

# APORTES ACERCA DAS RELAÇÕES ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O ORÇAMENTO PÚBLICO (DIREITO FINANCEIRO)

*Gabriel Ivo*<sup>1</sup>

**Sumário:** 1. Introdução – 2. O direito e seu objeto de estudo – 3. Ainda o objeto de estudo – 4. O estudo do direito tributário ao lado do financeiro – 5. O caráter instrumental do direito tributário e financeiro – 6. Conclusão – Referências.

“Grande é a poesia, a bondade e as danças.../Mas o melhor do mundo são as crianças,/Flores, música, o luar, e o sol, que peca/Só quando, em vez de criar, seca.

O mais que isto/É Jesus Cristo,/Que não sabia nada de finanças/Nem consta que tivesse biblioteca...”

(**Fernando Pessoa**, *Liberdade*, in *Cancioneiro*)

## 1. INTRODUÇÃO

As relações entre o Direito Tributário e o Orçamento Público – tema central do Direito Financeiro – têm importância fundamental na estrutura de um Estado. O desenvolvimento social, promovido por meio das formas distributivas, tem

---

1. Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor Associado da Universidade Federal de Alagoas.

amparo, é evidente, na política financeira do Estado, no fenômeno financeiro.<sup>2</sup> Ou seja, nas relações tecidas entre o Direito Tributário e o Orçamento Público. De onde vêm e para onde vão os recursos públicos?<sup>3</sup> A receita pública em um estado fiscalista, como é o brasileiro, vem basicamente dos tributos,<sup>4</sup> espécie de receita derivada,<sup>5</sup> e vai para a sociedade, por meio do orçamento público.<sup>6</sup> Daí a importância redistributiva que tem o orçamento num contexto de sistema fiscal regressivo,<sup>7</sup> que

---

2. “Poucos campos melhor do que este são um verdadeiro termômetro das relações concretas entre o poder e a sociedade que o integra, bem como das tarefas e funções que esta leva o poder a desempenhar, e de modo como os grupos, estratos ou classes sociais se situam perante o poder, beneficiando dos seus gastos ou suportando o respectivo custo.” ANTONIO L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume I, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2004, p. 5.

3. “Afirma-se que a carga tributária é muito alta no Brasil. Mas, embora possa ser verdadeira, essa não é a questão fundamental. O mais importante é saber quem paga os impostos, taxas e contribuições que financiam os gastos do governo. O Estado brasileiro é basicamente financiado pelos trabalhadores assalariados, em particular por aqueles de menor poder aquisitivo. O sistema financeiro, apesar dos seus elevadíssimos lucros, paga aproximadamente um quinto dos impostos que pagam os trabalhadores brasileiros.” JOÃO SICSÚ, “Apresentação”, in *Arrecadação: de onde vem? e gastos públicos: para onde vão?* Organizador João Sicsú, editorial Boitempo, São Paulo, 2007, p. 14.

4. “Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.” JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, editora Almedina, Coimbra, 2004, p. 185.

5. “A receita derivada provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o *tributo*. Divide-se ele em imposto, taxa e contribuição de melhoria, podendo, ainda, o Estado cobrar as denominadas contribuições para fiscais, hoje denominadas sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (v. o art. 149 da CF). Incluem-se como receita derivada a cobrança das sanções e também o perdimento decorrente de contrabando, apreensão de armas de criminosos etc.” REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, *Curso de Direito Financeiro*, 8ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2019, p. 224.

6. “O Estado Orçamentário, que procura através do orçamento fixar a receita tributária e a patrimonial, redistribuir rendas, entregar prestações de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia, baseia-se no planejamento.” RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 20ª edição, revisado e atualizado por Silvia Faber Torres, editora Processo, Rio de Janeiro, 2018, p. 168.

7. “Um princípio consagrado por estudiosos e escrito na nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva – requisito essencial para o critério de justiça fiscal – que,

deve merecer, com empenho, a preocupação das reformas tributárias que se pretende empreender. Não esquecendo esse papel essencial exercido pelos caminhos aqui indicados, o presente texto tem finalidade mais modesta. Pretende tecer alguns comentários sobre pontos vivenciados no campo jurídico entre esses dois ramos do Direito, sempre atento ao fato de que separamos, metodologicamente, o Direito em matérias – campos – para melhor estudá-lo. Mas nunca podemos perder de vista a sua unicidade, que tem objetivo evidente: regular a conduta humana, em face de valores historicamente determinados.<sup>8</sup> Para tanto, alguns comentários sobre o objeto de estudo serão abordados no início e mesmo adiante, no desenvolver do trabalho. Aliás, o tempo todo, considerações sobre o objeto de estudo estarão presentes, para tentar não perder o fio da meada.

Assim, o assunto a ser tratado no presente estudo pressupõe uma atitude que reputamos imprescindível, a saber, a demarcação do objeto de estudo da Ciência do Direito em sentido estrito, atrelado a um sistema de referência. Por isso as primeiras linhas a serem tecidas têm a finalidade de percorrer

---

associado aos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferir rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais. Nesse caso, os tributos diretos que incidem sobre renda e o patrimônio são os que melhor atendem (em tese) a esse requisito. Já os tributos indiretos que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade contributiva de quem os adquire, acabam agravando mais a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo.” EVILÁSIO SALVADOR, *A Distribuição da carga tributária: quem paga a conta?*, in *Arrecadação: de onde vem? e gastos públicos: para onde vão?* Organizador João Sicsú, editorial Boitempo, São Paulo, 2007, p. 80.

8. “(...) Estes, enquanto sistemas de normas, têm por função controlar e dirigir as relações interpessoais, com a característica específica da coercibilidade.” MARCELO NEVES, *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, editora Saraiva, São Paulo, 1988, p. 16. “Agrada-me pensar o direito como uma instituição social que tem por finalidade atender as necessidades sociais – as reivindicações, exigências e expectativas decorrentes da existência da sociedade civilizada -, realizando o máximo possível com o mínimo de sacrifício na medida em que tais necessidades ou reivindicações possam ser atendidas mediante a organização da conduta humana em uma sociedade politicamente organizada.” WAYNE MORRISSON, *Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo*, tradução Jefferson Luiz Camargo, editora Martins Fontes, São Paulo, 2006, p. 19.

esse caminho que é insistentemente lembrado e enfatizado pelo Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, quando diz que “(...) a não-identificação do elo que prende o enunciado científico ao sistema de que faz parte aparecerá como sério transtorno no desenvolvimento do discurso, truncando o fluxo do pensamento e retirando, com isso, a potencialidade que a linguagem há de ter para cumprir sua proposta cognoscente”.<sup>9</sup> Segundo GOFFREDO TELLES JÚNIOR, “A idéia de sistema de referência toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento. O sistema de referência é condição do conhecimento”. E adiante complementa: “Notemos, porém, que somente a realidade é absoluta, necessária. Ela é o que é. O conhecimento dela é que é relativo e contingente, porque depende do sistema de referência do sujeito que conhece (...). Somente a realidade é absoluta. A verdade é sempre relativa. A verdade é o conhecimento da realidade, segundo um dado sistema de referência. O erro é o falseamento da realidade, segundo um dado sistema de referência”.<sup>10</sup>

Sendo assim, não poderíamos tratar do tema, que tenta articular e demonstrar as relações existentes entre o Direito Tributário e o Orçamento Público (Direito Financeiro), porquanto aquele não faz sentido ausente este, sem, previamente, demarcar o objeto de estudo, com o propósito de afastar as porções que necessariamente existem, nos dois ramos do Direito indicados, de economia, de política e de finanças públicas. Tudo isso movido pelo desejo de manter a coerência que todo discurso pretende, haja vista que as contradições e incoerências dificultam a comunicação e impedem a transmissão do conhecimento,<sup>11</sup> discurso tomado no plano no plano teórico

9. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 6ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, p. 1.

10. *O Direito Quântico*, 6ª edição, Editora Max Limonad, São Paulo, 1985, pp. 289, 290 e 291.

11. Conforme ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, “A delimitação do objeto é pressuposto do controle da incidência das proposições descritivas, que

– metalinguagem –, já que no plano do objeto é inescapável a contradição e a incoerência. O presente estudo tem um simples propósito. Talvez, o que já seria muito, alimentar a necessidade de estudar o Direito Tributário sem perder de vista o Direito Financeiro, tratando-os como pontos que se unem com um único objetivo: propiciar a efetivação dos direitos. Um é condição para a existência do outro.<sup>12</sup> Não há tributo sem uma finalidade – tecida politicamente e juridicizada pelo direito positivo – a ser alcançada.<sup>13</sup> Sem as receitas geradas por meio da tributação, não há que se falar de orçamento público.

Segundo BASILE CHRISTOPOULOS, “o orçamento público é uma peça de planejamento e controle da atividade financeira estatal. Normas orçamentárias são normas jurídicas que regulam a atividade financeira do Estado, desde o momento da arrecadação, transferência, gestão e dispêndio dos recursos públicos.”<sup>14</sup> Os tributos, arrecadação principal em Estado fiscalista, encontram sua finalidade no orçamento. Mesmo tendo presentes os limites existentes para a compreensão da obrigação tributária, que não pode ser confundida com a obrigação decorrente das regras de Direito Financeiro, acreditamos que a atividade financeira do Estado ficaria mais bem compreendida

---

não poderão extrapolar as lindes traçadas, com o que se comprometeria a homogeneidade do espaço empiricamente observado. São questões epistemológicas, mas que integram o modo de ser da linguagem científica, imprimindo-lhe fisionomia própria”. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 7ª edição revista, editora Noeses, São Paulo, 2018, p. 59.

12. “Portanto el interes tutelado por las normas tributarias entra de lleno en el ámbito material de los intereses tutelados por el Derecho Financiero: la obtención de los medios económicos por los entes públicos.” EUGENIO SIMON ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 237.

13. “Tributação é a ação estatal de exigir tributos. A justificação da tributação está na necessidade de recursos que tem o estado. Ele existe e precisa subsistir; vale dizer: é necessário que continue existindo e exercendo suas atividades, tendo em mira preencher suas finalidades.” GERALDO ATALIBA, *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1969, p. 91.

14. *Orçamento Público e Controle de Constitucionalidade: argumentação consequencialista nas decisões do STF*, editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016, p. 117.

e explicada<sup>15</sup> com o desvelamento e a construção dos laços existentes entre as receitas tributárias e as despesas públicas dispostas no orçamento,<sup>16</sup> ou seja, a visão unitária, dentro do mesmo contexto, dos meios postos nas mãos do Estado para a satisfação das necessidades públicas.<sup>17</sup>

Conforme lição sempre atual de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “A atividade financeira, nela incluída como parte integrante a atividade tributária, é atividade orientada no sentido de obter os meios necessários para suprir as necessidades públicas.”<sup>18</sup> Pois os direitos têm custos, segundo STEPHEN HOLMES y CASS R. SUNSTEIN: “A la verdad evidente de que los derechos depeden de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos sin fondos y apoyo públicos (...). Tanto el derecho al bienestar como a la propiedad privada tienen costos públicos. El derecho a la libertad de contratar supone costos, no menos que la atención médica, el derecho a la libertad de expresión o a una vivienda decente. Todos los derechos reciben algo del tesoro público”.<sup>19</sup>

---

15. “‘Explicar’ deriva do latim *explicare*, termo revestido de múltipla significação: despregar, desdobrar, justificar, interpretar, expor, comentar, explanar. E, também, esclarecer o que não estava claro, isto é, o oculto, aclará-lo, elucidá-lo. ‘Plicar’ origina-se do latim *plicare*, do qual resultou também ‘pregar’, no sentido de fazer pregar ou plicas. Plica é a dobra. Por isso *ex-plicare* significa des-pregar, retirar as plicaturas (pregas, dobras).” JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*, Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994, pp. 125/126.

16. Segundo ALIOMAR BALEEIRO, “a despesa é parte do orçamento, ou seja, aquele em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais”. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª edição, atualizada por Dejalma de Campos, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2002, p. 73.

17. “Se denomina actividad financiera pública a la actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos a los efectos de hacer efectivos los procedimientos (democráticos) y los derechos (fundamentales) constitucionalmente establecidos.” HORACIO GUILLERMO CORTI, *Derecho Financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 98.

18. *Introdução ao Direito Financeiro*, editora Max Limonad, São Paulo, 1998, p. 27.

19. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. Stella Mastrangelo, Siglo Veintiuno editores, Buenos Aires, 2011, p. 33.

Por isso não faz sentido o estudo dos direitos, especialmente os fundamentais, mas não apenas eles, descolados dos recursos necessários para a sua satisfação.<sup>20</sup> O ambiente adequado para o estudo dos direitos, sejam eles pertencentes a quaisquer gerações, é o do Direito Financeiro.<sup>21</sup> O estudo simultâneo dos dois setores do Direito só poderia propiciar o avanço da Ciência do Direito, até porque os tributaristas, que urdiram a sofisticada e fina teoria do Direito Tributário,<sup>22</sup> têm muito a contribuir para o estudo do Direito Financeiro. Como também o Direito Financeiro tem muito a ensinar ao Direito Tributário, para evitar a tributação sem causa, e perceber que muitos problemas que afetam as finanças públicas no Brasil não estão, necessariamente, na tributação, senão na aplicação dos seus ingressos por meio do Direito Financeiro.<sup>23</sup>

20. “Assim, é possível extrair do conjunto de normas de um sistema jurídico tributário dois funtores deontológicos básicos, que se confundem, resumidos nas seguintes proposições gerais: (a) é *obrigatório* o pagamento de tributos (pelo contribuinte que praticou seu fato gerador) e (b) é *proibido* abster-se de pagar tributos ou utilizar-se de expedientes com intuito de não recolher tributos.” RAPHAEL SILVA RODRIGUES, “Cidadania Fiscal: o pagamento de tributos e a justiça fiscal”, in *Justiça Fiscal*, coordenadores Misabel Abreu Machado Derzi e João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, Del Rey editora, Belo Horizonte, 2016, p. 544.

