

As Contribuições para a Seguridade Social e a Teoria das Causas

Social Security Contributions and the Theory of Causes

Diogo Olm Ferreira

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.
Advogado. *E-mail*: diogo.olm@hotmail.com.

Recebido em: 28-3-2022 – Aprovado em: 8-11-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.3.2022.2090>

Resumo

O objetivo deste artigo é investigar a causa das contribuições para a seguridade social, assim entendida a justificação ou a razão econômico-jurídica das obrigações tributárias relativas a esse grupo de tributos. A análise abrange diferentes hipóteses de justificação para as contribuições para a seguridade social, como benefício, equivalência, capacidade contributiva, referibilidade e solidariedade social. Ao final, procura-se demonstrar que a justificação desse grupo específico reside no financiamento da seguridade social, o que ressalta a importância da destinação do produto da sua arrecadação e dos princípios da capacidade contributiva e da equidade como critérios de repartição do ônus tributário.

Palavras-chave: causas, justificação, contribuições, Seguridade Social.

Abstract

The purpose of this paper is to identify the basic reason for the imposition of the Brazilian contributions to social security, based on the theory of tax justification approach. The analysis covers different hypotheses of justification for contributions to social security, such as benefit, equivalence, ability to pay, referability and social solidarity. At the end, the paper aims to demonstrate that the justification for this specific group of tax lies in the financing of social security, which emphasizes the importance of the destination of the correspondent tax revenue and the principles of ability to pay and equity as criteria for sharing its tax burden.

Keywords: causes, justification, contributions (taxes), Social Security.

1. Introdução

A crescente importância das contribuições sociais no Ordenamento Jurídico Brasileiro é verificada há inúmeras décadas. Em 1988, a Constituição Federal lhes dedicou especial atenção enquanto instrumentos para concretizar a atuação

da União na área social¹. Dentre as peculiaridades da disciplina jurídica então estabelecida pelo constituinte, talvez o fato de o produto da arrecadação dessas contribuições não ser repartido com Estados e Municípios explique a sua multiplicação, em termos tanto do número de diferentes contribuições instituídas, quanto do volume de sua arrecadação. Como se poderia imaginar, essa espécie tributária passou a atrair, com ainda mais intensidade, atenção da doutrina, ao mesmo tempo que protagonizou inúmeros questionamentos perante o Poder Judiciário.

Recentemente, inclusive, o Supremo Tribunal Federal tem se pronunciado a respeito de diversos casos envolvendo um subgrupo específico das contribuições sociais: as contribuições para a seguridade social. Muitos desses casos não se ocupam de características particulares deste ou daquele tributo, mas da disciplina jurídica que deve ser conferida às contribuições para a seguridade social de modo geral.

Um exemplo emblemático corresponde ao Recurso Extraordinário n. 1.043.313, oportunidade em que o STF se manifestou sobre a constitucionalidade de dispositivo legal que conferia ao Poder Executivo a competência para reduzir e restabelecer, dentro de limites preestabelecidos, as alíquotas da contribuição ao PIS e à Cofins. Sem que seja necessário detalhar o resultado do julgado e os fundamentos da decisão tomada pelo STF, cabe notar que alguns ministros analisaram os contornos do Princípio da Legalidade Tributária a ser considerado no caso concreto sob a perspectiva de características específicas das contribuições para a seguridade social. Isto é, considerando as peculiaridades, as finalidades e os critérios informativos desses tributos, julgadores como o Ministro Dias Toffoli, por exemplo, procuram identificar como a Legalidade Tributária seria aplicada às contribuições para a seguridade social.

Neste trabalho, não temos a pretensão de analisar a consistência jurídica desse racional². Basta notar que aspectos específicos das contribuições para a seguridade social, enquanto um conjunto de tributos dotados de características comuns, têm sido relevantes para a análise de casos concretos. Sendo assim, parece-nos especialmente importante aprofundar questionamentos como: quais as características que definem as contribuições para a seguridade social? Qual a finalidade desses tributos?

Uma forma de encarar essas questões se dá a partir da investigação da causa das obrigações tributárias. Autores que adotaram essa premissa teórica, de modo geral, buscaram compreender as razões econômico-jurídicas que levam uma pessoa a ser demandada a pagar certo tributo. Essa abordagem ganha especial rele-

¹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 130-131.

