleceu como prazo de pagamento o último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao da ocorrência dos *atos geradores*);

No que se refere à questão da **semestralidade**, a mesma deve ser vista em relação ao prazo de pagamento e não à base de cálculo, sob pena de ofensa aos postulados básicos e cardiais do direito tributário brasileiro. É que, se assim não fosse, ter-se-ia um tributo no qual a sua base de cálculo refletiria um outro *fato gerador*.

Como se vê, muitas questões foram suscitadas a respeito do tributo conhecido por CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Criado ele em 1970, destinava-se, então, ao **Programa de Integração Social**. No entanto, com a Constituição de 1988, o art. 239 alterou-lhe o destino. Por conta disto, ao se concluir o presente trabalho, deve-se asseverar que, antes de qualquer, faz-se necessário dar a este tributo um novo nome.

Aqui, foram apresentadas algumas sugestões. Dentre elas, a que se reputou melhor foi: **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO AO PROGRAMA SEGURO-DESEMPREGO E AO ABONO SALARIAL**.

Mas, em relação a todas essas questões não se procurou nada mais do que oferecer uma pequena contribuição para o debate a respeito da natureza jurídica-específica e da regra-matriz de incidência desta figura tributária que é conhecida por CONTRIBUIÇÃO AO PIS. Para tanto, carregou-se na mente, em todos os momentos, a bela advertência do saudoso ROBERTO LYRA FILHO:

*“Não pensem que é fácil, que é cômodo abordar a ciência.
Não esperem que a verdade vá surgir de um esqueminha ‘simples’
e ‘claro’.
Nenhum acervo científico é dominado sem esforço metódico,
demorado, persistente...
(...)
Lembrem-se, sempre, da carta de Marx a Maurice Lachatre. ‘Eis o
inconveniente contra o qual nada posso fazer, exceto prevenir e
premunir o leitor preocupado com a verdade: não existe uma*

*estrada-mestra para a ciência e só tem chance de acesso aos seus cumes luminosos aqueles que não temem cansar-se, escalando picadas íngremes*⁷⁶⁸.

⁷⁶⁸ Por que estudar Direito, hoje ? *Op. cit.*, p. 26.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFTALIÓN, Enrique R.; OLANO, Fernando Garcia; VILANOVA, José. *Introducción al derecho: nociones preliminares - teoría general - enciclopedia jurídica - historia de las ideas*. 12. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1984.

AGUILLAR, Fernando Herren. *Metodologia da ciência do direito*. São Paulo : Max Limonad, 1996.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. trad. Ernesto G. Valdés, Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. A Cofins sobre a receita bruta e a Emenda Constitucional nº 20/98: inconstitucionalidade *in concreto*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

ALVES, Francisco Assis. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

ALVIM, Eduardo Arruda. Lei complementar tributária. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo : RT, nº 06, jan.-mar. 1994.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992.

_____. Aspectos jurídicos da Contribuição Social sobre o Faturamento instituída pela lei complementar n. 70/91. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, nº 01, p.367-83, out./dez. 1992.

_____; MENEZES, Paulo Lucena. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 397-451.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1997.

_____. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

ANDRADE, André Martins de. A base de cálculo da Contribuição ao PIS. In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, p. 12, nº 01, out./95.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Contribuição ao Programa de Integração Social: efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 04, p. 13-24, 1996.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, 463-501.

ARZUA, Heron. Contribuições na Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 49, p. 130-4, jul./set. 1989.

_____. Feição jurídica do PIS-faturamento. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, nº 05, p. 96-97.

_____; GALDINO, Dirceu. *Da imunidade e do faturamento*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 19, p. 22-31, 1997.

AKSELRAD, Moisés Limitações constitucionais ao poder de tributar, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

ATALIBA, Geraldo. Única contribuição social do empregador (art. 195, I, CF/88). In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, nº 193, p. 45-63, jul./set. 1993.

_____; GONÇALVES, José Arthur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 45, p. 24-31, jul./set. 1988.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1992.

_____. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo : RT, 1971.

_____. Lei complementar em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : RT, ano 13, nº 48, p. 84-106, abr.-jun. 1989.

_____. Hermenêutica e sistema constitucional. In: _____ (Coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo : Saraiva/EDUC, 1975. p. 13-34.

_____. Hipótese de incidência e classificação dos tributos. In: _____; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *VI Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, v. I, 1978.

_____. Sistema constitucional tributário: evolução e características atuais. In: LACOMBE, Américo Lourenço Masset; ATALIBA, Geraldo. *Curso de direito tributário. Revista Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, São Paulo : Imprensa Oficial do Estado S.A., v. I, 1995.

_____. Fato futuro e tributação: art. 150, parágrafo 7º, Constituição Federal 1988, redação da Emenda Constitucional 3/93. In: *Revista do Curso de Pós-Graduação em Direito-PUC/SP*, São Paulo : Max Limonad, nº 01, p. 41-50, 1995.

_____. Venda de minérios - faturamento - PIS. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, nº 196, p. 305-20, abr./jun. 1994.

_____. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 63.

_____. Respostas sintéticas às questões. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 60.

_____. COFINS e empresa de construção imobiliária. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Renovar, nº 201, p. 344-60, jul/set-1995.

_____. IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário: questões. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 64.