21. “Logo, o custo dos direitos fundamentais deve ser financiado por toda sociedade, através de um sistema tributário que suporte estas despesas. O que acima foi relatado assume especial relevo quando se trata dos direitos sociais, pois estes implicam fortes dispêndios e ações por parte do Estado, e, por isso, seu estudo deve necessariamente ser casado com o do Direito Financeiro, cujo primordial objeto é a análise sobre como o Estado arrecada, gasta e se endivida.” FERNANDO FACURY SCAFF, in *Os Tribunais e o Direito à Saúde*, em coautoria com Antônio José Avelãs Nunes, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2011, p. 82.

22. Segundo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, “o estudo do Direito Tributário foi muito aprimorado durante os últimos anos. Dos ‘ramos’ do estudo do direito positivo foi o que mais se desenvolveu em termos teóricos, apresentando alta precisão conceptual e sofisticado controle argumentativo do seu discurso dogmático”. *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*, in *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*, coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Editora Saraiva, São Paulo, 2007, pp. 608/609.

23. “Frente al deber de contribuir de los ciudadanos, está el derecho a esa contribución, que en principio corresponderá, como es obvio, a aquel o aquellos sujetos que deban realizar gastos a los que pueda calificar de públicos.” EUGENIO SIMON ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Cole-

Como expediente para demonstrar a proximidade dos dois ramos do Direito, a definição<sup>24</sup> prescritiva de tributo não se encontra apenas no art. 3<sup>o</sup><sup>25</sup> do Código Tributário Nacional – Lei n<sup>o</sup> 5.172, de 25 de outubro de 1966 –, mas, igualmente, tributo é definido conotativamente no art. 9<sup>o</sup><sup>26</sup> da Lei Federal n<sup>o</sup> 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ambas cumprem delegação, própria dos sistemas normativos dinâmicos, prevista na Constituição Federal. A primeira decorre do art. 146; a segunda, do art. 163, ambos da Constituição Federal. Embora leis ordinárias, foram recepcionadas, quanto ao seu conteúdo, como leis complementares. Melhor dizendo: continuam leis ordinárias (enunciação enunciada), no entanto, o seu conteúdo (enunciado enunciado) só poderá ser alterado, por meio de lei complementar,<sup>27</sup> naquilo que for concernente às normas gerais, porquanto não se pode confundir a norma jurídica com o instrumento

---

gio de España, Bolonia, 1985, p. 237.

24. “las definiciones del legislador obligan a todos los que usan y aplican las normas jurídicas a usar esas definiciones, es decir, a entender las correspondientes expresiones en el sentido que el legislador les atribuye y usarlas con este sentido. En consecuencia, se trata de una clase especial de normas que solo difieren de otras normas en que la conducta prescripta es conducta verbal o lingüística, pero conducta en fin. Si por ‘norma’ se entiende una expresión que ordena, prohíbe o permite una conducta, entonces las definiciones legales son normas.” CARLOS E. ALCHOURRÓN y EUGENIO BULYGIN, *Análisis Logico y Derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, p. 440.

25. “Art. 3<sup>o</sup> 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.”

26. “Art. 9<sup>o</sup> Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

27. GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*, Editora Noeses, São Paulo, 2006, pp. 62 e seguintes. “Assim, a lei ordinária que invadir campo temático da lei complementar é inconstitucional”. GABRIEL IVO, “A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária”, in *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*, X Congresso Nacional de Estudos Tributários, Editora Noeses, São Paulo, 2013, p. 364.

introdutor. A enunciação enunciada não é o conteúdo do instrumento normativo. Da enunciação enunciada constrói-se a norma concreta e geral (que documenta o processo legislativo do instrumento normativo, a lei, por exemplo). O conteúdo do instrumento normativo, a sua matéria, consiste no enunciado enunciado. A partir dele são construídas as normas que se pretendia criar com o instrumento normativo.<sup>28</sup> Outra distinção relevante: as normas não são os enunciados; são tecidas a partir dele, ajeitadas com uma estrutura lógica, hipotético-condicional, apta a regular a conduta.

Por tudo isso, é fundamental perceber que, ao lado da repartição de competências e como decorrência necessária dela, está a atribuição de renda – receitas públicas – a cada unidade federada. É imprescindível que sejam assegurados, juridicamente, a quem tenha as competências – obrigações constitucionais de atendimento das necessidades públicas – os recursos para desenvolvê-las, para positivá-las, para completar a relação jurídica constitucional. A designação de rendas tem correlação necessária com as competências atribuídas.<sup>29</sup> Ao prescrever as competências de cada membro da federação, a própria Constituição já lhe atribui as rendas, que compõem a estrutura normativa. As regras de competência são normas de estrutura, prescrevem como devem ser produzidas as outras normas, aspecto dinâmico do Direito. A só atribuição da competência – encargo – sem a designação dos recursos tornaria impossível a construção e, conseqüentemente, a aplicação da norma de competência, em face da impossibilidade jurídica de integração de seu conteúdo por ato de interpretação, embora a norma seja construída após a interpretação dos textos. A norma jurídica atribuidora da competência, que não é o seu enunciado

28. Ver GABRIEL IVO, *Norma Jurídica: produção e controle*, op. cit., pp. 66/67.

29. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, em livro sobre o IPI, faz importantes observações sobre a expressão contexto: “Queremos ainda *dissecar os textos legais acerca do imposto, mas não descurar de todo contexto da sua ambiência na ordem jurídico-positiva*, atentando para todo o conjunto lingüístico da normatividade, numa interpretação jurídica que se quer sempre sistemática”. *IPI – A Regra-Matriz de Incidência: texto e contexto*, editora Juruá, Curitiba, 1993, p. 65.

literal, e sim a significação que o sujeito interpretante faz em sua mente após a leitura sistematizada do tecido legal, sem a designação dos recursos restaria incompleta. Não seria uma norma, mas enunciados prescritivos (textos). O suporte fático abstratamente formulado no texto normativo estaria omitindo elemento essencial para a sua completa caracterização. O texto constitucional que apenas atribuisse a competência sem a designação normativa das rendas constituiria norma de aplicação impossível, já que não poderia ser completada por ato de interpretação ou por meio de instrumento secundário introdutor de normas jurídicas, o que seria inovação indevida do mundo jurídico, para conformar, no caso brasileiro, uma federação.

O complemento poderia ser empreendido pelo legislador ordinário, contudo estaria perpetrada uma grave situação para a caracterização do Estado Federal. Ficando a designação das rendas à normatização da lei ordinária, a distribuição de competências e, conseqüentemente, a autonomia das unidades parcelares, estaria na dependência do líbido do parlamento, que poderia revogá-la a qualquer momento ou mesmo nunca editar o texto normativo completante. A Constituição Federal do Brasil destina vários dispositivos à prescrição da atribuição das rendas, completando, assim, as normas estatuidoras de competência. O suporte fático – ou hipótese de incidência – da norma jurídica de competência constitucional só será completo com a designação de rendas – receitas públicas –, que é a sua correlação necessária num Estado organizado sob o signo federal.

## 2. O DIREITO E SEU OBJETO DE ESTUDO

Seguindo a trilha de fixação do objeto, adverte LOURIVAL VILANOVA que a “determinação do objeto de uma ciência é problema fundamental para a ciência”;<sup>30</sup> essa especificidade requer unidade e sistema. PAULO DE BARROS

---

30. “O Problema do Objeto da Teoria Geral do Estado”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 1, AXIS MVNDI IBET, São Paulo, 2003, p. 123.

CARVALHO, ciente de tal aspecto, adverte “que o discurso da ciência será tanto mais profundo quanto mais se ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação.”<sup>31</sup> A ciência visa objetos para descrever e explicar, por meio de uma linguagem rigorosa<sup>32</sup>, concernente a um sistema de referência.<sup>33</sup> É preciso deixar evidente que a descrição não significa a reprodução do objeto, porquanto seria desnecessário. Toda ciência pressupõe esse corte metodológico, pois seria impossível apreender a realidade em toda a sua totalidade,<sup>34</sup> conforme a sua disposição no mundo.<sup>35</sup> Traduz uma exigência própria do ser humano ante suas limitações imanentes.<sup>36</sup> Demarcar o objeto no campo jurídico não

31. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, editora Noeses, São Paulo, 2019, p. 6.

32. A cientificidade de um discurso está mais propriamente situada no rigor da sua linguagem, não propriamente na verdade, que é sempre cambiante conforme o modelo teórico adotado. “Las proposiciones científicas, según los modernos metodólogos, no son proposiciones incondicionalmente verdaderas, en el sentido de que reproduzcan por intuición (la idea) o a través de una operación experimental (el hecho) una verdad, ideal o de hecho, presupuesta; son más bien proposiciones rigurosas”. NORBERTO BOBBIO, *Contribución a la Teoría del Derecho*, edición a cargo de Alfonso Ruiz Miguel, Fernando Torres-Editor, Valencia, 1980, p. 182.

33. Importante mencionar aguda advertência de LOURIVAL VILANOVA, para aqueles que superficialmente identificam normativismo com legalismo: “O normativismo, como legalismo, está historicamente superado; tematicamente é assunto cansado, gasto, que descabe combater com vitoriosa audácia. Não faltam (e quantos!) os que o identificam com a teoria de Kelsen. E superiormente eliminam o kelsenismo como teoria abstrata, lógica, formalista. Com ligeireza fácil”. *Relação e Causalidade no Direito*, 5ª edição, editora NOESES, São Paulo, 2015, p. XXI.

34. “(...) o conhecimento é sempre redutor de complexidades, dada a condição infinita do real, irrepetível e uno.” PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 7.

35. “Quando percebemos algum objeto, não o percebemos como o ser, que é, tal como é. A fruta, que vemos, só a vemos por fora; o salão, que vemos, só o vemos por dentro”. PONTES DE MIRANDA, *O Problema Fundamental do Conhecimento*, editora Bookseller, Campinas, 1999, p. 86.

36. “(...) nossa experiência está indissolúvelmente atrelada à nossa estrutura. Não vemos o ‘espaço’ do mundo, vivemos nosso campo visual; não vemos as ‘cores’ do mundo, vivemos nosso espaço cromático”. HUMBERTO R. MATURANA e FRANCISCO J. VARELA, *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*, 8ª edição, tradução Humberto Mariotti e Lia Diskin, Palas Athena Editora, São Paulo, 2010, p. 28.

é uma tarefa singela, pois o dado objeto pode ser estudado por mais de uma ciência, o que desemboca num certo sincretismo metodológico que deve ser evitado, sempre. Pode ser observado e estudado por vários ângulos em que se coloque o sujeito cognoscente. Cada modo de espreitar e estudar o objeto propicia a construção<sup>37</sup> desse objeto, o que o torna diverso para cada ciência que o tem por temático.<sup>38</sup> A tarefa de construir o objeto possui um caráter gnosiológico, não ontológico. Não se confunde nem se compara com a produção de objetos pelo trabalho do homem ou mesmo com a produção do Direito pela autoridade competente, em face de normas, para editar outras normas (aspecto dinâmico do Direito). Significa um mundo novo nascido da forma de aproximação (o método) entre o sujeito cognoscente e o objeto de estudo.

O objeto não se embaraça com o método,<sup>39</sup> mas a sua conformação é por ele delimitada. À vista disso, o Direito pode ser estudado (o Direito tomado como objeto) por várias ciências, sem que nenhuma saia desmerecida na sua dignidade e valor, tudo a depender da proposta cognoscente. Convém deixar escrita a advertência de LOURIVAL VILANOVA de que “no trabalho científico do direito, é difícil manter uma teoria T, como a dogmática, eliminando-se teorias históricas,

---

37. Construção não significa criação, que supõe tirar do nada, tornar existente aquilo que não existia antes. Não. Como lembra LOURIVAL VILANOVA, “O objeto é uma construção do sujeito, mas uma construção no que isso significa de arranjo, de elaboração, de análise e sistematização”. “O Problema do Objeto da Teoria Geral do Estado”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 1, op. cit., p. 132.

38. “Mas esse objeto material uno biparte-se em diversos objetos formais. A partir do objeto material M cada feixe homogêneo de proposições constitui uma teoria T. Assim, temos teorias T', T'', T'''...constituíntes de subdomínios O', O'', O'''...”, justamente os objetos formais obtidos pelos cortes lógicos e epistemológicos de cada teoria.” LOURIVAL VILANOVA, “Níveis de Linguagem em Kelsen (Norma Jurídica/Proposição Jurídica)”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 2, AXIS MVNDI IBET, São Paulo, 2003, p. 205.