² Para uma análise específica sobre essa questão, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2021.

vância como forma de avaliar a legitimidade do exercício do Poder de Tributar³. A partir de sua estrutura normativa fixada pela Constituição, é possível avaliar se a finalidade, ou, melhor dizendo, a justificação de certo tributo é compatível com os critérios utilizados pela legislação para instituí-lo.

Nessa esteira, muito foi produzido acerca da justificação de tributos como os impostos ou como as taxas. No Brasil, no entanto, consideramos que as contribuições para a seguridade social não tiveram a sua “razão de ser” suficientemente explorada sob a perspectiva da teoria das causas, talvez em virtude dos preconceitos que permeiam essa espécie tributária⁴, por vezes tratada como “metajurídica” ou como figura extravagante.

Sendo assim, esse trabalho buscará responder às seguintes questões: o que justifica sejam instituídas contribuições para a seguridade social? Qual é a finalidade dessa espécie peculiar de tributo? Ou, em outras palavras, para que servem as contribuições para a seguridade social?

No transcorrer da busca de uma resposta para essas perguntas, trataremos da relação entre a *causa* dessas contribuições e a correta destinação do produto da arrecadação das contribuições, e o papel desempenhado pelos princípios da capacidade contributiva e da equidade como critérios da repartição do ônus tributário.

2. Contribuições para a seguridade social

Antes de esclarecer nossa abordagem para a teoria das causas, é necessário delimitar nosso objeto de estudo. Afinal, o que seriam as contribuições para a seguridade social? Seria essa uma espécie tributária específica? Quais suas características particulares?

2.1. Espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro

O enfrentamento das questões indicadas acima suscita breve comentário sobre as espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, apresentaremos breve panorama sobre as diferentes abordagens doutrinárias e correntes de pensamento sobre o tema.

Autores como Alfredo Augusto Becker⁵, por exemplo, reconhecem apenas duas espécies tributárias: taxas e impostos. Aquelas seriam tributos cuja base de cálculo toma como referência um serviço ou coisa estatal, enquanto estes seriam tributos cuja base de cálculo considera um “fato lícito qualquer”, exceto aqueles

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 186-187.

⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003, p. 310.

⁵ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 406.

que envolvam serviços ou coisas estatais⁶. Esse posicionamento encontra-se em sintonia com o art. 4º do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual a natureza jurídica do tributo é definida pelo seu fato gerador, independentemente da sua denominação ou da destinação legal do produto da arrecadação⁷.

Por outro lado, autores como Paulo de Barros Carvalho⁸ apontam para a existência de três espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro: em linha com o art. 5º do Código Tributário Nacional⁹, existiriam taxas, impostos e contribuições de melhoria. Os impostos seriam tributos não vinculados, ao passo que as taxas seriam tributos diretamente vinculados e as contribuições de melhoria, por sua vez, representariam tributos indiretamente vinculados a uma atividade do Estado.

A nosso ver, nem as concepções dicotômicas, tampouco as tricotômicas, são suficientes para compreender todas as espécies tributárias em nosso ordenamento jurídico. Ora, a indicação contida no inciso II do art. 4º do Código Tributário Nacional, de que a natureza jurídica do tributo independe da “destinação legal do produto da sua arrecadação”, foi certamente superada no contexto da Constituição Federal de 1988, como explica Luciano Amaro¹⁰.

Assim, parece-nos mais consistente o entendimento de Eurico Diniz de Santi¹¹, que enxerga cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Conforme indica Paulo Ayres Barreto¹², a identificação dessas cinco espécies decorreria, propriamente, de três critérios de classificação, aplicados de forma sucessiva: (i) vinculação da hipótese de incidência, (ii) destinação do produto da arrecadação e (iii) a exigência de restituição do tributo.

A partir da combinação desses critérios, as contribuições seriam uma espécie tributária autônoma, relativa a tributos cuja hipótese de incidência é não vinculada a uma atividade estatal, cujo produto da arrecadação é legalmente destinado a uma finalidade específica e para a qual não há exigência de restituição¹³.

⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 405.

⁷ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 138-142.

⁹ “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

¹⁰ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77-78.

¹¹ Cf. SANTI, Eurico Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 132-133 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 182-183.

¹² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 74-75.

¹³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 78.