_____. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo : RT, 1967.

_____. SABESP: serviço público - delegação a empresa estatal - imunidade a imposto - regime de taxas. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : Malheiros, nº 92, p. 75-76, out./dez.-1989.

_____; GIARDINO, Cléber. PIS - exclusão do ICM de sua base de cálculo. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 35, p. 151-62, jan./mar. 1986.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo : RT, 1968.

_____. Programa de Integração Social - PIS, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições especiais - Fundo PIS/PASEP*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2. Tiragem, v. 2, 1991, p. 185-223.

_____. *República e constituição*. São Paulo : RT, 1985.

_____. Empréstimo compulsório: Decreto-Lei 2.047/83. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 44, p. 108-125, abr./jun 1988.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre : Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

AYALA, Jose Luis Peres. *Derecho tributario*. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1968.

AZEVEDO, Plauto Faraco. *Aplicação do direito e contexto social*. São Paulo : RT, 1996.

BACHELARD, Gaston. *A formação do espírito científico: contribuição para uma psicanálise do conhecimento*. trad. Estela dos Santos Abreu, Rio de Janeiro : Contraponto, 1996.

_____. *O materialismo racional*. trad. de João da Gama, Rio de Janeiro : Edições 70, 1990.

_____. *Epistemologia* (trechos escolhidos por Dominique Lecourte). trad. Nathanael C. Caixeiro, Rio de Janeiro : Zahar Editores, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi, 7. Ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1977.

BALERA, Wagner. Contribuições sociais. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, p. 109-20, nº 60.

_____. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 311-46.

BARRETO, Aires Fernandino. Natureza jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 06/95, 2ª Quinzena mar. 1995.

_____. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. São Paulo : Max Limonad, 1998.

_____. Aplicação do princípio da progressividade. In: *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET*. São Paulo : Max Limonad, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo : Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1991.

_____. *Estudos e pareceres: direito público - constitucional/administrativo/municipal*. São Paulo : RT, 1993.

_____. *Curso de direito constitucional*. 18ª ed. São Paulo : Saraiva, 1997.

_____. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

BATALHA, Célio de Freitas. Lei complementar em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 49, p. 121-9, a. 13, jul./set. 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed., São Paulo : Lejus, 1998.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistemi di diritto delle imposte*. Trad. F. Forte, Milano : Giuffrè, 1954.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. por Maria Celeste C. L. dos Santos, Brasília : Editora Polis, 1990.

_____. El objeto de la jurisprudencia y la jurisprudencia como análisis del lenguaje. In: _____. *Contribución a la Teoría del Derecho*, 2. ed. Madrid : Debate, 1990.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.

BORGES, Arnaldo. Considerações em torno do conceito de tributo. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 03, p. 173-83, ano 02, jan./mar. 1978.

_____. O sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo : RT, 1981.

BORGES, José Souto Maior. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, p. 62-91, nº 02, out.-dez. 1977.

_____. Limitações temporais da Medida Provisória: a anterioridade tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, p. 192-200, nº 64.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo : RT/EDUC, 1975.

_____. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo : Malheiros, 1996.

_____. Contribuições: caráter tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 34, p. 116-45, out./dez. 1985.

_____. O direito como fenômeno linguístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. In: *Anuário do Mestrado em Direito da Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco*, Recife, nº 04, p. 11-58, jan./dez. 1988.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo : Saraiva, 1984.

_____. *A ciência feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*. Recife : Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.

_____. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, nº 103, jan.-mar. 1971.

_____. A função da lei complementar de normas gerais de direito tributário. In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). *O sistema tributário na revisão constitucional*. São Paulo : Atlas, 1993, p. 99-107.

_____. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : Malheiros, nº 64.

BORGES NETTO, André Luiz. Lei complementar tributária. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo : RT, nº 10, jan.-mar. 1995.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte : Del Rey, 1994.

BOTTALO, Eduardo. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*, São Paulo : Dialética, 1995, p. 09-18.

BRASIL. Ministério da Fazenda. 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 101.88442, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 04, 1996.

_____. _____. _____. Processo nº 10865.001021/93-62, Ac 101-91.131, DOU 1 de 12.2.98, p. 15. In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*, nº 31, 1998, p. 222.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 13.822/ES, Relator: Ministro Helio Mosimann, 1ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I de 11/11/91, p. 16137.

_____. _____. Recurso Especial nº 161.936-PR, Relator: Ministro Hélio Mosimann, 2ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I de 30.11.98, p. 145. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 41, 1999, p. 207-8.

_____. _____. Recurso Especial nº 166.366/PE, Relator P/ Acórdão Ministro Peçanha Martins, 2ª Turma, Diário da Justiça, Seção I, de 01.03.99.

_____. _____. Recurso Especial nº 34.709/SP, Relator: Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I de 4/11/96, p. 42455. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 18, p. 185, mar. 1997.

_____. _____. Recurso Especial nº 191.257/PE, Relator: Ministro Ari Pargendler, Diário da Justiça da União, Seção I de 22.02.99, p. 97. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 43, 1999, p. 190-1.

_____. _____. Recurso Especial nº 159.112/SP, Relator: Ministro José Delgado, 1ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I de 27/04/98, p. 111 e 112.