39. “El método es el procedimiento o modo de obrar o de realizar una actividad a través de la cual se pretende llegar a un resultado. Puede haber tantos métodos cuantas sean las actividades a través de las cuales el hombre se proponga alcanzar un fin.” EUGENIO SIMON ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, op. cit., p. 237.

antropológico-culturais, sociológicas, políticas, éticas: proposições factuais e proposições axiológicas. Há um comprometimento do jurista-teórico com o objeto.”<sup>40</sup> Há uma autocomposição, uma autoconsciência, que se põe em marcha por meio de um processo dialético que não encontra repouso. PAULO DE BARROS CARVALHO situa o tema da seguinte forma: “Agora, se pensarmos que o chamado ‘direito positivo’, como genuína construção cultural que é, comporta muitas posições cognoscentes, podendo ser observado por diversos ângulos diferentes, como se dá com a História do Direito, com a Sociologia do Direito, com a Dogmática Jurídica ou Ciência do Direito em sentido estrito, com a Antropologia Jurídica, com a Filosofia do Direito, apenas para salientar alguns dos saberes igualmente dotados da mesma dignidade científica, já teremos iniciado aquele processo de aproximação, esboçando os primeiros passos na trajetória do conhecimento jurídico”.<sup>41</sup> Não se trata do mesmo objeto formal que é investigado por uma diversidade de ciências. Cada ciência cerca o seu objeto. Ou seja, trata-se de uma mesma realidade, só que enfrentada por ângulos distintos.<sup>42</sup> LOURIVAL VILANOVA destaca a questão e anota: “Todo objeto, pois, resulta do ato de pôr entre parênteses, mediante critérios seletivos, alguns aspectos, ficando em evidência outros, mas, todos eles, aspectos constituintes da coisa mesma. Assim, o objeto não está-aí, já delineado, feito, como algo patente a que basta abrir os olhos. Não é evidente: é construído. Só um realismo ingênuo, ou um objetivismo que não retrocede ao sujeito cognoscente, julga que, sem mais esforço, estamos diante dos fatos, em sua indubitável presença. A compacta ou evanescente presença dos fatos é certeza para a relação pragmática do sujeito com o seu

40. LOURIVAL VILANOVA, “Níveis de Linguagem em Kelsen (Norma Jurídica/Proposição Jurídica)”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 2, op. cit., p. 205.

41. *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 16/17.

42. Conforme já mencionado, o objeto material – o dado empírico – multiplica-se em diversos objetos formais, que por sua vez se constituem em objetos particulares de investigação para distintas ciências. Do objeto material as ciências partem para os seus devidos objetos formais. É sobre essa base que se assenta o conhecimento científico.

mundo circundante, não, porém, para a relação cognoscente, na espécie de ciência”.<sup>43</sup> Que fique claro que o processo de aproximação do objeto já começa por meio desses saberes.

Conforme ainda a lição de LOURIVAL VILANOVA,<sup>44</sup> o Direito é realidade e idealidade. A idealidade toma dois níveis: a norma e o valor. A realidade é o fato. O objeto formal do nosso estudo são as normas jurídicas,<sup>45</sup> ou seja, o direito positivo,<sup>46</sup> o que não for objeto de normas jurídicas está fora do campo de especulação descritiva, dentro do contexto mostrado no parágrafo anterior. Segundo observa PAULO DE BARROS CARVALHO, o objeto de estudo da Ciência do Direito, em sentido estrito, é o direito positivo, que por sua vez “é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”.<sup>47</sup> Eis o resultado do recorte do objeto, numa abstração delimitadora. As relações mútuas entre as pessoas só se constituem objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas. Fixado o objeto formal, cabe à Ciência do Direito conhecê-lo e descrevê-lo, não importando saber como deveria ser o Direito, ou como ele deveria ser feito, porquanto tal atitude foge

---

43. “Teoria Jurídica da Revolução (Anotações à margem de Kelsen)”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Volume 1, Ed. Axis Mundi/IBET, São Paulo, 2003, p. 298.

44. “Teoria Jurídica da Revolução (Anotações à margem de Kelsen)”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Volume 1, nota de rodapé nº 2, op. cit., p. 254.

45. A expressão aqui está lançada de forma larga, como em algumas outras passagens do trabalho. Não se deve confundir o texto bruto que encontramos nos instrumentos introdutórios de normas (Constituição, leis, decretos etc.) com as normas jurídicas. A norma jurídica é construída a partir dos textos do direito positivo, haja vista o direito inevitavelmente mostrar-se por meio de uma linguagem.

46. Conforme ensina LOURIVAL VILANOVA, “O objeto possível do conhecimento jurídico deve ser o dado positivo, o direito histórico ou o direito de vigência atual. O fenômeno é do direito positivo, cujos limites não é lícito ultrapassar. Há que limitar, o sujeito, ao dado, como ele aparece e nos limites em que aparece. Toda realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico. Não existe, em conseqüência, uma hipotética realidade absoluta como *suppositum* do fenômeno. E o fenômeno jurídico sempre se dá, *temporalmente*, sujeito à variação e à heterogeneidade. Um direito absoluto, uma como *Ding in sich* jurídica, imutável e de validade supra-temporal é simples metafísica jurídica”. “Sobre o Conceito de Direito”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Volume 1, Ed. Axis Mundi/IBET, São Paulo, 2003, p. 26.

47. *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 2.

ao laço científico e se aloja na política do direito, no contexto descrito linhas acima. Na tarefa descritiva serão desveladas as relações que se estabelecem entre as várias unidades do sistema jurídico, bem como os seus conteúdos de significação. O direito positivo, portanto, não é a Ciência do Direito em sentido estrito, mas o seu objeto.<sup>48</sup>

Além das questões descritas, um aspecto marca definitivamente o Direito: apresentar-se em linguagem.<sup>49</sup> Tal circunstância propicia uma multiplicidade de sentidos, reforçadora da necessidade da delimitação do objeto e fixação do sistema de referência. Segundo anota A. CASTANHEIRA NEVES, “neste sentido é que se poderá dizer que o direito é linguagem, e terá de ser considerado em tudo e por tudo como uma linguagem. O que quer que seja e como quer que seja, o quer que ele se proponha e como quer que nos toque, o direito é-o numa linguagem e como linguagem – propõe-se sê-lo numa linguagem (nas significações lingüísticas em que se constitui e exprime) e atinge-nos através dessa linguagem”.<sup>50</sup> Mas, é importante deixar evidente, são dois corpos de linguagem. O direito positivo – o objeto – e a Ciência do Direito. Uma é a linguagem do direito positivo – linguagem-objeto –, a outra é

48. “O Direito não é uma ciência. O Direito é estudado e descrito: é, assim, tomado como objeto de uma ciência, a chamada ciência do Direito”. EROS ROBERTO GRAU, *Direito, Conceito e Normas Jurídicas*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, p. 20.

49. “Toda reflexão, inclusive a que se faz sobre os fundamentos do conhecer humano, ocorre necessariamente na linguagem, que é nossa maneira particular de ser humanos e estar no fazer humano”. HUMBERTO R. MATURANA e FRANCISCO J. VARELA, *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*, op. cit., p. 32. “Los juristas no son ‘descriptores’ de la realidad del derecho, sino ‘constructores’ de la misma. El lenguaje del derecho es el lenguaje de los juristas.” GREGORIO ROBLES, *El Derecho como Texto (cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho)*. Editorial Civitas, Madrid, 1998, p. 26. “O direito, sabemos, é um fenómeno complexo. Um modo, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as unidades normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas. E, onde houver normas jurídicas, haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestam.” PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 26.

50. *Metodologia Jurídica – Problemas Fundamentais*, Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1993, p. 90.

uma linguagem de sobrenível, uma metalinguagem. A segunda linguagem fala da primeira, emitindo enunciados descritivos. Por sua vez, a primeira linguagem prescreve como deve ser o procedimento humano, e não como ele efetivamente ocorre.<sup>51</sup> Tal circunstância não passou ao oblívio do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, que, diante do cerco que a linguagem faz ao Direito, afirma: “Dentre os muitos traços que lhe são peculiares, vimos salientando que o Direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo), o que permite a ilação forte segundo a qual não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão”.<sup>52</sup>

De acordo com a lição de LUIZ ALBERTO WARAT,<sup>53</sup> foi HANS KELSEN quem transportou primeiramente para o mundo jurídico as noções de linguagem-objeto e metalinguagem, e mesmo sem denominá-las promoveu a necessária distinção: “Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica – nacional ou internacional – dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados

---

51. “La distinción de dos tipos de lenguaje jurídico (aunque implícita en la referencia de Kelsen a la norma jurídica como distinta de la regla de derecho) la realiza por primera vez de manera expresa B. Wroblewski en términos de ‘lenguaje de la ley’ e ‘lenguaje de los juristas’. En lenguaje de la ley – dice – es aquel en el que vienen formuladas la ley e las demás fuentes del derecho, mientras que el lenguaje de los juristas comprende el empleado por jueces, abogados, juristas, etc., cuando hablan o se refieren al lenguaje del derecho. Desde un punto de vista semántico, el segundo es un metalenguaje del primero, que constituye el lenguaje objeto”. VICTORIA ITURRALDE SESMA, *Lenguaje Legal y Sistema Jurídico – cuestiones relativas a la aplicación de la ley*, Tecnos, Madrid, 1989, p. 30.

52. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, op. cit., p. 66.

53. “Kelsen foi o primeiro autor que utilizou, para o campo do jurídico, às noções de linguagem-objeto e metalinguagem, ainda que sem mencioná-las expressamente. A distinção que efetua entre normas e regras de direito corresponde às mesmas necessidades que levaram Wittgenstein a falar em ‘uso’ e ‘menção’ e Russell de ‘linguagem-objeto’ e ‘metalinguagem’”. *O Direito e sua Linguagem*, 2ª edição, Sergio Antonio Fabris editor, Porto Alegre, 1995, p. 50.

por esse ordenamento, devem intervir certas conseqüências pelo mesmo ordenamento determinadas. As normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos. Mas não são apenas comandos, pois também são permissões e atribuições de poder ou de competência. Em todo caso, não são – como, por vezes, identificando o Direito com ciência jurídica, se afirma – instruções (ensinamentos). O Direito prescreve, permite, confere poder ou competência – não ensina nada”.<sup>54</sup>

Neste ponto um dado é essencial. O estudioso do Direito em nenhum momento interfere no seu objeto, a ponto de criá-lo. Ele não cria o direito; fala acerca dele, descreve-o na forma indicada acima por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Não é, que fique claro, uma descrição ingênua, que apenas faz um decalque do objeto, o direito positivo. Já vimos isso anteriormente. Mas o que o jurista, em sentido largo, diz do Direito não é mera repetição da linguagem prescritiva, o que seria inócuo. Especifica o significado do que o Direito diz. E, ao especificar o que o Direito diz, termina dizendo o que o Direito é, em termos de conceitos, de teoria, de explicação, de descritividade, de sistematização. O que não deixa de ser um poder, pois afirma o que dizem as palavras da lei, mas não é possível dizer qualquer coisa, atribuir qualquer sentido, pois se assim fosse, as palavras<sup>55</sup> não serviriam para designar os

54. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 6ª edição, Arménio Amado editora, Coimbra, 1984, p. 111.

55. “– Quem escreve deve ter todo cuidado para a coisa não sair molhada. Também não entendi. Ele explicou: – Quero dizer que da página que foi escrita não deve pingar nenhuma palavra, a não ser as desnecessárias. É como pano lavado que se estira no varal. E prosseguiu – Naquela manhã estava de língua solta: – Deve-se escrever da mesma maneira como as lavadeiras lá de Alagoas fazem seu ofício. Sabe como elas fazem? – Não. – Elas começam com uma primeira lavada. Molham a roupa suja na beira da lagoa ou do riacho, torcem o pano, molham-no novamente, voltam a torcer. Depois colocam o anil, ensaboam, e torcem uma, duas vezes. Depois enxáguam, dão mais uma molhada, agora jogando a água com a mão. Depois batem o pano na laje ou na pedra limpa e dão mais uma torcida e mais outra, torcem até não pingar do pano uma só gota. Somente depois de feito tudo isso é que elas dependuram a roupa lavada na corda ou no varal, para secar. Pois quem se mete a

objetos, não diriam nada, e o signo perderia sua função de possibilitar a comunicação. Assim, cabe-lhe verificar quais são as normas em vigor, postas conforme procedimento previsto no ordenamento jurídico. As razões históricas, sociológicas ou antropológicas que agem na criação do Direito são temas pré-jurídicos,<sup>56</sup> que têm a sua importância conforme o contexto<sup>57</sup> já mostrado antes. A ausência de tais fatores impediria a criação e a modificação do direito. Não só do Direito, mas, como de resto, de tudo, na heterogênea existência humana. A sua investigação, entretanto, por ser assunto, em tese, alheio ao Direito, à Ciência do Direito em sentido estrito, cujo propósito científico é formular enunciados descritivo-explicativos sobre o direito positivo, requer método para a aproximação.<sup>58</sup> Por isso o caminho para o conhecimento jurídico deve ser trilhado

---

escrever devia fazer a mesma coisa. A palavra não foi feita para enfeitar, brilhar como ouro falso, a palavra foi feita para dizer.” A fala de GRACILIANO RAMOS, ao conceder uma entrevista a JOEL SILVEIRA sobre o ofício de escrever, foi extraída do seu livro, que recebeu o prêmio Machado de Assis – 1998, da Academia Brasileira de Letras, *Na Fogueira: memórias*, editora Mauad, Rio de Janeiro, 1998, p. 284.

56. “Uma fonte situada historicamente, sociologicamente, *antes* do ordenamento só é compreensível pelo jurista no pressuposto de uma regra ou norma que confira a esse fato-origem o caráter de produtor de normas (por isso Kelsen formulou, *como exigência epistemológica*, o postulado da norma fundamental). Com isso, o fato-origem insere-se no ordenamento”. LOURIVAL VILANOVA, *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, Editora Noeses, São Paulo, 2005, p. 62.

57. “El significado de una expresión – y con ello el significado de las palabras contenidas en la misma – se determina en forma más precisa cuando la expresión es considerada en la conexión en que es formulada. Esta conexión puede ser lingüística (el contexto) o no lingüística (la situación).” ALF ROSS, *Sobre el Derecho y la Justicia*, 5ª edición, traducida por Genaro R. Carrió, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Argentina, 1994, p. 112.