2.2. Contribuições e suas subdivisões

A admissão de que as contribuições possuiriam natureza tributária e que constituiriam uma espécie tributária não é exercício trivial. Por exemplo, autores como Rubens Gomes de Souza¹⁴ não reconheceram, de imediato, essas novas exações como tributos. Talvez por essa razão é que o art. 5º do Código Tributário Nacional¹⁵, ao tratar das espécies de tributos, referiu-se apenas aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, aparentemente negando às contribuições o *status* de uma espécie tributária própria ou, para alguns, até mesmo natureza tributária.

Mesmo com a Constituição Federal de 1988, alguns autores continuaram a questionar a natureza tributária das contribuições, considerando, por exemplo, o silêncio do seu art. 145 sobre esse tipo de exação. Como bem se sabe, esse dispositivo constitucional trata da possibilidade de União, Estados e Municípios instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria. Marco Aurélio Greco, diante disso, opta por referir-se às contribuições como uma figura *sui generis*¹⁶.

No entanto, o entendimento majoritário, verificado em autores como Hugo de Brito Machado¹⁷, Roque Carrazza¹⁸, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁹, Luciano Amaro²⁰, Luís Eduardo Schoueri²¹, Humberto Ávila²² e Paulo Ayres Barreto²³, apenas para citar alguns, reconhece que as contribuições previstas na Constituição Federal de 1988 amoldam-se ao conceito de tributo e, conseqüentemente, possuem natureza tributária.

Ainda que reconheçamos a natureza tributária e sua condição enquanto uma espécie tributária particular, é evidente a existência de subespécies de contribuições, caracterizadas a partir de regimes jurídico-tributários significativamente distintos a que se sujeitam²⁴. Como bem destacado por Marco Aurélio Gre-

¹⁴ Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. Os Impostos sobre o Valor Acrescido. *Revista de Direito Administrativo* n. 115, 1974, p. 73 *apud* MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? *Revista Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1.816.

¹⁵ “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

¹⁶ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 79-80.

¹⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: 2015, p. 422-423.

¹⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 573-574.

¹⁹ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 66-67.

²⁰ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 52-55.

²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 184-185.

²² Cf. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003, p. 308.

²³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 97.

²⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 184-185.

co²⁵, sob a denominação contribuições são incluídas figuras heterogêneas, o que representa verdadeiro empecilho ao exame dessa espécie tributária como um todo.

Analisando o art. 149 da Constituição, Roque Carrazza²⁶ identifica que a instituição das contribuições ali previstas está qualificada, não pelas características da regra-matriz de incidência tributária, mas pelas finalidades que lhe foram constitucionalmente atribuídas. A partir dessa característica, e com base na própria dicção do texto constitucional, Regina Helena Costa²⁷ identifica três “modalidades” de contribuições atribuídas à competência da União: as sociais, as interventivas e as corporativas.

A esse respeito, Zélia Pierdoná²⁸ propõe, ainda, uma subdivisão dentre as contribuições sociais: contribuições sociais gerais, de um lado, e contribuições para a seguridade social, de outro. Para fins deste trabalho, trataremos exclusivamente das contribuições para a seguridade social, isto é, aquelas previstas especificamente no art. 195 da Constituição Federal, instituídas como forma de atender a direitos sociais atinentes à saúde, à previdência e à assistência social, conforme veremos em detalhes. Nesse grupo estariam compreendidas, por exemplo, as contribuições devidas por empresas e empregadores sobre a receita, o faturamento, o lucro e a folha de salários.

Em virtude de suas peculiaridades, entendemos possível – e especialmente útil – identificar diferentes justificações conforme a subespécie de contribuição posta em análise. Nesse sentido, passaremos a dedicar esforços para delimitar os traços característicos das contribuições para a seguridade social.

2.3. Características particulares das contribuições para a seguridade social

Em linha com as considerações acima, podemos afirmar que elemento essencial das contribuições para a seguridade social é a destinação constitucional do produto da sua arrecadação ao financiamento da seguridade social. Em outros termos, as contribuições para a seguridade social são caracterizadas a partir da sua destinação a uma finalidade constitucional privilegiada: o financiamento da seguridade social.

De acordo com Sergio Pinto Martins²⁹, a seguridade social representa um sistema destinado à proteção social dos indivíduos em face de contingências que

²⁵ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 80-81.

²⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 577-578.

²⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 129-130.