_____. _____. Recurso Especial nº 156839/SP, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJU I de 27.04.98, p. 104. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 33, jun-1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, Relator: Ministro José Carlos Moreira Alves, Diário da Justiça da União, Seção I de 16/6/95, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 01, 1995.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.417/DF, Relator: Ministro Octavio Gallotti. In: *Revista Trimestral de Jurisprudência*. Brasília : Imprensa Nacional, nº 162, v. 02, p. 502-507, nov. 1997.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 214206-9/AL, Tribunal Pleno, Relator p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 36, p. 126-133, set. 1998.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 95.400, Relator: Ministro Neri da Silveira, data do julgamento 04/09/87. Fonte: CD-GRAF PUBLICAÇÕES ELETRÔNICAS. *Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça*. 4ª ed. 1997.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 148.754-RJ, Relator: Ministro Francisco Rezek, 1ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I, de 04/03/94, p. 03290. In: *Revista Trimestral de Jurisprudência*. Brasília : Imprensa Nacional, nº 150, v. 03, p. 888-921, dez. 1994.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 178927-1/SP, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça da União, Seção I de 07.03.97, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 20, 1997.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 161358-1/SP, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, Diário da Justiça da União, Seção I de 12.09.97, p. 43733. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 27, p. 188 e ss, dez. 1997.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 182.501-4, Relator: Ministro José Carlos Moreira Alves, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 10, 1996.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 104817-SP, Relator: Ministro Cordeiro Guerra, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 28/06/85.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 111.954-3-PR, Relator: Ministro Oscar Corrêa, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 24/06/88.

_____. _____. RE nº 227098-5, Min. Rel. Maurício Corrêa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 38, São Paulo : Dialética, 1998, p. 134-6.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 146733-9/SP, Relator: Ministro José Carlos Moreira Alves, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 06/11/92, p. 20110.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 116735, Relator: Ministro Francisco Rezek, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 07/04/89.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 144971-3/DF, Relator: Ministro Carlos Mário Velloso, Diário da Justiça da União, Seção I de 27/09/96, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 15, dez. 1996.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 195333-1/CE, Relator: Ministro Marco Aurélio. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 24, p. 202, set. 1997.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 197790-6/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJU I de 21.11.97.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 228.321-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Data do julgamento: 01.10.98.

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 203308/CE, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU I de 14.03.97, p. 06910.

_____. _____. Representação nº 1417, Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, DJU I de 15.04.88, p. 8397

_____. _____. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 211388/PR, Relator: Ministro Maurício Corrêa, *Diário da Justiça da União*, Seção I de 08/05/98, p. 00012.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 96.01.28359-5/MG, 4ª Turma, Relatora Juíza Eliana Calmon. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 18, p. 153, mar. 1997.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Remessa *ex officio* nº 212596/93, Relator: Juiz Sérgio D'Andrea, *Diário da Justiça da União*, Seção II de 27/10/94.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Regimental no Mandado de Segurança nº 163.996-SP, Relatora: Juíza Lúcia Valle Figueiredo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 03, p. 98 e ss, dez. 1998.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 97.03.032643-9/SP, Relatora: Juíza Lúcia Valle Figueiredo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 24, p. 169, set. 1997.

_____. _____. Apelação Cível nº 137.346/SP, Relator: Juiz Homar Cais, *Diário da Justiça da União*, Seção II, de 23/04/96, p. 26153.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes em Matéria Cível nº 96.04.25270-4/PR, Relator: Juiz Volkmer de Castilho. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 23, p. 188-9, ago. 1997.

_____. _____. Apelação em Mandado de Segurança nº 950407467-7-RS, Relator: Juiz Gilson Dipp, *Diário da Justiça da União*, Seção II, de 30/10/96, p. 83011.

_____. _____. Apelação em Mandado de Segurança nº 96.04.27895-9-Pr, 1ª Turma. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 13, p. 165, out. 1996.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.032328-0/PR, Relatora Juíza Tânia Escobar.

_____. _____. Incidente de inconstitucionalidade na AMS nº 95.04.04511-1/RS, Relatora: Juíza Tânia Escobar, Pleno, *Diário da Justiça da União*, Seção II de 20.11.97, p. 99691. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 29, p. 207-8, fev. 1998.

_____. _____. Apelação em Mandado de Segurança nº 94.04.50357-1/PR, 1ª Turma, Rel. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, In: *Revista Dialética de Direito tributário*, nº 40, p. 118-119, jan. 1999.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Mandado de Segurança nº 52.417 - PE (Registro nº 95.05.33712-4), Rel. Juiz Geraldo Apoliano. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 29, p. 174-5, fev. 1998.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 12.471-PE, Rel. Juiz Convocado Augusto Costa Delgado. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 38, p. 202, nov. 1998.

_____. _____. Apelação em Mandado de Segurança nº 1.6139/SE (92.05.20104-9), Relator: Juiz José Maria Lucena. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 24, p. 221, set. 1997.

_____. _____. Apelação Cível nº 98463-CE, Relator: Juiz Francisco Falcão, *Diário da Justiça da União*, Seção II de 19/07/96, p. 50012.

_____. _____. Agravo de Instrumento nº 10498/PE. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 28, p. 176, jan. 1998.

BRITO, Edvaldo. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios*

constitucionais tributários. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 553-59.