58. “O descaso pelo método e a irrelevância que se atribui ao modo de surpreender o objeto vêm, quase sempre, acompanhados da ânsia de oferecer farta cópia de informações, num estranho amor à prática e na tentativa vã de dissociá-la das formulações teóricas, impedindo o conhecimento. E o resultado é desastroso: notícias recolhidas desordenadamente aparecem justapostas ou sobrepostas, na expectativa de nova e até mais penosa sistematização. Os dados da experiência, jogados ao léu, pedem arranjo, reclamam organização. E o esforço despendido se perde, distando de proporcionar uma descrição mais ampla e abrangente do fenômeno central.” PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 17.

com cuidado, *cum grano salis*.<sup>59</sup> Tomando a situação, exame dos fatos que propiciam a introdução de normas no sistema jurídico, como enunciação, o seu estudo torna-se pertinente porquanto se constitui em fonte do direito.<sup>60</sup> O Construtivismo Lógico-Semântico<sup>61</sup> consiste num método importante e funcional para a compreensão e a explicação do Direito, especialmente a sua forma de produção que consiste no aspecto dinâmico. A linguagem cerca o Direito por todos os lados; ao mesmo tempo, permite o ingresso nas suas estruturas – nos planos sintático, semântico e pragmático.

As categorias denominadas enunciação, enunciado, enunciação enunciada e enunciado enunciado facilitam o estudo não somente da produção dos enunciados, como também o seu controle, permitindo a indicação do vício correspondente. Segundo A. J. GREIMAS e J. COURTÉS, a enunciação consiste numa instância linguística que se põe logicamente anterior

59. “Essa expressão atualmente é comum, referindo-se às coisas que devem ser tomadas em quantidade mínima, com extrema parcimônia; em sentido figurado, refere-se sobretudo a afirmações, frases, discursos que não devem ser acolhidos sem crítica, mas aceitos com grande cautela e ponderação.” RENZO TOSI, *Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas*, trad. de Ivone Castilho Benedetti, editora Martins Fontes, São Paulo, 1996, p. 802.

60. “Forte nesses pressupostos não hesito em proclamar que o estudo das fontes do direito está voltado, primordialmente, para o exame dos fatos enquanto enunciações que fazem nascer regras jurídicas introdutoras de normas no sistema.” PAULO DE BARROS CARVALHO, “Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos” in *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, editora NOESES, São Paulo, 2012, p. 27.

61. Conforme lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “o Constructivismo lógico-semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional”. “Constructivismo lógico-semântico”, in *Construtivismo Lógico-Semântico*, vol. II, Coordenação PAULO DE BARROS CARVALHO, Organização AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, editora Noeses, São Paulo, 2018, pp. 6/7. “O construtivismo é antes de tudo um método de trabalho, uma forma de compor o discurso preservando a integridade sintática do texto, ao mesmo tempo em que aprimora sua dimensão semântica mediante especificações de sentido que a progressão da mensagem exige. E nada disso se obtém, é claro, sem a adequada consideração dos efeitos pragmáticos do que pretende o emissor com a expedição do ato de fala.” *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 23.

ao enunciado. Anotam que ela “aparecerá como la instancia de mediación que asegura la aparición en enunciado-discurso de las virtualidades de la lengua”.<sup>62</sup> É a instância constitutiva do enunciado.<sup>63</sup> Já o enunciado, ainda segundo A. J. GREIMAS e J. COURTÉS, “por oposición a la enunciación entendida como acto de lenguaje, el enunciado es el estado resultante, independientemente de sus dimensiones sintagmáticas (frase o discurso)”.<sup>64</sup> É o estado que resulta da enunciação.<sup>65</sup> Na relação que se estabelece entre enunciação e enunciado, processo e produto, o que está sempre aparente é o produto: o enunciado (texto). O aparecimento do enunciado encobre a sua produção. Já a enunciação está sempre presente no texto, pois a interdependência é evidente.

Assim, é possível uma reconstrução de todo processo gerativo do sentido, separando as noções de enunciação, enunciação enunciada, enunciado e enunciado enunciado. A (i) *enunciação* é o ato que produz o enunciado. Constitui o enunciado. Sem enunciação não há enunciado; por isso, antecede-o, sempre. O (ii) *enunciado* é o produto, o resultante da enunciação. O enunciado, no entanto, além de comportar o enunciado propriamente dito, suporta as marcas da enunciação. É a (iii) *enunciação enunciada*. O simulacro da enunciação, que não se confunde com a própria enunciação. Esta é inacessível ao conhecimento, a não ser quando se promove o procedimento de catálise, ou seja, investiga-se a causa a partir da sua consequência. Da consequência (enunciação enunciada), investiga-se a causa (enunciação). O enunciado também

---

62. *Semiótica – Diccionario Razonado de la Teoría del Lenguaje*, Tomo I, Editorial Gredos, Madrid, 1990, p. 144.

63. JOSÉ LUIZ FIORIN, *Enunciação e construção do sentido*, Aulas de Português (organizado por André Valente), Editora Vozes, Petrópolis, 1999, p. 170. Ver também JOSÉ LUIZ FIORIN, *As Astúcias da Enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo*, editora Ática, São Paulo, 1996.

64. *Semiótica – Diccionario Razonado de la Teoría del Lenguaje*, op. cit., p. 146.

65. JOSÉ LUIZ FIORIN, *Enunciação e construção do sentido*, Aulas de Português (organizado por André Valente), op. cit., p. 170.

contém o (iv) *enunciado enunciado*, que é a sequência enunciada sem as marcas da enunciação. O enunciado enunciado é o conteúdo do texto, abstraído o seu processo. O enunciado sem a enunciação enunciada.<sup>66</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que “Preâmbulo, ementa e exposição de motivos cumprem, de certo modo, o mesmo objetivo: fixam dêiticos de conteúdo que identificam aspectos relevantes da substância discursiva. Assumem papel de *enunciação-enunciada* e permitem o ingresso do receptor da mensagem no teor do que nela foi transmitido.”<sup>67</sup> É que, segundo observa o Professor, “não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem prescritiva pressupõe necessariamente uma série de associação que poderíamos referir como idiomáticas e extraidiomáticas.”<sup>68</sup> Por meio da enunciação torna-se possível o escrutínio dos fatos<sup>69</sup> na produção do direito.<sup>70</sup>

A demarcação da investigação do jurídico se dá pelo caminho das normas – *sub specie normae*.<sup>71</sup> Com efeito, são as

66. GABRIEL IVO, “Norma Jurídica: produção e controle”, op. cit., p. XLV. GABRIEL IVO, “Aportes sobre o Controle da Validade da Produção Normativa sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico”, in *Constructivismo Lógico-Semântico*, volume III, coord. de Paulo de Barros Carvalho, org. Aurora Tomazini de Carvalho, editora Noeses, São Paulo, 2020, pp. 404/405.

67. “Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos”, in *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, op. cit., p. 20.

68. “Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos”, in *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, op. cit., p. 8.

69. “São eles tomados na qualidade de *enunciação* e não de *enunciados*, formando, neste ponto, a região das *fontes do direito posto*.” “O Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos”, in *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, op. cit., p. 25.

70. “É intuitivo crer que a geração de sentido de uma oração prescritiva qualquer já pressupõe a atinência a esses enunciados que funcionam como se fora um *texto implícito*, ou melhor, um *contexto* a ser levado em conta no ato mesmo da atividade interpretativa das formulações legais.” “Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos”, in *Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, op. cit., 14.

71. Precisa é a lição de PONTES DE MIRANDA: “O direito, na escolha dos fatos que hão de ser regrados (=sobre os quais incide a regra), deixa de lado, fora do jurídico, muitos fatos, que a alguns observadores e estudiosos parecem dignos de regulação; mas esse julgamento dos técnicos do direito, ou dos não-técnicos, por mais

normas jurídicas que estabelecem o que é do mundo jurídico e o que não é. Por conduto de conceitos o legislador formula quais fatos saem do mundo fático e ingressam no mundo jurídico. A porta de entrada é a hipótese normativa. São fundamentais as noções de fato jurídico e de relação jurídica. Sem a norma jurídica, contudo, não há nem um, nem o outro.<sup>72</sup> Logo, torna-se claro o caminho normativo como o mais seguro para qualquer análise do direito. Tudo decorre da norma jurídica. Mas não é qualquer norma. O direito que deixou de ser válido não interessa, assim como o direito que ainda não veio. O que importa para a Ciência do Direito, em sentido estrito, é o direito posto, válido.

### 3. AINDA O OBJETO DE ESTUDO

As linhas anteriores sobre a demarcação do objeto a ser estudado repisam propositadamente um ponto muito caro ao Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, que em toda a sua obra tem uma preocupação fundamental com o método para se estudar o Direito. Preconiza que “(...) a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas”.<sup>73</sup> Em outra passagem, adverte de forma peremptória; “É que o direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento so-

---

procedente que seja, só se pode passar no plano político, moral ou científico, e nenhuma influência pode ter na dogmática jurídica”. *Tratado de Direito Privado*, tomo I, 4ª edição, 2ª tiragem, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1083, p. 21.

72. Adverte LOURIVAL VILANOVA: “Um fato é jurídico na medida em que uma norma a ele vincule efeitos. De um fato complexo total, somente o que é retido em norma é fato jurídico. E solta, em desnexo, não se encontra norma válida e vigente. A norma válida e vigente pertence a um sistema de normas”. *Causalidade e Relação no Direito*, op. cit., p. 105.

73. *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 14.

cial, nos mais diferentes setores de atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos. Intolerável desconsiderá-lo como tal”.<sup>74</sup> A divisão do Direito em ramos tem apenas o objetivo de propiciar uma melhor compreensão do objeto de estudo. Reparte-se o objeto para mantê-lo íntegro do ponto de vista científico, conforme observado no início do presente trabalho. Ir às partes, mas com as portas do retorno ao objeto total sempre abertas. É o que o professor chama de “intertextualidade interna” ou “intrajurídica”, que consiste na relação que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento jurídico. Ou seja, intertextualidade mantida nos próprios subdomínios do Direito e na dogmática; isso não significa debilitar as margens do Direito, o que comprometeria a sua interioridade.

A proposta de separar o Direito em partes, para melhor estudá-lo, tem finalidade didática. Porque é imprescindível não esquecer o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, o assunto toma cores fortes: “Mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixaria de ser a cisão do incindível, a seção de insectionável”.<sup>75</sup> É necessário não esquecer que o Direito é uno, e que a autonomia de qualquer de seus ramos será sempre relativa e apoiada num método, tornando-a um tanto convencional. A lição de PAULO AYRES BARRETO<sup>76</sup> merece registro: “Não há como negar a umbilical relação do Direito Tributário com o Direito Financeiro e com o Direito Administrativo e, fundamentalmente, com o Direito Constitucional”. Com precisão, repele o excesso gerado pelo esforço de depurar o Direito Tributário da ingerência de conceitos próprios da Ciência das Finanças: “Incrustado inicialmente no Direito Financeiro, as primeiras lições de Direito Tributário são fortemente influenciadas por conceitos e preconceitos da

74. *Curso de Direito Tributário*, op. cit., pp. 14 e 15.

75. *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 13.

76. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 3ª edição revista e atualizada, Editora Noeses, São Paulo, 2020, p. 21.

Ciência das Finanças e das Ciências Econômicas. Houve um esforço de depuração. Buscou-se exclusivamente o dado jurídico. Como corolário desse esforço de depuração do Direito Tributário chega-se, por vezes, ao extremo oposto. Ignora-se a dicção normativa, claramente relevante para o Direito Tributário, porque primariamente afeita ao Direito Financeiro ou Econômico”. A observação é extremamente pertinente, pois não é possível confundir o Direito Financeiro, que tem como objeto de estudo as normas que regulam a atividade financeira do Estado,<sup>77</sup> com a Ciência das Finanças.

Sobre a depuração metodológica a ser empreendida no Direito Tributário, vale a observação de PAULO DE BARROS CARVALHO:<sup>78</sup> “Vive, a ciência do Direito Tributário, dias de grandes perplexidades. Havendo-se desvencilhado, parcialmente, da negativa influência da Ciência das Finanças, encontra-se em condições de postular sua própria afirmação como matéria jurídica.” E prossegue: “Muitos autores, todavia, como que tolhidos pelos antigos preconceitos que detiveram o progresso científico daquela disciplina e preocupados com a farta e desordenada produção legislativa, parecem entender possível o desdobramento sistemático da matéria, sem qualquer atinência àquelas noções isagógicas que inspiram e iluminam todos os ramos do saber jurídico, mais atentos que estão aos efeitos práticos e tangíveis que ladeiam a instituição do tributo”. No momento atual, em que as concepções teóricas são dotadas de certo relativismo e pragmatismo, movendo-se os autores entre as doutrinas conforme o tema tratado, nada mais adequado que as palavras aqui transcritas. Por isso, como dito linhas acima, os ramos do Direito são partes do todo, da Ciência do Direito; nada mais são que segmentos especializados conforme a matéria, mas devem ser estudados

---

77. “O Direito Financeiro, como vimos, é a ordenação jurídica das finanças do Estado. Como um conjunto de normas jurídicas, seu âmbito de incidência é coextensivo a um setor das atividades do Estado, particularmente considerado: a atividade financeira.” JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Introdução ao Direito Financeiro*, op. cit., p. 118.

78. *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, op. cit., p. 15.

à luz dos conceitos fundamentais pertencentes à Teoria Geral do Direito.<sup>79</sup>

Assim, a postura de demarcar de forma clara e inequívoca o objeto de estudo de uma ciência consiste em aparato fundamental, pois o objeto se instala dentro de um sistema de referência, porquanto dele decorre. Conforme lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “(...) a idéia de sistema de referência toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”.<sup>80</sup> Tecer cuidadosamente o objeto de estudo com base num sistema de referência segue o propósito mencionado pelo professor paulista quando de forma serena diz: “Conhece, sabe que conhece e, sobretudo, avalia e reflete acerca dos elementos que conheceu, incorporando-os ao patrimônio de seu espírito”.<sup>81</sup> Só assim o conhecimento pode ser testado e superado com o desenvolver do tempo, pois as soluções encontradas são sempre provisórias, relativas.<sup>82</sup> Ou seja, devem hospedar a sua refutabilidade, para que não se tornem imposições, fruto de certo autoritarismo científico. Conforme leciona PAOLO COMANDUCCI: “Una hipótesis que llegara a estar ‘inmunizada’ de modo que no pueda falsearse ante ningún fenómeno no podría considerarse científica”.<sup>83</sup> Uma hipótese científica que não pode ser superada contradiz o próprio sentido de ciência, que convive com a sua constante

---

79. “Conceito fundamental aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico. O mero conceito geral (*Allgemeiner Begriff*) se encontra nos subdomínios do direito, mas dele se pode prescindir. O conceito fundamental (*Grundbegriff*), este é condição da possibilidade do direito positivo e da Ciência do Direito positivo, para dizermos em léxico Kantiano.” LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e Relação no Direito*, op. cit.; pp. 194/195.

80. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*, op. cit., p. 2.

81. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, op. cit., p. 9.

82. “Um conhecimento absoluto não seria um conhecimento: seria a própria verdade, identidade do ser e do pensamento. É o que se pode chamar Deus, e que torna inconhecível”, ANDRÉ COMTE-SPONVILLE, *Dicionário Filosófico*, editora Martins Fontes, São Paulo, 2003, p. 122.

83. *Razonamiento Jurídico – elementos para un modelo*, Fontamara, México, 1999, p. 42.

refutação.<sup>84</sup> Assim a ciência avança. A determinação do objeto e do sistema de referência é fundamental para se estudar o direito em bases seguras, possibilitando uma refutação. A verdade científica, para ser verdade, acolhe a sua refutação. Uma hipótese científica imunizada de sua falseabilidade não pode ser considerada científica.

#### **4. O ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO AO LADO DO FINANCEIRO**

Seguindo a proposta de tomar o objeto de estudo do Direito como o conjunto de normas jurídicas válidas, e considerando a cisão em partes como objetivo meramente didático, é que se coloca a necessidade de se efetuar o estudo do Direito Tributário com o olhar voltado para o Direito Financeiro. RICARDO LOBO TORRES observa que “o poder financeiro compreende o poder tributário; boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre Direito Tributário e Direito Financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado do Bem-Estar Social.”<sup>85</sup> O estudo do Direito Tributário apartado do Direito Financeiro não mais é, hoje, concebível. A Teoria da Constituição Financeira compreende a Teoria da Constituição Tributária – que decorre do estudo sobre os arts. 145 a 156 –, a Teoria da Constituição Financeira Propriamente dita – com o discurso sobre o sistema objetivo dos arts. 157 a 164 – e a Teoria da Constituição Orçamentária

---

84. “(...) o caráter científico do discurso está menos em pretensas comprovações do que na convivência criativa e crítica com a dúvida. Nas ‘certezas’, o conhecimento aquietta-se, porque já não questiona adiante, enquanto na dúvida vive de questionar. (...) O que tomamos como certo está mais próximo do dogma ou credence do que da ciência”. PEDRO DEMO, *Metodologia do Conhecimento Científico*, editora Atlas, São Paulo, 2000, p. 9.

85. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema tributário e Estado Fiscal*, volume I, editora Renovar, Rio de Janeiro, 2009, pp. 4/5.

– que consiste no sistema exposto nos arts. 165 a 169.<sup>86</sup> Vê-se claramente a articulação entre as receitas públicas tributárias, a sua repartição e a forma de geri-las com a previsão do seu montante e o seu dispêndio, o que permite o seu estudo de forma sistemática. Promovendo uma “intertextualidade interna” ou “intrajurídica”, estabelece as relações entre os vários ramos do ordenamento jurídico, dentro dos subdomínios do direito e nos lindes da dogmática jurídica, o que preserva a interioridade do Direito.

É impossível, por exemplo, o conhecimento adequado de certas espécies tributárias, como são exemplos as contribuições sem a conjugação do Direito Financeiro. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a União tem constituído sua base impositiva mediante a instituição das denominadas **(i)** contribuições sociais, **(ii)** de intervenção no domínio econômico e **(iii)** interesse de categorias profissionais. Essa realidade poderia ser atribuída principalmente a dois fatores: **a)** tais contribuições não encontram clara demarcação que delimite sua materialidade na Constituição Federal, exigindo apenas vinculação a uma finalidade específica (saúde, educação, previdência social, intervenção no domínio econômico etc.) e **b)** em razão de sua criação encontrar-se vinculada a dada finalidade, não há previsão nem exigência de repartição do produto de sua arrecadação aos Estados e Municípios, como acontece com os impostos. A destinação constitucional do produto da arrecadação inerente a esses tributos impõe a

---

86. RICARDO LOBO TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema tributário e Estado Fiscal*, volume I, op. cit., p. 239. “A Teoria da Constituição Financeira estuda: a) de um lado, a constitucionalização do ordenamento financeiro e dos seus subsistemas dos direitos objetivos. A Teoria da Constituição Financeira é o próprio somatório das diversas especializações representadas pela Teoria da Constituição tributária, pela Teoria da Constituição Orçamentária, pela Teoria do Federalismo Fiscal, etc.; b) de outra parte, a irradiação dos direitos fundamentais no sentido da concretização dos direitos e deveres na via da legislação. Estuda as teorias da conformação dos direitos fundamentais e da efetivação dos direitos sociais.” RICARDO LOBO TORRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema tributário e Estado Fiscal*, volume I, op. cit., p. 63.

análise do orçamento público. Só por meio da lei orçamentária, que autoriza as despesas, é possível saber se foi observado o fundamento constitucional que obriga a destinação do produto da arrecadação; este se encontra na norma de estrutura que estabelece a competência para criá-las. O controle da efetiva destinação prevista constitucionalmente só é possível por meio do orçamento. Segundo a lição de PAULO AYRES BARRETO, “não estamos falando meramente da presença, em lei tributária, da causa ou fundamento que autoriza a instituição da contribuição. Cuida-se da efetiva aplicação do produto da arrecadação, prevista em lei orçamentária, na finalidade que deu ensejo à instituição do tributo”.<sup>87</sup> Vê-se, aqui, com clareza a articulação do Direito Tributário com o Direito Financeiro, no caso, com o orçamento público.<sup>88</sup> Da norma de estrutura mencionada linhas acima decorrem duas normas: uma, referente à criação da regra-matriz do tributo; outra, concernente à destinação do produto da arrecadação à finalidade constitucional. Aquela de Direito Tributário, esta de Direito Financeiro. Uma regula a conduta do contribuinte, a outra a conduta do administrador. A confluência entre os dois ramos do Direito é evidente.

---

87. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, op. cit., p. 194.

88. Destaca PAULO AYRES BARRETO que “ao examinar essa questão no julgamento do RE 566.007, com repercussão geral, o tribunal firmou a tese de que ‘a eventual inconstitucionalidade de desvinculação de receita de contribuições sociais não acarreta a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário.’” *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, op. cit., p. 194. Vale a pena continuar com a lição do autor, para que fique registrado o seu pensamento sobre o tema: “Segundo nos parece, esse voto apresenta grave contradição. De um lado, reconhece, com acerto, o relevo da destinação do produto arrecadado por meio das contribuições, que decorre diretamente da causa ou finalidade dessa espécie tributária, configurando requisito essencial para sua validade. Entretanto, de outro lado, o julgado afirma que o vício de destinação não implicaria a inconstitucionalidade ou ilegalidade da contribuição, motivo pelo qual não haveria falar em direito à repetição do indébito. Ora, ou bem a destinação é elemento característico das contribuições, que a Constituição erige como requisito de validade, ou configura mero requisito acidental, cuja inexistência não teria nenhum efeito na validade da cobrança”. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, op. cit., p. 195.

Outro ponto relevante a justificar o estudo conjunto das duas matérias consiste na própria compreensão do orçamento público como elemento viabilizador do Estado.<sup>89</sup> Embora o orçamento não tenha eficácia para interferir na instituição e autorização para cobrança dos tributos, haja vista a inexistência do princípio da anualidade previsto na Constituição de 1967,<sup>90</sup> a estimativa e a conseqüente dotação e destinação completam o desenho da função dos tributos.<sup>91</sup> A destinação

89. “As decisões políticas de direito financeiro legitimam-se pela concretização de escolhas coerentes com preferências democráticas, mas também por realizar o intervencionismo e dirigismo constitucionais, ao perseguirem os fins e valores constitucionais do Estado, como é o caso da redução das desigualdades regionais e sociais, do desenvolvimento equilibrado, da sociedade livre, justa e igualitária, do interesse público, do bem-estar e de tantos outros.” HELENO TAVEIRA TORRES, *Direito Constitucional Financeiro – Teoria da Constituição Financeira*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 30.

90. O art. 150, § 29, da Constituição de 1967 (Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra), restabeleceu o princípio da anualidade conforme previsão no art. 141, § 34, da Constituição de 1946 (Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem a prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra). PONTES DE MIRANDA, ao comentar o dispositivo, assim dispôs: “O princípio que está à base do art. 150, § 29, 2ª parte, da Constituição de 1967 é o *princípio da necessidade da previsão orçamentária dos tributos*, que coincide ser alusivo a cada ano, porque a anualidade (art. 64, *verbo* ‘exercício’) é objeto de regra jurídica cogente (cf. Constituição de Política do Império do Brasil, art. 172; Constituição de 1891, art. 34, 1º; Constituição de 1934, art. 50, §§ 1º e 5º; Constituição de 1967, arts. 65 e § 1º, 68 e §§ 3º e 4º). (...) Não se cobram impostos, taxas ou contribuições não orçadas para o exercício. Se dele não consta algum imposto ou taxa, então é vedado cobrar aquele, ou essa; salvo *tarifa alfandegária*, que foi votada e não consta do orçamento, e imposto que foi lançado, explicitamente *por motivo de guerra*.” *Comentário à Constituição de 1967*, Tomo V, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, pp. 577 e 584. Defendendo que princípio da anualidade tributária continua válido no direito brasileiro, ver FLÁVIO BAUER NOVELLI, *Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988*, in *Revista de Direito Administrativo*, 179-180, Renovar – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, janeiro/junho-1990, p. 19 a 50.

91. “As interfaces entre tributos e direitos fundamentais são várias. Os direitos fundamentais impõem restrições às normas tributárias, mas também podem encontrar nelas meios para sua efetivação. Isso se dá, diretamente, no emprego dos instrumentos extrafiscais e, indiretamente, no uso da arrecadação tributária como fonte de financiamento das políticas públicas”. CELSO DE BARROS CORREIA NETO, *Os Impostos e o Estado de Direito*, Almedina, São Paulo, 2017, p. 52.

dos recursos públicos, provenientes da receita pública, ocorre por meio do orçamento público, que visa a atender às obrigações públicas previstas no texto constitucional. O orçamento público possui, assim, papel relevantíssimo na vida do Estado.<sup>92</sup> O orçamento é o meio jurídico, normativo, pelo qual o Estado se torna Estado.<sup>93</sup> Um Estado sem orçamento fenece, não chega até aos administrados; seus programas sociais e demais formas de atuação ficam no plano das intenções políticas, não se tornam prescritivos. A lição de LOURIVAL VILANOVA é oportuna para esclarecer o assunto: “Sem norma – lei constitucional ou sem lei ordinária, sem decreto executivo – seja qualquer a espécie exigida, sem ela, plano nenhum de governo, programa nenhum de desenvolvimento econômico ou social passaria para o campo concreto da realização”.<sup>94</sup>

O Estado realiza as necessidades públicas por meio do orçamento. Sem um orçamento o Estado fica impedido de realizar as necessidades públicas e de desempenhar a razão de

---

92. “A função básica do orçamento consiste em ordenar e coordenar sistematicamente os meios necessários (receitas e despesas) à satisfação das necessidades públicas e à regulação econômica e social.” JOSÉ AFONSO DA SILVA, “Orçamento-Programa”, in *Tratado de Direito Financeiro*, Tomo 2, coordenadores Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder do Nascimento, editora Saraiva, São Paulo, 2013, p. 102. “O orçamento público, abaixo da Constituição, é o conteúdo normativo de maior importância para a continuidade do Estado. E essa estatura vê-se alcançada por ser uma lei que confere unidade à atividade financeira do Estado. Diante disso, o orçamento converte-se no principal instrumento da Constituição Financeira, do qual depende toda a atividade financeira do Estado, a partir da estimativa das receitas, aprovação das despesas e controle político que nela se opera. Difícil encontrar uma Constituição Política, mesmo de Estado Liberal clássico, que não traga alguma disposição sobre orçamento, pela conexão com as estruturas e organização do Estado”. HELENO TAVEIRA TORRES, *Direito Constitucional Financeiro – Teoria da Constituição Financeira*, op. cit., p. 340.

93. “No son las necesidades públicas las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlas; el concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni este es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas. El concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico.” DINO JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 41

94. “Fundamentos do Estado de Direito”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Tomo I, AXIS MVNDI IBET, São Paulo, 2003, p. 418.

sua existência. É que, ainda segundo as lições de LOURIVAL VILANOVA, “Ninguém governa com o Evangelho na mão, ou com o tratado de ciência política. Governa com normas, mediante elas. O que se contesta não é a juridicidade do poder, mas a fonte de sua legitimação, isto é, a procedência das normas que delinham as órbitas de competência, e, mais, o conteúdo de tais normas, a parcela de vida humana e a porção de vida social onde elas incidem. O Estado dessacraliza a misericórdia, institucionalizando a assistência como serviço público”.<sup>95</sup> Seria possível dizer, portanto, que sem orçamento não há Estado. Outra não é a conclusão de ALFREDO AUGUSTO BECKER: “Os Estados, ao se constituírem, são livres de adotarem, ou não, a regra constitucional de, periodicamente, aprovarem, por regra jurídica, o Orçamento Público. Quando a Constituição de um Estado não exigiu a aprovação periódica do Orçamento, o Estado está constituído por tempo indeterminado. Porém, se um Estado, ao se constituir, estabeleceu a necessidade de, após o decurso de um tempo prefixado, criar-se regra jurídica para aprovar o Orçamento, então, o Estado constituiu-se por tempo determinado: o período orçamentário. O Estado viverá o espaço de um Orçamento”.<sup>96</sup> Com o orçamento o Estado não se esgota, permanece.<sup>97</sup> Assim, não seria exagerado dizer que o Estado se constitui na própria lei orçamentária. Sendo o Estado a sua ordem jurídica, é por meio do orçamento que ele atinge as suas finalidades e promove as necessidades públicas, que é a justificação da sua existência.