²⁸ Cf. PIERDONÁ, Zélia Luiza. Contribuições sociais: gerais e de seguridade social. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 144-145.

²⁹ Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Instituições de direito público e privado*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 176.

possam impedi-los de providenciar as necessidades básicas pessoais e familiares. A proteção social, conforme se depreende do *caput* do art. 194 da Constituição Federal, compreende três dimensões: a saúde, a previdência e a assistência social.

Além dessa definição, o desenvolvimento deste trabalho demanda que destaquemos três características do sistema da seguridade social: (i) a universalidade da cobertura e atendimento; (ii) a diversidade da base de financiamento; e (iii) a equidade na forma de participação do custeio.

O inciso I do art. 194 da Constituição Federal estabelece o que é chamado por certos autores como Princípio da Universalidade da Cobertura e do Atendimento³⁰. Reconhecendo a relevância da seguridade social para reduzir desigualdades, erradicar a pobreza e promover o bem-estar social, esse Princípio indica que os benefícios e serviços da seguridade social devem ser oferecidos ao maior número possível de pessoas (aspecto relacionado à universalidade do atendimento) e assegurar o maior número de riscos sociais (aspecto relacionado à universalidade da cobertura)³¹. Considerando a pretensão de universalizar o atendimento, entendemos que o dispositivo constitucional em questão caracteriza a seguridade social como um gasto que se propõe geral, direcionado a toda a sociedade.

A universalidade da cobertura e do atendimento, no entanto, possui os seus limites. Tratando-se da saúde e da assistência social, prevalece a ideia de amplo acesso por parte daqueles que delas demandarem. No tocante à previdência, por outro lado, o art. 201 da Constituição Federal estabeleceu um regime contributivo, o que indica, para Sergio Pinto Martins³², que a participação de um indivíduo no sistema previdenciário depende de pagamento prévio de contribuições destinadas à previdência, com base nas regras estabelecidas pela legislação. No entanto, não nos parece que essa aparente restrição torne os gastos com a seguridade social menos gerais em relação à sociedade. Isso porque a previdência social, ainda assim, é organizada como um regime geral e de filiação obrigatória, voltando-se, ao menos como estabelecido pelo constituinte no art. 201, a toda a coletividade.

Passando para a segunda característica mencionada acima, destacamos a previsão contida no inciso VI do art. 194 acerca da diversidade na forma de custeio, recentemente alterado pela Emenda Constitucional n. 103/2019. Em sua redação atual, o dispositivo constitucional mantém a exigência de diversidade na base de financiamento, mas permite a utilização de rubricas específicas para cada área da seguridade social, respeitado o caráter contributivo no caso da previdência social.

³⁰ Cf. TSUTIIYA, Augusto Massayuki. *Curso de direito da seguridade social*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 513.

³¹ Cf. BRAGANÇA, Kerlly Huback. *Manual de direito previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 10.

³² Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Instituições de direito público e privado*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 178.

Cabe, aqui, ressaltar como as contribuições para a seguridade social possuem uma vinculação clara com o custeio de determinadas atividades estatais. Em razão disso, a falta de destinação do produto da arrecadação das contribuições para a seguridade social pode se tornar questão problemática³³, especialmente considerando que se tornou comum a desvinculação de receitas oriundas da arrecadação de contribuições para a seguridade social da sua finalidade precípua, naturalmente, a seguridade social.

Conforme relata Michell Przepiorcka Vieira³⁴, esse expediente teve início com a criação de fundos temporários, sendo posteriormente substituída pelo mecanismo de “desvinculação de recursos da União”³⁵. Após inúmeras alterações e prorrogações, a desvinculação é admitida, atualmente, até o exercício de 2023, conforme alteração trazida pela Emenda Constitucional n. 93/2015, podendo alcançar até 30% do produto da arrecadação de contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas. A relação entre a desvinculação e a causa das contribuições para a seguridade social será posteriormente retomada.

Por ora, devemos apenas ressaltar que a Constituição Federal de 1988, por ter estendido o sistema da seguridade social à garantia de direitos universais, como a saúde e a assistência social, procurou tanto incrementar a arrecadação como tornar mais justa a tributação destinada ao custeio da seguridade social, conforme aponta Júnia Gouveia Sampaio³⁶. Para tanto, o constituinte indicou materialidades passíveis de serem tributadas – como o lucro, o faturamento, a receita etc. – que melhor refletissem capacidade contributiva³⁷.