_____. As taxas. In: *43rd Congress of International Fiscal Association*, Rio de Janeiro : Acadêmica, sept. 1989.

_____. Natureza jurídica da Contribuição para o PIS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 31-56.

_____. Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta; II – CPMF: questionamentos jurídicos. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 43, 1999.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. *El nacimiento de la obligación tributaria: análisis jurídico del hecho imponible*. Comision Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Economicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1968.

_____. *Lecciones de derecho financiero*. 10. ed. Madrid : Univ. Complutense, 1993.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra : Almedina, 1993.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. *O novo sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense, 1969.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Princípios gerais tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 35-64.

_____. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 01-47.

_____; SOUZA, Antônio C. Garcia de; FONSECA, Marcelo Beltrão da; Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 25-67.

CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*. Trad. Aroldo P. Gonçalves, Porto Alegre : Sergio Antônio Fabris Editor, 1984.

CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 20ª ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba : Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 7. ed. São Paulo : Malheiros, 1995.

_____. Classificação constitucional dos tributos. In: LACOMBE, Américo; ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Curso de direito tributário. Revista Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, São Paulo : Imprensa Oficial do Estado S.A., 1995.

_____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1977.

_____. ICMS: inconstitucionalidade da inclusão de seu valor em sua própria base de cálculo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 23, p. 94-110, ago. 1997.

_____. *ICMS*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1995.

_____. _____. 4. ed. São Paulo : Malheiros, 1998.

_____. Imposto sobre serviços. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 48, ano 13, p. 201-20, abr./jun. 1989.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. São Paulo, 1981. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, inédita, 1981.

_____. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 12, 1996.

_____. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo, 1996. Tese (Professor Titular em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

_____. *Curso de lógica jurídica*. Faculdade de Direito de Curitiba. Curitiba, inédito, 1993.

_____. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 11, 1ª Quinzena jun. 1996.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: LACOMBE, Américo Lourenço Masset; ATALIBA, Geraldo. *Curso de Direito Tributário, Revista Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, São Paulo : Imprensa Oficial do Estado S.A., v. 2, 1995. p. 55-72.

_____. O sujeito ativo na relação jurídica tributária. In: _____; ATALIBA, Geraldo. *VI Curso de especialização em direito tributário*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, v. I, 1978, p. 73-95.

_____. *Teoria da norma jurídica tributária*. Palestra proferida no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processual Tributário, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 17/05/97.

CASSONE, Vittorio. COFINS e as empresas imobiliárias. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo : RT, nº 04, jul.-set./1993, p. 97-100.

_____. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 285-305.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Teoria constitucional e o direito alternativo: para uma dogmática constitucional emancipatória. In: *Uma vida dedicada ao direito: homenagem a Carlos Henrique de Carvalho - o editor dos juristas*. São Paulo : RT, 1995, p. 34-53.

_____. *O direito e os direitos*. São Paulo : Acadêmica, 1988.

_____. O jurídico como espaço de luta. In: _____. *Temas de direito constitucional e de teoria do direito*. São Paulo : Acadêmica, 1993, p. 183-209.

_____. A teoria constitucional e o direito alternativo: para uma dogmática constitucional emancipatória. In: *Direito alternativo: seminário nacional sobre o uso alternativo do direito*. Rio de Janeiro : Instituto dos Advogados Brasileiros, Jun. 1993.

_____. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo : RT, 1995.

_____. *Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo : RT, 1993.

COÊLHO, Fábio Ulhôa. *Manual de direito comercial*. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 1997.

COÊLHO, Inocência Martires. A natureza jurídica das contribuições previdenciárias. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 15/16, a. 5, jan./jun. 1981.

COÊLHO, Luiz Fernando. *Teoria da ciência do direito*. São Paulo : Saraiva, 1974.

_____. *Lógica jurídica e interpretação das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1981.

_____. *Teoria crítica do direito*. Curitiba : Livros HDV, 1987.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo : RT, 1982.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993.

_____. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1: direito tributário*. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 294-340.

_____. Estudo breve sobre as contribuições sociais às luzes da Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, p. 96-105, nº 60.

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 95-104.

_____. Geraldo Ataliba: cientista do direito - reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos - substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 08, p. 111-26, 1996.

_____. COFINS nas operações com imóveis e empresas construtoras. In: *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*, São Paulo : RT, nº 13, out.-dez./1995, p. 136-139.

_____. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. As empreitadas de construção imobiliária e o art. 138 do Código Comercial. In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro*, São Paulo : RT, n. 56, out.-dez. 1994, p. 121-129.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e substituição tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, nº 02, p. 70-95, 1995.

_____. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1978.

_____. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário: princípio da estrita legalidade. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, n. 56, abr.-jun. 1991.

COSTA, Marcos da. Contribuição ao PIS-PASEP das entidades sem fins lucrativos. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, nº 7, p. 20-22, ano 2, abr./jun. 1994.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. O papel do novo juiz no processo penal. In: *Direito alternativo: seminário nacional sobre o uso alternativo do direito*. Rio de Janeiro : COAD/Instituto dos Advogados Brasileiros, jun. 1993.

_____. Por um direito da libertação ou uma libertação do direito. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, nº 16, 1990.