Para uma compreensão da relação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, insta que se evite a cisão peremptória entre o estudo dos dois ramos do Direito.<sup>98</sup> Não se po-

95. “Fundamentos do Estado de Direito”, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, op. cit., p. 419.

96. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2007, p. 248.

97. Ver GABRIEL IVO, “O Processo de Formação da Lei Orçamentária Anual: a rejeição do projeto de lei e o princípio da inexauribilidade da lei orçamentária”, in *Revista Trimestral de Direito Público*, n° 34, Malheiros editores, São Paulo, 2001, pp. 164 a 180.

98. Segundo JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, “La evolución de los estudios tributarios há favorecido la postura aislacionista, pero el tributo tiene su entronque

dem confundir as relações jurídicas que o Direito Tributário estabelece com as relações derivadas do Direito Financeiro. São relações distintas com pessoas distintas enlaçadas em polos distintos do liame jurídico. Todavia, entre elas há um vínculo que as relaciona num outro plano, que é o da execução orçamentária. São duas relações jurídicas, decorrentes de normas distintas, mas que se tocam para permitir o cumprimento adequado da lei orçamentária.

O Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, ao marcar as distinções entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, aduz: “convém recordar que o direito tributário como ramo didaticamente autônomo do sistema jurídico, integrado pelo conjunto das proposições normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, abarcando, portanto, o nascimento, a vida e a extinção das relações jurídico-tributárias. Como se vê, é em torno do conceito de tributo que gira o direito tributário. O direito financeiro, por sua vez, preocupa-se com momentos posteriores à extinção do vínculo obrigacional tributário e com liames de outra natureza. É, por igual, ramo didaticamente autônomo do direito, composto por proposições prescritivas que disciplinam a atividade financeira do Estado. Volta-se, portanto, ao campo das receitas e despesas públicas”.<sup>99</sup> E complementa: “não obstante o ‘direito tributário’ e o ‘direito financeiro’ relacionarem-se em virtude da unidade do ordenamento jurídico brasileiro, são diversos seus campos de aplicação: o primeiro dirige-se à disciplina da atividade

---

evidente con el presupuesto en el que está inserto y con las demás instituciones financieras. Las normas que regulan el ciclo ingresos-gastos-presupuestos tienen SUS indudables elementos unificadores en el fin que persiguen, en los principios a los que obedecen, en las relaciones que disciplinan y en los medios de control y defensa del interés público de una parte y de tutela del administrado, de otra, que regulan. El tributo, como institución jurídica, es inescindible e incomprensible si lo desgajamos del ciclo total de la actividad financiera”. *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 39.

99. “Obrigação tributária: defini o, acep es, estrutura interna e limites conceptuais”, in *Revista Interesse Público*, n  49, Editora Fórum, Belo Horizonte, maio/junho de 2008, p. 225.

tributária, encontrando campo de incidência desde a instituição do tributo até o momento em que é extinto o liame jurídico-tributário; o segundo regula os demais segmentos da atividade financeira estatal, neles se incluindo as fases posteriores à extinção do crédito tributário”.<sup>100</sup>

É dessa relação, mencionada por PAULO DE BARROS CARVALHO, que surge a obrigação do cumprimento de determinadas dotações previstas no orçamento, ou pelo menos a previsão das dotações. As denominadas contribuições sociais<sup>101</sup> e o empréstimo compulsório<sup>102</sup> já possuem uma destinação específica prevista na Constituição Federal, que não pode ser negligenciada pelo orçamento. A não destinação, ou a mudança da destinação, implica a inconstitucionalidade da regra que consagra destinação diversa da prevista constitucionalmente, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal.<sup>103</sup> A previsão da destinação está contida na regra de

---

100. *Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais*, op. cit., pp. 225/226.

101. Conforme EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, “devem ser destinadas aos fins a que se propõem, seja como forma de investimento social (contribuições sociais), seja como forma de intervir no domínio econômico (CIDA), para custear serviços prestados no interesse de categorias profissionais etc.”. “Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação”, in *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*, op. cit., p. 621.

102. “(...) a norma de tributação que veicula o empréstimo compulsório tem sua validade condicionada à validade de uma segunda norma tributária, que imponha ao Estado (e ao mesmo tempo assegure ao contribuinte) o dever de destinar a receita arrecadada com o tributo ao custeio da despesa que legitimou sua cobrança”. MÁRCIO SEVERO MARQUES, *Classificação Constitucional dos Tributos*, Editora Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 191.

103. “EMENTA – PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º

estrutura que disciplina a criação válida do tributo. A mudança do destino da arrecadação, por meio de uma regra de direito financeiro, gera a invalidação da norma. A regra de direito financeiro é invalidada por não ter observado a regra de competência que regula a produção da exação que, rigorosamente, consiste numa norma que se situa no contexto da competência tributária.<sup>104</sup> Ou seja, a norma de estrutura que regula a criação das contribuições sociais (espécie de tributo) também disciplina a produção do instrumento introdutor de normas de direito financeiro, denominado orçamento. Ao ser elaborado, o orçamento não pode infringir a norma de estrutura que regula a criação de um tributo. Conforme as palavras de CELSO DE BARROS CORREIA NETO<sup>105</sup>, ao comentar um julgamento do Supremo Tribunal Federal, “As receitas arrecadadas por meio de tal Cide deveriam ser destinadas às seguintes atividades: (a) pagamento de subsídios a preços ou transportes de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

---

do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do citado parágrafo”. (*Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925-8 – Distrito Federal*, RELATORA ORIGINÁRIA: MIN. ELLEN GRACIE, RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO). A presente decisão tem um aspecto interessante, que é a distinção entre texto e norma. Quando estamos diante de decisões interpretativas, o objeto de controle são normas jurídicas. O enunciado prescritivo, base da construção das normas jurídicas, não é invalidado pela decisão do Supremo Tribunal Federal. A disposição permanece pertencendo ao sistema, porquanto é julgada conforme a Constituição. A decisão fruto do controle pode estabelecer que a disposição (enunciado prescritivo), sempre que for interpretado de determinado modo, é inconstitucional. A decisão, aqui, fixa a inconstitucionalidade de uma norma jurídica, que pode ser construída a partir da disposição.

104. “Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior está o da competência legislativa tributária. Expressão de uma das diversas formas empregadas pelo constituinte para traçar o desenho das competências legiferantes voltadas à instituição de tributos, os princípios constitucionais assumem relevância, configurando preceitos a serem observados pelo legislador infraconstitucional, no momento da criação das normas jurídicas tributárias”. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, op. cit., pp. 243/244.

105. “O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal”, in *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*, coordenação José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011, p. 117.

e (c) financiamento de programas de infraestrutura de transportes.” Assim, ainda conforme anota o autor, o ato normativo ao “permitir, genericamente, a realocação de recursos por meio de créditos suplementares, sem excepcionar as receitas decorrentes da Cide-combustíveis, a Lei 10.640/2003 teria desrespeitado as finalidades constitucionais que vinculam as receitas auferidas por meio da referida contribuição, previstas no art. 177, § 4º, II, da CF”.

No campo dos demais tributos, é possível perceber a causa ou finalidade da sua instituição, tendo-se em conta, como visto algumas linhas acima, o caráter instrumental dos tributos. Os impostos destinam-se ao custeio das despesas gerais, aquelas geradas pelos serviços prestados a título universal, sem a identificação dos beneficiários da atuação estatal. Já as taxas têm a finalidade de custear a atuação estatal, sendo os beneficiários identificados. Por sua vez, as contribuições de melhoria têm a finalidade de financiar as obras públicas.<sup>106</sup> A lei orçamentária está impedida de alterar a causa dos tributos, atribuindo-lhes destinação incompatível com sua finalidade. Mesmo quando a Constituição Federal proíbe a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa,<sup>107</sup> não está se referindo à lei orçamentária, senão a qualquer outro diploma normativo infraconstitucional que não a lei orçamentária, porquanto geraria uma balbúrdia orçamentária e retiraria do orçamento a função de dispor sobre a aplicação das receitas públicas. A lei orçamentária não só pode, como deve, vincular

106. É o que prescreve, conforme mostrado no início do texto, o art. 9º da Lei Federal nº 4.320, de 1964.

107. “Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”

e destinar as receitas dos impostos ao custeio das despesas gerais, tendo em vista ser essa a sua finalidade.<sup>108-109</sup>

Outro exemplo da confluência é o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, ao prescrever que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente do federativo. O exercício da norma de competência tributária apresenta reflexos num título que tem aplicação e implicação no campo do Direito Financeiro. Já a norma que se constrói com base no parágrafo único do mesmo artigo tem uma nota sancionadora, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. Ou seja, o não exercício da competência tributária no tocante aos impostos, espécie do gênero tributo, tem como reprovação o não recebimento pelo ente omissor das transferências voluntárias,<sup>110</sup> tipo de receita

---

108. “As receitas tributárias, de modo geral, podem ser legalmente destinadas tanto ao custeio de atividades gerais de Estado quanto ao financiamento de políticas públicas específicas. A efetiva destinação de uma dada receita tributária dependerá da identificação de qual espécie tributária a compreende. Como se apontou acima, as diversas espécies tributárias podem ser classificadas de acordo com a causa da tributação. Uma vez determinada a causa, evidencia-se a destinação específica da receita tributária segundo a respectiva determinação legal”. FLÁVIO RUBINS-TEIN, in *Orçamentos Públicos – a Lei 4.320/1964 comentada*, coordenação José Maurício Conti, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2008, p. 53.

109. “A transferência voluntária compreende a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira. Nesse caso não se incluem aqueles decorrentes de mandamento constitucional, legal, os destinados ao Sistema Único de Saúde, bem como a descentralização de recursos a Estados, Distrito Federal e Municípios para a execução de ações cuja competência seja exclusiva da União.” CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, in *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, organizadores Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento, editora Saraiva, São Paulo, 2001, p. 85.

110. “As transferências intergovernamentais são repasses financeiros entre diferentes esferas de governo, obrigatórios ou voluntários, com fundamento constitucional, legal ou contratual, com a finalidade de permitir que os entes subnacionais possam exercer suas atribuições adequadamente, seja a partir do reequilíbrio fiscal

que corporifica o chamado federalismo fiscal cooperativo brasileiro.<sup>111</sup> Assim, o parágrafo único do art. 11 do mencionado instrumento introdutor de normas estabelece regra sancionadora que consiste na vedação de transferências voluntárias para o ente federativo que não institua e arrecade os impostos de sua competência.

Tomando a norma jurídica na sua estrutura completa, vê-se que a regra contida na LC n° 101, de 2000, compõe a norma de estrutura dos impostos, já que se trata de norma primária sancionadora que configura o exercício da competência tributária não como uma faculdade, mas indubitavelmente como uma obrigação constitucional. É por isso que não se pode dizer na atualidade que uma das características da competência tributária é a facultatividade, de forma ampla e sem medidas, porquanto a competência, no campo fiscal, deve ser entendida conforme a ideia de fortalecimento e efetivação do federalismo fiscal, evitando, assim, o comprometimento da autonomia financeira dos componentes da federação.<sup>112</sup> Na situação relatada, tem-se uma norma de Direito Financeiro afetando, ou modelando, o exercício para a instituição de impostos, que é matéria tributária.

Ainda na Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 14, encontram-se normas de Direito Financeiro disciplinando o

---

entre rendas e encargos, seja para a realização de atividades específicas e determinadas.” MARCUS ABRAHAM, *Curso de Direito Financeiro*, 3ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 2015, p. 113.

111. “Assim, o fundamento do federalismo cooperativo, em termos fiscais, é a cooperação financeira, que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensações das disparidades regionais.” GILBERTO BERCOVICI, *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2004, pp. 58/59.

112. “Mas o fato é que não há uma vedação legal expressa a tal comportamento. Ao contrário, reconhece a LFR como possível a conduta ao aplicar uma única e branda sanção para o não exercício da competência tributária pelos entes federativos: a restrição ao recebimento de transferências voluntárias (aquelas decorrentes de convênios, para assistência ou auxílio financeiro entre os entes), não atingindo o recebimento dos repasses constitucionais obrigatórios.” MARCUS ABRAHAM, *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*, 2ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 2017, p. 139.

exercício da competência tributária no que concerne à renúncia de receitas, para a manutenção do equilíbrio financeiro. Prescreve o dispositivo que a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes, e atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Ademais, define o que se deve entender, prescritivamente, por renúncia de receita, que compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.<sup>113</sup> É evidente que as normas de direito financeiro, neste caso normas gerais, disciplinam o exercício de competências tipicamente tributárias. A leitura do dispositivo remete aos elementos da regra-matriz de incidência tributária, haja vista que a definição do sentido de renúncia recai sobre a alteração dos seus critérios.

---

113. “Todas as formas de renúncia de receita levam a odiosas situações, normalmente em prejuízo do erário. Objetivam, evidentemente, melhoria das condições locais. No entanto, as medidas são feitas de forma atrabiliária e sem qualquer fundamento legal. Agora, a lei corta quaisquer tentativas de benefício indevido, em detrimento de outro ente federativo ou mesmo em detrimento da União ou do Estado que, ao final, irá suportar a renúncia mediante repasses de seus recursos”. REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, *Responsabilidade Fiscal*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 41.