Intimamente ligada a essa consideração, o inciso V do § 2º do art. 194 estabelece como objetivo da seguridade social a “equidade na forma de participação do custeio”. É relevante mencionarmos a lição de Luís Eduardo Schoueri³⁸, para quem a equidade é um reflexo do Princípio da Igualdade e, em matéria tributária, possui grande relevância no tocante à justificação dos tributos, isto é, à sua causa.

Sendo assim, é oportuno detalhar qual nossa concepção sobre a teoria da causa dos tributos e, em particular, qual o significado de causa que adotaremos neste trabalho. Na sequência, procuraremos identificar qual a causa das contribuições para a seguridade social.

³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 236-237.

³⁴ Cf. VIEIRA, Michell Przepiorcka. Contribuições – desvios de finalidade e repetição de indébito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 25, n. 132. São Paulo, jan./fev. 2017, p. 70.

³⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 172.

³⁶ Cf. SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *O financiamento da seguridade social*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 147.

³⁷ Cf. SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *O financiamento da seguridade social*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 147-148.

³⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 60.

3. Teoria das causas

3.1. A polissemia do termo “causa”

Na linguagem jurídica, são atribuídos diversos significados à palavra “causa”: motivo, título, razão, justificativa e até mesmo lide ou processo³⁹. A demarcação clara dos diferentes significados que o termo *causa* pode receber é relevante para a compreensão das diversas correntes que propõem uma abordagem causal das obrigações jurídicas ou que, por outro lado, a rejeitam.

No campo da filosofia, Aristóteles⁴⁰, por exemplo, referia-se à causa para a descrição de uma série de fenômenos naturais e metafísicos. A seu ver, haveria, na verdade, quatro fenômenos identificados como *causa*: o substrato, a essência, o movimento e, ainda, o fim. Resumidamente, o substrato estaria refletido na causa material, concernente à composição do objeto, isto é, ao próprio material a partir do qual é feito. A causa formal, por sua vez, representaria a essência do objeto a partir dos contornos que definem o seu formato. Já a causa eficiente seria indicativa da origem do objeto, ou seja, a fonte da transformação produzida pelo objeto por meio da sua ação no mundo. Por último, a causa final refletiria a razão pela qual o objeto possui as características que o definem. Em outras palavras, a causa final corresponderia à finalidade para a existência do objeto de análise⁴¹.

Gilberto de Ulhôa Canto⁴² observa que as noções de causa eficiente e causa final seriam as mais importantes para a Ciência do Direito. A investigação dessas causas, no âmbito jurídico, se deu inicialmente a partir do Direito das Obrigações. Cabe, assim, apresentar breve panorama sobre tais discussões para, posteriormente, tratar da sua aplicação ao Direito Tributário.

3.2. A causa no direito das obrigações

A partir do desenvolvimento da doutrina francesa, muito se debateu acerca da necessidade de uma razão para o reconhecimento de validade e eficácia atribuído pelo Direito Positivo a uma alteração patrimonial⁴³. Para alguns autores, a causa seria elemento “metajurídico”, irrelevante, portanto, à formação e ao aperfeiçoamento da relação jurídica obrigacional. Como nota Ulhôa Canto⁴⁴ ao anali-

³⁹ Cf. DIAS, José Aguiar. Causa. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d., p. 1.

⁴⁰ Cf. ARISTÓTELES. *Metafísica*. 2. ed. Tradução, textos adicionais e notas de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2012, p. 47.

⁴¹ Cf. ARISTÓTELES. *Metafísica*. 2. ed. Tradução, textos adicionais e notas de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2012, p. 45.

⁴² Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 3.

⁴³ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 3-4.

⁴⁴ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 4.

sar o entendimento do autor alemão Adolf Rudorff, muitos defendiam que a causa seria estranha à relação jurídica.

Para outros, contudo, a causa teria sim natureza jurídica, colocando-se como um “motivo externo” da obrigação jurídica sem o qual a alteração patrimonial correspondente não seria admitida, podendo ser revertida como forma de evitar o enriquecimento ilícito da parte contrária⁴⁵. De forma a ilustrar esse entendimento, Luís Eduardo Schoueri⁴⁶ referencia as lições de Emanuele Gianturco, no sentido de que a causa representaria “motivo juridicamente suficiente” a servir como fundamento da relação jurídica. Por esse ângulo, a causa da obrigação jurídica alinha-se à noção de causa final de Aristóteles que mencionamos anteriormente.