CUSTÓDIO, Antônio Joaquim Ferreira. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 459-82.

DANTAS, F. C. San Tiago. Igualdade perante a lei e 'due process of law'. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro : Forense, 1948, p. 358-67.

DELGADO, José Augusto. Imunidades tributárias – aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias –*

nova série, nº 04: imunidades tributárias. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário.* 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.* São Paulo : Saraiva, 1982.

DERZI, Misabel de Abreu. O PIS, as medidas provisórias e o princípio da não-surpresa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes.* São Paulo : Dialética, 1996, p. 197-218.

_____. Contribuições. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 48, ano 13, abr./jun. 1989.

_____. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais.* São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 109-148.

_____. Contribuição para o Finsocial. In: *Revista de Direito Tributário.* São Paulo : RT, nº 55, p. 194-222, jan./mar. 1991.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito.* São Paulo : Saraiva, 1988.

DOMINGO, Fernando Vicente-Arche. Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho Español. In: *Filosofía y Derecho: estudios en honor del Profesor José Corts Grau.* Valencia : Universidad de Valencia, Secretariado de Publicaciones, T. II, 1977.

DÓRIA, Antônio Sampaio. Contribuição - lucros: a incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 50, p. 14-25, a. 13, out./dez. 1989.

_____. *Direito constitucional tributário e 'due process of law'.* 2ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

DUARTE JR, João-Francisco. *O que é realidade.* São Paulo : Brasiliense, 1984.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte.* São Paulo : Copola editora, 1995.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado, 3. ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1977.

ESCOBAR, Carlos Henrique. *As ciências e a filosofia*. Rio de Janeiro : Imago Editora Ltda., 1975.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo : Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993.

_____. *O fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. revista e atualizada por Flávio B. Novelli, Rio de Janeiro : Forense, 1994.

_____. Empréstimo compulsório e tributo restituível: sujeição ao regime jurídico tributário. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 06, p. 22-47, out./dez. 1968.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo : Resenha Tributária, v. I, 1986.

FARIA, José Eduardo. A noção de paradigma na ciência do direito: notas para uma crítica ao idealismo jurídico. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *A crise do direito numa sociedade em mudança*. Brasília : Editora UnB, 1988.

FARROCO JR., Antônio Carlos S.; COUTINHO, Fábio de Souza; MARTINS, José Roberto Baldoini. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 439-62.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico*. São Paulo : Editora Resenha Tributária Ltda., 1992.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições. VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 60.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

FERREIRA, Waldemar Martins. *Compêndio de sociedades mercantis*. 3ª ed. São Paulo : Livraria Editora Freitas Bastos, v. III, 1949.

FICHANT, Michel. A epistemologia na França. In: CHÂTELET, François (Dir.). *História da filosofia, idéias e doutrinas: o século XX*. Rio de Janeiro : Zahar Editores, 1974.

FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista da Faculdade de Direito*, Curitiba : Imprensa Universitária da UFPR, nº 28, p. 227-48, 1994/5.

FOUROUGE, Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco, São Paulo : Lael, 1973.

FRONTINI, Paulo Salvador. Venda de imóvel é civil – não comporta faturamento. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 66, São Paulo : Malheiros, p. 49 e ss.

GARCIA, Fátima Fernandes de Souza; OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 585-613.

_____. Contribuições para a seguridade social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 385-413.

GONÇALEZ, Antônio Manoel. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 209-228.

_____. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 219-267.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo : Malheiros, 1993.

_____. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo : Malheiros, 1997.

GORDILLO, Agustin. *Princípios gerais de direito público*. Trad. Marco Aurélio Greco, São Paulo : RT, 1977.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

_____. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo : RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo : RT, 1979.

_____. *Norma jurídica tributária*. São Paulo : Saraiva, 1974.

_____. PIS e COFINS na atividade imobiliária - contribuições e critérios constitucionais. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 19/97, 1ª Quinzena out. 1997, p. 473-9.

_____. *Medidas provisórias*. São Paulo : RT, 1991.

_____. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. Contribuições especiais no sistema tributário: "Fundo PIS-PASEP". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Cadernos de pesquisas tributárias: Contribuições especiais - Fundo PIS/PASEP*. São Paulo, Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 2ª Tiragem, v. 2, 1991, p. 337-61.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 283-97.

_____. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 269-283.

HARADA, Kiyoshi. A progressividade do IPTU. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo : RT, nº 02, jan.-mar. 1993.

HENARES NETO, Halley. PIS - Perfil constitucional e normas de regência: aplicação do princípio da anterioridade e necessidade de lei complementar em decorrência de sua natureza jurídica tributária específica. In: ROCHA, Valdir de

Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 57-98.

HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. Trad. Dr. António Correia, 6. ed. Coimbra : Armênio Armado, 1973.

HESSE, Konrad. La interpretación constitucional. In: *Escritos de derecho constitucional*. Trad. Pedro C. Villalon, 2. ed. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 23ª ed. São Paulo : Atlas, 1998.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*, Campinas : Copola Editora, 1996.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 311-338.

JAPIASSU, Hilton. *Introdução ao pensamento epistemológico*. 5. ed. São Paulo : Livraria Francisco Alves Editora S.A., 1988.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. Djalma de Campos, São Paulo : RT, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo : Saraiva, 1993.