Estudar o Direito Tributário junto com o Direito Financeiro, reaproximando-os, não significa o retorno ao sincretismo metodológico, condenado por HANS KELSEN,<sup>114</sup> no qual incorreu a Ciência das Finanças, conforme já visto. O objeto de estudo permanece o mesmo: o conjunto de normas jurídicas válidas. Não se toma, aqui, o fenômeno financeiro desprovido da juridicidade. Não. Absolutamente. O fato financeiro puro, como fato apenas, é o objeto de estudo da Ciência das Finanças que, conforme lição de ALIOMAR BALEEIRO, “é a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”.<sup>115</sup> Como diz REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, ao tratar das Ciências das Finanças, “só pela definição já se vê que se cuida de atividade pré-normativa, ou seja, não pertence ao mundo do direito, mas ao mundo da economia, do estudo dos fenômenos sociais, econômicos, estatísticos, que podem fornecer elementos para a estrutura da *política financeira* do Estado (...). A ciência das finanças é, antes de tudo, informativa. Fornece dados ao político para que ele decida”.<sup>116</sup>

O estudo conjunto dos ramos do Direito denominados Tributário e Financeiro longe está de trilhar o caminho do sincretismo metodológico, uma vez que toma o conjunto de normas jurídicas como objeto de estudo, e não os fatos financeiros desprovidos da incidência jurídica. O estudo do Direito Tributário com o Direito Financeiro também não tem o objetivo ideológico, fora da Ciência do Direito, portanto,

---

114. “Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto”. *Teoria Pura do Direito*, op. cit., pp. 17/18.

115. *Uma Introdução às Ciências das Finanças*, atualizada por Djalma de Campos, 16ª edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, p.08.

116. *Curso de Direito Financeiro*, 8ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2019, p. 170.

de controlar uma suposta excessiva carga tributária,<sup>117</sup> bem como o objetivo político de reduzir o gasto público. O que não se pode deixar de observar são as profundas relações existentes entre os ramos do Direito, que se inserem no contexto normativo como instrumentos para a viabilização da ação do Estado, por intermédio do orçamento público.

## 5. O CARÁTER INSTRUMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Em face do aspecto normativo que o Estado necessariamente exhibe, o Direito Tributário e o Direito Financeiro constituem um conjunto de normas jurídicas com a finalidade de

---

117. Deslocar a discussão da carga tributária do campo da economia e das ciências das finanças para o terreno da Ciência do Direito, imporia a consideração acerca de quem suporta tal carga com base no modelo tributário brasileiro, altamente regressivo, onde prevalecem os chamados **tributos indiretos** em detrimento dos **tributos diretos**. Assim, a discussão sobre a carga tributária, ao nosso ver, está mal colocada. Embora a carga tributária no Brasil possa ser alta, pensamos que o ponto mais relevante não é esse, mas o de saber quem a suporta. Ou seja, quem no Brasil efetivamente paga os tributos que financiam as despesas públicas. Sobre os gastos públicos, também o importante é saber quais despesas devem ser diminuídas e quem será afetado com a diminuição e, por fim, se essa diminuição tem relação com quem paga os tributos. Os **tributos diretos** são aqueles que têm como hipóteses a renda e o patrimônio, e são os que melhor concretizam o princípio da capacidade contributiva. Já os tributos indiretos são os que incidem sobre bens e serviços e, por essa razão, acabam onerando mais pesadamente a renda das pessoas que empregam maior parcela de seus rendimentos no consumo de bens e serviços. Segundo EVILÁSIO SALVADOR, "(...) no Brasil, quem ganha até dois salários mínimos gasta 26% de sua renda no pagamento de tributos indiretos, ao passo que o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a trinta salários mínimos corresponde apenas a 7%. A POF (Pesquisa de Orçamento Familiar) 2002/2003 mostra que essa regressividade vem aumentando: as famílias com renda de até dois salários mínimos passaram a ter uma carga tributária indireta de 46% da renda familiar, enquanto aquelas com renda superior a trinta salários mínimos gastam 16% da renda em tributos indiretos", *A Distribuição da Carga Tributária: quem paga a conta?, in Arrecadação; de onde vem? E Gastos Públicos: para onde vão?*, João Sicsú organizador, op. cit., p. 83. Assim, ao pretender por meio de análise supostamente jurídica discutir a carga tributária e o gasto público, não se pode olvidar o denominado "fetiche do imposto: o empresário nutre a ilusão de que recai sobre seus ombros o ônus do tributo, mas sabe-se que esse valor integra a estrutura de custos da empresa, sendo, em geral, repassado aos preços. Os tributos indiretos são regressivos". EVILÁSIO SALVADOR, op. cit., p. 82.

propiciar a obtenção de receitas públicas, a gestão e a aplicação delas nos objetivos traçados para o atendimento das necessidades públicas por meio da atuação estatal. Não constituem objetivos em si mesmos. São instrumentos viabilizadores da existência do Estado. Por isso não seria demasiado afirmar que o Estado se constitui na própria lei orçamentária. Sem orçamento não há Estado; tampouco seria possível o atendimento das necessidades públicas, que ocorre por meio das despesas públicas. A lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER representa bem a afirmação da relação do Estado com o orçamento: “Pela criação da regra jurídica que aprova o Orçamento Público, o Estado toma, outra vez, consciência de que existe e, para sobreviver, impõe à relação constitucional um novo ritmo vital com o qual, no futuro, continuará existindo”.<sup>118</sup>

O Direito Tributário regula a instituição da principal e mais importante receita pública,<sup>119</sup> que é a receita derivada proveniente da arrecadação dos tributos, necessária à persecução das finalidades do Estado. Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Enfatiza que o “direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer”.<sup>120</sup>

118. *Teoria Geral do Direito Tributário*, op. cit., p. 248. “No direito financeiro cristalizam-se os máximos valores do trato das contas públicas e da aplicação dos princípios democráticos e republicanos na condução do Estado Constitucional. É o direito financeiro que rege e garante para as gerações de hoje e as futuras a manutenção e continuidade do Estado, bem como o cumprimento de todos os fins proclamados pela Constituição.”, HELENO TAVEIRA TORRES, *Direito Constitucional Financeiro – Teoria da Constituição Financeira*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 35.

119. “Para poder arcar com as funções anteriormente descritas, o governo precisa gerar recursos. A principal fonte de receita do setor público é a arrecadação tributária”. FABIO GIAMBIAGI e ANA CLÁUDIA ALÉM, *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*, 3ª edição, Editora Campus, 2008, p. 17.

120. *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 15.

O Direito Financeiro, do ponto de vista da ciência, estuda o que se denomina “atividade financeira do Estado”. Deve-se entender por tal atividade aquela desenvolvida pelo Estado e pelas demais entidades públicas, dirigida à obtenção, gestão e aplicação de recursos públicos, para a satisfação das necessidades públicas. Assim, o Direito Financeiro analisa, sistemática e valorativamente, o conjunto de normas jurídicas que regulam a atividade financeira do Estado, bem como cada um dos institutos jurídico-financeiros, tais como: orçamento, despesa pública, receita pública (inclusive as tributárias), crédito público etc. Segundo ANTÔNIO BRAZ TEIXEIRA, “o direito financeiro, enquanto ciência, tem por objecto o estudo sistemático das normas jurídicas que regulam a actividade financeira”.<sup>121</sup>

No contexto do Direito Financeiro, o orçamento ocupa posição nuclear, porquanto, em face do princípio da universalidade,<sup>122</sup> todas as receitas convergem para a lei de meios. Assim, a importância da lei orçamentária é vital. O orçamento é a lei que contém previsão de receitas e despesas, e programa a vida econômica e financeira do Estado, por certo período. O Estado, conforme observa JOSÉ MATIAS PEREIRA,<sup>123</sup> para sobreviver, necessita dos meios indispensáveis ao atendimento de sua organização e ao cumprimento de suas finalidades. Para sustentar-se e realizar seus objetivos, precisa de

---

121. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, AAFDL, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1990, p. 11.

122. O princípio da universalidade orçamentária, art. 165, § 5º, da Constituição Federal exige que todas as receitas e despesas devem estar previstas no orçamento. Segundo REGIS FENANDES DE OLIVEIRA, “o princípio ganha novo conteúdo com o advento da nova Constituição Federal. Não há possibilidade de qualquer exclusão. Tudo deve estar previsto no orçamento.” *Curso de Direito Financeiro*, op. cit., p. 567.

123. “E para que possa desempenhar essas atividades políticas, sociais, econômicas administrativas, entre outras, que constituem sua finalidade precípua, o Estado necessita de promover a busca de maiores materiais para que possa prestar os serviços de interesse geral que lhe são atribuídos. Essa atividade de natureza patrimonial cujo objetivo é atender às necessidades públicas denomina-se *atividade financeira do Estado*. Consiste a atividade financeira do Estado em obter, despender, gerir e criar o dinheiro indispensável às necessidades públicas.” *Finanças Públicas*, editora Atlas, São Paulo, 2009, p. 126.

receitas, sem as quais não pode existir. O mesmo autor ainda adverte: “O orçamento público, uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, transforma-se em lei, e caberá ao governo, além de prestar contas à sociedade do que fez com os recursos gastos, demonstrar que cumpriu os objetivos propostos e atingiu as metas estabelecidas. Pode-se afirmar, portanto, que o *orçamento, depois da Constituição, apresenta-se como o ato mais importante da vida de qualquer nação*”.<sup>124</sup>

Sendo o Estado a sua ordem jurídica, é por intermédio da lei orçamentária que o Estado atinge as suas finalidades.<sup>125</sup> Em uma palavra: por meio do orçamento, o Estado realiza as necessidades públicas, que é a justificação da sua existência.<sup>126</sup> O Estado de Direito põe a ideia de uma paz garantida por meio do direito. Como leciona GERALDO ATALIBA, “toda atividade do estado é regida pelo direito. O estado age na forma do direito e segundo o direito. Portanto, também a atividade financeira do estado se rege pelo direito”.<sup>127</sup> É que a lei orçamentária regula a conduta dos administradores no modal permitido; em outras situações, o modal deôntico é obrigatório.<sup>128</sup> Nenhuma despe-

---

124. *Finanças Públicas*, op. cit., p. 271.

125. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA: “A função básica do orçamento consiste em ordenar e coordenar os meios (receitas e despesas) em relação com os fins das finanças públicas. Vale dizer que tem por função ordenar e coordenar sistematicamente os meios necessários à satisfação das necessidades públicas e regulação econômica e social”. *Orçamento-Programa no Brasil*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1973, p. 40.

126. “Para agir, a Política necessita de um instrumento e o Direito Positivo é único instrumento – criado pela atividade artística do homem – que até hoje se mostrou eficaz e capaz de promover e manter o Bem Comum”. ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2007, p. 236.

127. *Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1969, p. 33.

128. Ver EDUARDO GARCIA MAYNEZ, *Logica del Juicio Juridico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1954, p. 89 e ss. “Nos creemos libres, pero estamos rodeados de reglas. A medida que nos internamos en el laberinto de la vida, las reglas se vuelven obstáculos recurrentes, porque excluyen senderos que, de otro modo, nos resultarían atractivos e exigen otros que de lo contrario nos parecerían poco seductores”. *Las Reglas en Juego*, FREDERICK SCHAUER, traducido por Claudina Oruneso y Jorge L. Rodríguez, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 57.

sa poderá ser realizada sem que haja permissão orçamentária, nem acima dos valores orçamentariamente prescritos, conforme o inciso II do art. 167 da Constituição Federal.<sup>129</sup> Comentando a Constituição anterior, assim se pronunciava PONTES DE MIRANDA: “Sem lei que as fixe, não se admitem despesas”.<sup>130</sup> A permissão decorre da proibição da inexistência do Estado. Negar a realização de despesas significa decretar a inexistência do Estado. Todavia, em outras situações, a despesa não é somente permitida, mas obrigatória.<sup>131</sup> Conforme lição de DINO JARACH: “Como plan económico del sector público, el Presupuesto constituye una ley con eficacia obligatoria para los diferentes poderes a los que se encomienda su ejecución. Su contenido normativo es diferente de la mayoría de las leyes, pero su esencia es la de un marco legal dentro del cual debe desarrollarse la acción del gobierno.”<sup>132</sup>

É evidente que os dois ramos do direito se entrelaçam de forma definitiva. O estudo do Direito Tributário com o Direito Financeiro permite trazer para o campo do Direito a causa da tributação. Os tributos exercem uma finalidade dentro da estrutura jurídica: propiciar recursos para que o Estado, como já dito reiteradamente, cumpra as suas finalidades, atendendo às necessidades públicas.<sup>133</sup> Todos os direitos têm custos e se viabilizam por meio do orçamento. É comum a afirmação de que a arrecadação dos tributos é suficiente para cobrir os

---

129. “Art. 167. São vedados: II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários.”

130. *Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969*, tomo III, 3ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 205.

131. “A despesa orçamentária, como as demais normas do sistema, é regida pelos três modais deonticos.” HARISON FERREIRA LEITE, *Autoridade da Lei Orçamentária*, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2011, p. 83.

132. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 80.