Gilberto de Ulhôa Canto⁴⁷ expõe, de forma detalhada, como diversos autores pretenderam diferenciar motivos e causa, a exemplo de Rudolph e dos franceses Ambroise Colin e Henri Capitant. Em razão disso, ressaltamos que a análise da causa não se confunde com o exame de *motivos* que levaram as partes a contratar, nitidamente relacionados a aspectos subjetivos, mas sim ao fim econômico e social do negócio, objetivamente considerado, como diria Roberto de Ruggiero⁴⁸. Conforme esclarece Dino Jarach⁴⁹, em referência a Bonfante, a causa representa a ponte lógica entre a vontade das partes ao contratar e a vontade da lei. É, em outros termos, a razão reconhecida pela lei como sendo suficiente para justificar os efeitos jurídicos decorrentes da vontade das partes⁵⁰. Ou, como colocado por Luís Eduardo Schoueri⁵¹ em outra oportunidade, a causa, no Direito Privado, coloca-se como “a razão econômico-jurídica do negócio”.

A partir dessa abordagem, não surpreende que a vontade dos particulares ou a lei sejam afastadas como explicações para a causa de uma determinada obrigação jurídica. Ambos esses aspectos poderão cumprir o papel de fonte da obrigação, causas, portanto, em uma perspectiva eficiente. Contudo, não dizem respeito à finalidade da obrigação, isto é, a sua causa final. Justamente por isso que, no caso de negócios jurídicos bilaterais onerosos, a causa de uma obrigação é apontada como a contraprestação correspondente. Em outras palavras, a finali-

⁴⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 132.

⁴⁷ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 3-4.

⁴⁸ Cf. RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. Traduzido por Ary dos Santos. São Paulo: Saraiva, 1934. v. I, p. 279-280 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134-135.

⁴⁹ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 120.

⁵⁰ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 121.

⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 187.

dade de uma obrigação jurídica, em condições sinalagmáticas, é o implemento da contraprestação prometida pela outra parte contratante⁵².

3.3. A causa no direito tributário

Apoiados tanto em correntes causalistas como anticausalistas do Direito Privado, autores de diversos países formularam suas próprias concepções acerca da causa das obrigações tributárias⁵³.

As inúmeras correntes e posicionamentos são fruto, em boa medida, de divergências terminológicas e da polissemia do vocábulo “causa”⁵⁴. Em razão disso, é de grande relevância insistir que a *causa* da obrigação tributária a ser analisada neste trabalho é aquela *final*, isto é, aquela relacionada às justificativas para a existência de obrigação tributária específica⁵⁵. Também nessa linha, por praticidade e em benefício da clareza, autores como Gilberto de Ulhôa Canto preferem referir-se, não à causa das obrigações tributárias, mas aos seus *fundamentos*⁵⁶. Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, propõe-se à análise da *justificação* das obrigações tributárias, tendo como objetivo averiguar a fundamentação para que uns sejam chamados a pagar tributos, enquanto outros, não.

Dessa forma, não nos ocuparemos da *causa eficiente* das obrigações tributárias, não obstante seja relevante apontá-la como sendo a própria lei, enquanto fonte da transformação produzida pela obrigação tributária⁵⁷. Todavia, a lei não é a causa final da obrigação tributária, precisamente porque a lei não é um fim em si⁵⁸. Essa breve menção é necessária, uma vez que diversos autores, ao tratarem da causa das obrigações tributárias, referem-se à sua causa eficiente – logo, a sua fonte, em vez de sua justificação.

Nesse sentido, o primeiro posicionamento a ser enfrentado é justamente o daqueles autores que negam a existência (ou a relevância) de uma causa para as obrigações tributárias ou, ao menos, negam a sua relevância jurídica. Exemplo desse entendimento pode ser obtido nas lições de Berliri⁵⁹, de acordo com o qual,

⁵² Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 6.

⁵³ Cf. MOREIRA, Clara Gomes. *Teoria da causa dos tributos – a justificação funcional-normativa das estruturas tributárias*, 2014. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/ClaraGomesMoreira.pdf. Acesso em: 8 ago. 2017.