_____. *Instituições de direito tributário*. São Paulo : Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988.

_____. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço: natureza jurídica e implicações concernentes à decadência e à prescrição. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 33, p. 23-33, 1998.

_____. Empréstimo compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade. In: *I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET: Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, São Paulo : Max Limonad, 1998, p. 69-104.

JARDIM, Torquato. PASEP, PIS e concessionária de serviço público. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo : Malheiros, nº 10, p. 103-114, 1995.

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992.

_____. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 03, p. 64-85, 1995.

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 141-70.

_____. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 63.

_____. Parecer. *Apud* FERRAZ, Roberto Catalano Botelho; Carlos Eduardo Manfredini Hapner. O prazo de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados. In: *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, nº 17, p. 25-78, 1991.

_____. *Sujeição passiva tributária*. Belém : Cejup, 1986.

_____. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo : RT, 1985.

_____. *Concessões de serviços públicos*. São Paulo : Dialética, 1997.

_____. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. In: *Revista da Faculdade de Direito*, Curitiba : Imprensa Universitária da UFPR, nº 30, 1998, p. 215-233.

KRAKOWIAK, Leo. Inconstitucionalidade da alteração da base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS pela Lei nº 9.718/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado, 4. ed. Coimbra : Armênio Armado, 1979.

_____. *Teoria geral das normas*. Trad. de José F. Duarte, Porto Alegre : Sergio Antônio Fabris Editor, 1986.

KOOGAN, Abrahão; HOUAISS, Antônio. *KOOGAN/HOUAISS - Enciclopédia e dicionário ilustrado*. Rio de Janeiro : Edições Delta, 1994.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributário: parte general*. 3. ed. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1978.

LACOMBE, Américo Masset. *Contribuições profissionais*. São Paulo : RT, 1987.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Malheiros, 1996.

_____. *Obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo : Obra Jurídica, 1996.

LAPATZA, José J. Ferreiro. *Curso de derecho financiero espa ol*. 14. ed. Madrid : Marcial Pons, 1992.

LEITE, Geilson S.. *Do imposto territorial rural*. São Paulo : Max Limonad, 1996.

LEITE JÚNIOR, Orlando da Silva. O princípio da legalidade tributária e as medidas provisórias. In: *Revista da Associa o de Pós-Graduandos da PUC/SP*, São Paulo : APG PUC/SP, n  02, 1992.

LIMA, P rsio Oliveira. Bitributa o na doutrina do direito tributário. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, n  25, jul-set. 1973, p. 129-146.

LYRA FILHO, Roberto. *Por que estudar direito, hoje ?* Brasília : Edi oes Nair Ltda, 1984.

_____. *O Que   Direito ?* São Paulo : Nova Cultura-Editora Brasiliense, 1985.

MACHADO, Brandão. São tributos as contribui es sociais ? In: *Direito tributário atual*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, vls. 7/8, p. 1813-72, 1987/1988.

MACHADO, Hugo de Brito. Contribui es sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribui es sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 87-108.

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 77-93.

_____. A imunidade tributária do art. 155,  3  da Constitui o Federal e os conceitos de opera o e de faturamento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n  36, São Paulo : Dialética, 1998, p. 60-1.

- _____. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.
- _____. COFINS e operações com imóveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo : Dialética, 1995, p. 35-9.
- _____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo : Dialética, 1997.
- _____. Posição hierárquica da lei complementar. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 14, 1996.
- _____. Lei complementar tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 453-466.
- _____. Cofins: ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.
- MACHADO, Roberto. *Ciência e saber: a trajetória da arqueologia de Foucault*. Rio de Janeiro : Edições Graal Ltda., 1982.
- MARAFON, Plínio J.. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 257-82.
- _____. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.
- _____. PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 10, São Paulo : Dialética, 1996.
- MARANHÃO, Délio. Sujeitos dos contrato de trabalho. In: SÜSSEKIND, Arnald; MARANHÃO, Délio; VIANNA, Segadas; TEIXEIRA, Lima. *Instituições de direito do trabalho*. 15. ed. São Paulo : Editora Ltr, v. I, 1995.
- MARQUES, Márcio Severo. Empréstimos compulsórios na Constituição Federal. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 65, p. 182-99.
- MARQUES NETO, Agostinho Ramalho. *Introdução ao estudo do direito: conceito, objeto, método*. Rio de Janeiro : Forense, 1990.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições previdenciárias: questões atuais*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 235-69.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade do §3º do artigo 155 da Constituição Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 15, p. 40-6, dez. 1996.

_____. Contribuições sociais. In: _____ (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 01-24.

_____. Lei complementar tributária. In: _____ (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 49-109.

_____. O perfil da "receita" e do "faturamento" na Emenda Constitucional nº 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

_____; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Manual de contribuições especiais*. São Paulo : RT, 1987.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Contribuições Sindicais: direito comparado e internacional*. São Paulo : Atlas, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A semestralidade do PIS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 34, p. 07-18, jul./98.

MÉLEGA, Luiz. Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 335-99.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

_____. Taxa de serviço. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 9/10, a. 3, jul./dez. 1979.

_____. Criação de secretarias municipais: inconstitucionalidade do art. 43 da Lei Orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo, RT, nº 15.