133. Segundo REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “quem define as necessidades públicas é a Constituição e as leis que a complementam. A definição é jurídica e depende do momento histórico. Não existem necessidades indefinidas, etéreas que ficam ao sabor dos literatos”. *Curso de Direito Financeiro*, op. cit., p. 152.

gastos públicos nos mais diversos setores da Administração Pública. Mas, conforme já afirmado, a receita tributária não consiste num fim em si mesmo. Assim, as obrigações do Poder Público, que exigem recursos para serem efetivadas, devem estar atreladas à possibilidade da criação de tributos. Só mediante a análise conjunta do Direito Tributário e do Direito Financeiro, por meio de orçamento, é possível equacionar a relação entre receita e despesas, entre direitos e o custo deles. A geração da despesa não pode ser analisada apartada da competência para a criação de tributos.<sup>134</sup>

## 6. CONCLUSÃO

A restauração da dignidade do orçamento, e o consequente aperfeiçoamento do seu estudo, perpassa pelos vínculos que unem o orçamento público e a obrigação tributária. Tudo dentro do sistema de referência eleito, ou seja, sem descambar para análises apenas factuais que contaminam o estudo do Direito com escolhas políticas e ideológicas, situando o Direito Financeiro como móvel de escolhas políticas, muitas vezes para depreciar o gasto público com políticas públicas sociais. Conforme lição ainda atual de ALFREDO AUGUSTO BECKER, “o crítico deve continuar a obra de purificação iniciada por KELSEN, prosseguindo no trabalho de esclarecimento dos conceitos fundamentais e de identificação e solução dos problemas (...)”.<sup>135</sup>

A análise conjunta do Direito Tributário e do Direito Financeiro deve propiciar as ferramentas necessárias para se conceber o orçamento público não como uma peça jurídica meramente autorizativa, uma peça de ficção, mas para a concepção do orçamento como impositivo, para a efetivação dos

---

134. Se do lado das receitas reflete o consentimento dos contribuintes na arrecadação, do lado das despesas permite revelar com clareza, em proveito de quais grupos sociais e regiões, ou para solução de quais problemas e necessidades funcionará a aparelhagem estatal” HARISON FERREIRA LEITE, *Autoridade da Lei Orçamentária*, op. cit., 23.

135. *Teoria Geral do Direito Tributário*, op. cit., pp. 64/65.

direitos previstos na Constituição Federal. Não é uma opção do administrador cumprir ou não a lei orçamentária que, como dissemos, não pode ter qualquer conteúdo, mas aquele que positiva financeiramente a Constituição.<sup>136</sup> Desse modo, é de relevo recuperar a causa do tributo não para justificar uma possível repetição de indébito, porquanto tal posição representaria uma total inversão da finalidade dos tributos, que é possibilitar a atuação do Estado nas áreas eleitas politicamente e juridicizadas por meio das normas jurídicas, mas para que o orçamento seja efetivamente levado a sério.<sup>137</sup>

### REFERÊNCIAS:

ABRAHAM, MARCUS. *Curso de Direito Financeiro*, 3ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*, 2ª edição, editora Forense, Rio de Janeiro, 2017.

ACOSTA, EUGENIO SIMON. *El Derecho Financiero y la Ciencia Juridica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 237.

ALCHOURRÓN, CARLOS E. e BULYGIN, EUGENIO. *Análisis Logico y Derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

---

136. “Antes da incidência da regra jurídica orçamentária, o orçamento público é a relação constitucional natural; depois da incidência, ele é a relação constitucional juridicizada, em síntese, uma relação jurídica. Esta é a genuína natureza do orçamento público: antes da incidência da regra jurídica orçamentária (antes da aprovação pela lei orçamentária) é uma relação natural (relação fática); depois da incidência, é uma relação jurídica (relação jurídica básica), que vincula todos os indivíduos a um e cada um a todos.” ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, op. cit., p. 247.

137. “O governo não irá restabelecer o respeito pelo direito se não conferir à lei alguma possibilidade de ser respeitada. Não será capaz de fazê-lo se negligenciar a única característica que distingue o direito da brutalidade organizada. Se o governo não levar os direitos a sério, é evidente que também não levará a lei a sério.” RONALD DWORKIN, *Levando os Direitos a Sério*, tradução Nelson Boeira, editora Martins Fontes, São Paulo, 2007, p. 314.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ATALIBA, GERALDO. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1969.

BALEEIRO, ALIOMAR. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª edição, atualizada por Dejalma de Campos, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2002.

BARRETO, PAULO AYRES. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 3ª edição revista e atualizada, Editora Noeses, São Paulo, 2020.

BECKER, ALFREDO AUGUSTO. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2007.

BERCOVICI, GILBERTO. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2004.

BOBBIO, NORBERTO. *Contribucion a la Teoria del Derecho*, edicion a cargo de Alfonso Ruiz Migual, Fernando Torres-Editor, Valencia, 1980.

BORGES, JOSÉ SOUTO MAIOR, *Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*, Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.

\_\_\_\_\_. *Introdução ao Direito Financeiro*, editora Max Limonad, São Paulo, 1998.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Constructivismo lógico-semântico*, in *Constructivismo Lógico-Semântico*, vol. II, Coordenação PAULO DE BARROS CARVALHO, Organização AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, editora Noeses, São Paulo, 2018.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª edição, editora Saraiva, São Paulo, 2006.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, Editora Noeses, São Paulo, 2018.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*, editora Noeses, São Paulo, 2019.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. *Preâmbulo e a Prescritividade Constitutiva dos Textos Jurídicos, in Derivação e Positivização no Direito Tributário*, volume I, editora NOESES, São Paulo, 2012.

\_\_\_\_\_. *Obrigação tributária: defini o, acep es, estrutura interna e limites conceptuais*, in *Revista Interesse Público*, n  49, Editora Forum, Belo Horizonte, maio/junho de 2008.

COMANDUCCI, PAOLO. *Razonamiento Jurídico – elementos para un modelo*, Fontamara, México, 1999.

COMTE-SPONVILLE, ANDRÉ. *Dicionário Filosófico*, editora Martins Fontes, São Paulo, 2003.

CORREIA NETO, CELSO DE BARROS. *Os Impostos e o Estado de Direito*, Almedina, São Paulo, 2017.

\_\_\_\_\_. *O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal*, in *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*, coordena o José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011.

CORTI, HORACIO GUILLERMO. *Derecho Financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997.

CHRISTOPOULOS, BASILE. *Orçamento Público e Controle de Constitucionalidade: argumenta o consequencialista nas decisões do STF*, editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016.

DEMO, PEDRO. *Metodologia do Conhecimento Científico*, editora Atlas, São Paulo, 2000.

DWORKIN, RONALD. *Levando os Direitos a Sério*, tradu o Nelson Boeira, editora Martins Fontes, São Paulo, 2007.

FIORIN, JOSÉ LUIZ. *Enuncia o e constru o do sentido*, Aulas de Português (organizado por André Valente), Editora Vozes, Petrópolis, 1999.

\_\_\_\_\_. *As Astúcias da Enuncia o – as categorias de pessoa, espaço e tempo*, editora  tica, São Paulo, 1996.

FRANCO, ANTONIO L. DE SOUSA., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume I, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2004.

GIAMBIAGI, FABIO e ALÉM, ANA CLÁUDIA *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*, 3ª edição, Editora Campus, 2008.

GRAU, EROS ROBERTO. *Direito, Conceito e Normas Jurídicas*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988.

GREIMAS, A. J. e COURTÉS J. *Semiótica – Dicionario Razonado de la Teoría del Lenguaje*, Tomo I, Editorial Gredos, Madrid, 1990.

HOLMES, STEPHEN e SUNSTEIN, CASS R. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. Stela Mastrangelo, Siglo Veintiuno editores, Buenos Aires, 2011.

IVO, GABRIEL. *Norma Jurídica: produção e controle*, Editora Noeses, São Paulo, 2006.

\_\_\_\_\_. *A Relação entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária, in Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*, X Congresso Nacional de Estudos Tributários, Editora Noeses, São Paulo, 2013.

\_\_\_\_\_. *Aportes sobre o Controle da Validade da Produção Normativa sob a Perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico, in Constructivismo Lógico-Semântico*, volume III, coord. de Paulo de Barros Carvalho, org. Aurora Tomazini de Carvalho, editora Noeses, São Paulo, 2020.

\_\_\_\_\_. *O Processo de Formação da Lei Orçamentária Anual: a rejeição do projeto de lei e o princípio da inexauribilidade da lei orçamentária*, in *Revista Trimestral de Direito Público*, nº 34, Malheiros editores, São Paulo, 2001.

JARACH, DINO. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

LAPATZA, JOSÉ JUAN FERREIRO. *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1997.

LEITE, HARISON FERREIRA. *Autoridade da Lei Orçamentária*, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2011.

KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 6ª edição, Arménio Amado editora, Coimbra, 1984.

MARQUES, MÁRCIO SEVERO. *Classificação Constitucional dos Tributos*, Editora Max Limonad, São Paulo, 2000.

MATURANA, HUMBERTO R. e VARELA, FRANCISCO J. *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*, 8ª edição, tradução Humberto Mariotti e Lia Diskin, Palas Athena Editora, São Paulo, 2010.

MIRANDA, PONTES DE. *O Problema Fundamental do Conhecimento*, editora Bookseller, Campinas, 1999.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Privado*, tomo I, 4ª edição, 2ª tiragem, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1983.

\_\_\_\_\_. *Comentário à Constituição de 1967*, Tomo V, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.

MORRISSOM, WAYNE. *Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo*, tradução Jefferson Luiz Camargo, editora Martins Fontes, São Paulo, 2006.

NABAIS, JOSÉ CASALTA. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, editora Almedina, Coimbra, 2004.

NASCIMENTO, CARLOS VALDER DO. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, organizadores Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento, editora Saraiva, São Paulo, 2001.

NEVES, A. CASTANHEIRA. *Metodologia Jurídica – Problemas Fundamentais*, Universidade de Coimbra – Coimbra Editora, 1993.

NEVES, MARCELO. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, editora Saraiva, São Paulo, 1988.

NOVELLI, FLÁVIO BAUER. *Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988*, Revista de Direito Administrativo, 179-180, Renovar – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, janeiro/junho-1990.

OLIVEIRA, REGIS FERNANDES DE. *Curso de Direito Financeiro*, 8ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2019.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade Fiscal*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001.

PEREIRA, JOSÉ MATIAS *Finanças Públicas*, editora Atlas, São Paulo, 2009.

RAMOS, GRACILIANO. *Sobre o ofício de escrever*, in *Na Fogueira: memórias*, de Joel Silveira, editora Mauad, Rio de Janeiro, 1998.

ROBLES, GREGORIO. *El Derecho como Texto (cuatro estudios de Teoría Comunicacional del Derecho)*. Editorial Civitas, Madrid, 1998.

RODRIGUES, RAPHAEL SILVA. *Cidadania Fiscal: o pagamento de tributos e a justiça fiscal*, in *Justiça Fiscal*, coordenadores Misabel Abreu Machado Derzi e João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, Del Rey editora, Belo Horizonte, 2016.

ROSS, ALF. *Sobre el Derecho y la Justicia*, 5ª edición, traducida por Genaro R. Carrió, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Argentina, 1994.

RUBINSTEIN, FLÁVIO. *Orçamentos Públicos – a Lei 4320/1964 comentada*, coordenação José Maurício Conti, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2008.

SALVADOR, EVILÁSIO. *A Distribuição da carga tributária: quem paga a conta?, in Arrecadação: de onde vem? e gastos públicos: para onde vão?*, organizador João Sicsú, editorial Boitempo, São Paulo, 2007.

SANTI, EURICO MARCOS DINIZ DE e CANADO, VANESSA RAHAL. *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*,

*in Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*, coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Editora Saraiva, São Paulo, 2007.

SCAFF, FERNANDO FACURY. *Os Tribunais e o Direito à Saúde*, em co-autoria com António José Avelãs Nunes, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2011.

SESMA, VICTORIA ITURRALDE. *Lenguaje Legal y Sistema Jurídico – cuestiones relativas a la aplicación de la ley*, Tecnos, Madrid, 1989.

SICSÚ, JOÃO, *Apresentação, in Arrecadação: de onde vem? e gastos públicos: para onde vão?*, organizador João Sicsú, editorial Boitempo, São Paulo, 2007.

SILVA, JOSÉ AFONSO DA. *Orçamento-Programa, in Tratado de Direito Financeiro*, Tomo 2, coordenadores Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder do Nascimento, editora Saraiva, São Paulo, 2013.

\_\_\_\_\_. *Orçamento-Programa no Brasil*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1973.

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, AAFDL, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1990.

TELLES JÚNIOR, GOFFREDO. *O Direito Quantico*, 6ª edição, Editora Max Limonad, São Paulo, 1985.

TORRES, HELENO TAVEIRA. *Direito Constitucional Financeiro – Teoria da Constituição Financeira*, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.

TORRES, RICARDO LOBO. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema tributário e Estado Fiscal*, volume I, editora Renovar, Rio de Janeiro, 2009.

TOSI, RENZO. *Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas*, trad. de Ivone Castilho Benedetti, editora Martins Fontes, São Paulo, 1996.

VIEIRA, JOSÉ ROBERTO. *IPI – A Regra-Matriz de Incidência: texto e contexto*, editora Juruá, Curitiba, 1993.

VILANOVA, LOURIVAL. *O Problema do Objeto da Teoria Geral do Estado*, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 1, AXIS MVNDI IBET, São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. *Relação e Causalidade no Direito*, 5ª edição, editora NOESES, São Paulo, 2000.

\_\_\_\_\_. *Níveis de Linguagem em Kelsen (Norma Jurídica/Proposição Jurídica)*, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, volume 2, editora AXIS MVNDI IBET, São Paulo, 2003, p. 205.

\_\_\_\_\_. *Teoria Jurídica da Revolução (Anotações à margem de Kelsen)*, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Volume 01, editora AXIS MUNDI/IBET, São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. *Sobre o Conceito de Direito*, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Volume 01, Ed. Axis Mundi/IBET, São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, Editora Noeses, São Paulo, 2005.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos do Estado de Direito*, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, Tomo I, editora AXIS MUNDI/IBET, São Paulo, 2003.

WARAT, LUIZ ALBERTO *O Direito e sua Linguagem*, 2ª edição, Sergio Antonio Fabris editor, Porto Alegre, 1995.