_____. Natureza e regime jurídico das autarquias. São Paulo : RT, 1968.

_____. Perfil constitucional das medidas provisórias. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 95, jul.-set., 1990.

MELLO, Gustavo Miguez de. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 483-514.

_____. Princípios constitucionais tributários: algumas questões importantes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 105-40.

_____. COFINS na compra e venda de imóveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo : Dialética, 1995, p. 19-34.

_____. Lei complementar ou lei suplementar? Problemas importantes. A Contribuição ao Finsocial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 327-395.

MELLO, Waldir Silveira. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 467-516.

MELO, Ari Kardec de. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do I.C.M.* São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 03, p. 09-21, 1978.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 229-56.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo : Dialética, 1996.

_____. PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias: base de cálculo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 163-78.

_____. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.

_____. PIS/Pasep, Cofins e Emenda Constitucional nº 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

_____. *Curso de direito tributário*, São Paulo : Dialética, 1997.

_____. PIS – base de cálculo e semestralidade. In: Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª Quinzena de julho, de 1998, nº 14/98, p. 340.

_____. *O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo : RT, 1991.

_____. Local da incidência tributária. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : Malheiros, nº 67, p. 323 e ss.

_____. Contribuições sociais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*, São Paulo : Dialética, 1995, p. 41-58.

MENEZES, Paulo Lucena de e MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 615-37.

MENDES, Gilmar Ferreira. Apresentação do livro de HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

_____. *Jurisdição constitucional*. São Paulo : Saraiva, 1996.

MESTIERI, João. *Teoria elementar do direito criminal: parte geral*. Rio de Janeiro : Edição do Autor, 1990.

MORA, José Ferrater. *Diccionario de filosofia*. Madrid, Alianza Editorial, v. IV, 1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, v. I, 1993.

_____. O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do I.C.M.* São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 03, p. 23-108, 1978.

- MOREIRA, Cristina Lino. Tributabilidade do serviço público. São Paulo : RT, 1985.
- MORSCHBACHER, José. A dupla tributação dos combustíveis pela COFINS e pelo PIS: o Equívoco da Receita Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 20, maio 1997, p. 54-6.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. PIS - Emenda Constitucional nº 10/96: regime aplicável às instituições financeiras. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 221-48.
- MIALLE, Michel. Reflexão crítica sobre o conhecimento jurídico: possibilidades e limites. In: PLASTINO, Carlos Alberto (Org.). *Crítica do direito e do estado*. São Paulo : ed. Graal.
- MÜLLER, Friedrich. Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas. Trad. Luis V. Mancebo, Madrid : Centro de Estudios Constitucionales. Separata de: *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 27, set./dic. 1989.
- _____. *Direito, linguagem, violência: elementos de um teoria constitucional, I*. Trad. Peter Naumann, Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.
- NASCIMENTO, Antônio Theodoro do. *Contribuições especiais*. Rio de Janeiro : Forense, 1986.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.
- NEVES, Luís Fernando de Souza. *Cofins: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91*. São Paulo : Max Limonad, 1997.
- NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo : Saraiva, 1988
- NINO, Carlos Santiago. *Notas de introducción al derecho 1: la definicion de "derecho" y de "norma juridica"*. Buenos Aires : Editorial Astrea, 1978.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 197-215.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo : Saraiva, 1993.

_____ e NOGUEIRA, Paulo R. Cabral. *Direito tributário aplicado e comparado*. Rio de Janeiro : Forense, v. II, 1977.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo : RT, 1997.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Venda de imóveis e COFINS. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 21, 1ª Quinzena de novembro de 1993, p. 429-427.

_____. COFINS nas operações com imóveis e empresas construtoras. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 24, 2ª Quinzena de dezembro de 1995, p. 450-444.

_____. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 307-325.

_____; BIANCO, João Francisco; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi; KARAM, Silvana Mancini. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 399-438.

_____; _____; _____; ROBERTO NUNES PEREIRA. Imunidades tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo : RT, nº 17, p. 40-45, out.-dez. 1996.

PACHECO, Ângela M. da Motta. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

PELICANO, Helcias. Considerações sobre alguns aspectos do programa de integração social. In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro*, São Paulo : RT, nº 15/16, p. 69-88, ano XIII, 1974.

PENTEADO, João Goulart. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 517-554.

PIRAÍNO, Adriana; ESTRELLA, Ângela Teresa Gobbi; FRACALANZA, Natascha Machado. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

PIZOLIO JR., Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, nº 14, jan.-mar. 1996.

PONTES, Helenilson Cunha. Imunidades tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. *História da filosofia: do humanismo a Kant*. São Paulo : Paulinas, vv. II e III, 1990.

REALE, Miguel. *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

RÉGNIER, João Roberto S.. *A norma de isenção tributária*. São Paulo : Resenha Tributária, 1975.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 05/95, 1ª Quinzena mar 1995.

_____. Empresas sem empregados e contribuições de seguridade social. In: _____ (Coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo : Dialética, 1995, p. 73-85.

_____. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo : Dialética, 1995.

_____. Contribuições de seguridade social sobre faturamento: incidência e não-incidência. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 23, 1ª Quinzena dez. 1993.

_____. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 299-310.

_____. Inconstitucionalidade da contribuição ao PIS calculada com base na folha de pagamento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 03, p. 86-89, dez. 1995.

_____. Contribuição PIS e "contribuição ao PIS". In: _____ (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 261-71.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 71-86.

_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: princípios constitucionais tributários*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 18, 1993, p. 189-232.

_____. Imunidade tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

ROLIM, João Dácio. A natureza jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e alterações da sua base de cálculo e destinação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS: problemas jurídicos relevantes*. São Paulo : Dialética, 1996, p. 127-50.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1995.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre : Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo : Max Limonad, 1996.

SANTOS, Cláudio. As contribuições sociais na Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 69-86.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. COFINS: empresas imobiliárias e afins. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo : IOB, nº 22/95, 2ª Quinzena nov. 1995.

_____. COFINS nas operações sobre imóveis. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 01, out. 1995, p. 62-70.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Incidem as Contribuições Sociais sobre o faturamento das empresas de energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (CF art. 155, §3º) ? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 2º v., São Paulo : Dialética, 1998.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lei complementar e as contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: lei complementar tributária*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 15, 1992, p. 189-95.

SHAW, José Luis. La clasificacion de los hechos generadores tributarios en funcion de sua aspecto temporal. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 31, jan.-mar. 1985, p. 102-110.

SICHES, Luís Recásens. *Tratado general de filosofica del derecho*. 10ª ed., Mexico : Editorial Porrúa S.A., 1991.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro : Forense, v. II, 1975.

Genilson Augusto Couto. Contribuições – inconstitucionalidades e alguns efeitos de recentes alterações na legislação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo : Malheiros, 1995.

SOUZA PINTO, A. de. *Diccionario da legislação comercial brasileira*. Lisboa : Editores Tavares Cardoso & Irmão, 1892.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Imunidade tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

SOUZA, Hamilton Dias de. Finsocial In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro*, São Paulo : RT, nº 47, p. 71-85, ano XXI, jul./set. 1982.

_____. Tributos federais. In: *A Constituição brasileira - 1988: interpretações*. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1988. p. 311-21.

_____. Contribuições para a seguridade social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias: contribuições sociais*. São Paulo : Editora Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 415-58.

_____. O fato gerador do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do I.C.M.* São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 03, p. 233-56, 1978.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma, São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1981.

_____. Natureza tributária da Contribuição para o FGTS. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo : RT, nº 17, p. 305-321, jul./set. 1971.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo : RT, 1985.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Da inaplicabilidade da imunidade prevista no art. 155, §3º da Constituição Federal à Contribuição ao PIS e à Cofins. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 2º v., São Paulo : Dialética, 1998.

TEIXEIRA, João Régis Fassbender. *Programa de Integração Social*. São Paulo : Sugestões Literárias S/A, 1971.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 11. ed. Mexico D.F. : Editorial Porrúa, S.A., 1989.

THEOPHILO, Frederico de Moura. *A Contribuição para o PIS*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1996.

TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.] *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo : Dialética, p. 57-92, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1995.

_____. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias – nova série, nº 04: imunidades tributárias*. São Paulo : RT/Centro de Extensão Universitária, 1998.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Cofins e a Contribuição sobre o Lucro das empresas sem empregadores. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, nº 18, p. 21-6, 1997.

_____. O conceito de faturamento e a Cofins exigida das sociedades seguradoras. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo : Dialética, 1999.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco A. Greco, São Paulo : RT, 1976.

VALCARCEL, Ernesto Lejeune. Funciones de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo : RT, nº 36, abr.-jun. 1986, p. 35-48.

VAMPRE, Spencer. *Tratado elementar de direito commercial*. Rio de Janeiro : F. Briguiet & Cia, v. III, s/d.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

VIEIRA, Eugênio Doin. *Os tributos na Constituição Federal de 1988*. São Paulo, 1992 Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

_____. Contribuições. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo : Malheiros, nº 60, p. 35-8.

VIEIRA, José Roberto. *O sistema e a administração tributários brasileiros*. Trabalho apresentado no XIII Curso de Instituciones e Técnicas Tributárias, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid : Espanha, 1993, inédito.

_____. Medidas provisórias em matéria tributária e segurança jurídica. In: *XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Peru : Instituto Peruano de Derecho Tributario, T. I, 1993.

_____. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba : Juruá, 1993.

_____. _____. 2. ed. Curitiba, Juruá, no prelo.

_____. *Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social*, Curitiba : Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Delegacia da Receita Federal, 1997, parecer inédito.

VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo : Bushatsky, 1976.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo : RT, 1977.

_____. *O problema do objeto da teoria geral do estado*. Recife : Imprensa Oficial de Recife, 1953.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa : Almedina, v. I, 1974.

_____. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro : Editora Lumen Juris Ltda., 1991.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : RT, 1978.

WALD, Arnoldo, SCARTEZZINI, Ana Maria. O regime jurídico da compensação financeira pela exploração de recursos minerais. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo : RT, ano 7, nº 26, jan.-mar./99.

WARAT, Luis Alberto. *El derecho y su lenguaje: elementos para una teoria de la comunicacion juridica*. Buenos Aires : Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1976.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Versão espanhola de Enrique T. Galván, 7. reimpr., Madrid : Alianza Universidad, 1985.