⁵⁴ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 22.

⁵⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 137.

⁵⁶ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 22.

⁵⁷ Cf. TESORO, Giorvio. La causa dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Bari: Dott. Luigi Macri, 1937, p. 34.

⁵⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 188.

⁵⁹ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II, p. 177-199.

sendo a obrigação decorrente da lei e tendo como fundamento o poder de legislar do Estado, teoricamente ilimitado, não caberia perquirir acerca da “maior ou menor justiça de um tributo”⁶⁰. Nessa linha, dir-se-ia que, sendo a lei juridicamente válida, a obrigação tributária correspondente seria igualmente válida da perspectiva jurídica. Outros autores, como Cocivera⁶¹ e Giannini⁶², também negaram a relevância da causa final das obrigações tributárias.

Como apontado acertadamente por Ezio Vanoni⁶³, no entanto, os tributos também são obrigações jurídicas e, portanto, também possuem uma causa. Afinal, não existiria obrigação jurídica desprovida desse elemento. Ainda que a causa das obrigações tributárias possa ser encarada como um elemento externo à obrigação, em vez de um elemento inerente ao liame obrigacional⁶⁴, trata-se de aspecto realmente jurídico, cuja investigação é relevante para compreender a finalidade de um tributo.

Como destacado por Klaus Tipke e Joachim Lang⁶⁵, em um “Estado de Direito material”, é necessário justificar a existência e a forma da tributação em vista dos valores constitucionais estabelecidos. A função da tributação, estabelecida com base nesses valores, condiciona, pois, a forma como o Poder de Tributar é desenvolvido. No ordenamento jurídico brasileiro, é certo que o constituinte de 1988 previu expressamente um sistema de limites ao Poder de Tributar do Estado⁶⁶, tanto de modo específico, a exemplo das imunidades tributárias, quanto de modo genérico, com o Princípio da Vedação ao Confisco. Um desses limites é fornecido pela exigência de observância ao Princípio da Igualdade.

A esse respeito, Humberto Ávila⁶⁷ destaca que a igualdade representa “uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”. Posto que a clareza do autor já seja suficiente, não é despropositado insistir que a igualdade deve ser sempre indagada sob uma comparativa: dois sujeitos são iguais em relação a quê? A resposta para essa pergunta, naturalmente, depen-

⁶⁰ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II, p. 174.

⁶¹ Cf. COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: Dott. Francesco Cacucci, 1965, p. 395 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 140.

⁶² Cf. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1974, p. 59-65.

⁶³ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., p. 130.

⁶⁴ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 7.

⁶⁵ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 186.

⁶⁶ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o regime jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6, p. 147.

⁶⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

de da identificação e da legitimidade do critério utilizado para formular essa análise comparativa.

Partindo dessa premissa, é preciso justificar a razão pela qual uns são chamados a contribuir para o custeio das atividades do Estado, enquanto outros não, bem como a proporção como cada qual contribuirá. Em outras palavras, deve haver um fundamento constitucionalmente legítimo para os critérios utilizados para distinguir contribuintes de não contribuintes e para graduar o ônus tributário entre aqueles que contribuem⁶⁸. Assim, o exame da justificação dos tributos possibilita compreender a sua finalidade e avaliar a adequação dos critérios utilizados pela legislação para instituir obrigações tributárias.

Nesse sentido, discordamos de Ramón Valdés Costa, que aponta para a perda da importância da investigação da causa dos tributos enquanto mecanismo de controle das arbitrariedades do Estado como decorrência do desenvolvimento de outras garantias constitucionais aos contribuintes e outras formas de controle da legislação tributária⁶⁹. A nosso ver, a teoria das causas continua a ser ferramenta relevante para avaliar a legitimidade do exercício do Poder de Tributar⁷⁰ e para a interpretação das normas tributárias⁷¹.

Assim, em linha com Paulo Ayres Barreto⁷², a verificação de um “nexo lógico” entre a causa típica de um determinado tributo e a sua estrutura normativa permite avaliar se os pressupostos para o exercício da competência tributária foram atendidos.

4. Espécies tributárias e a teoria das causas

4.1. Em busca de justificações particulares para cada espécie tributária

Griziotti é tido como um dos principais autores a analisar a obrigação tributária sob a perspectiva da teoria das causas⁷³. Um dos aspectos relevantes do pensamento desse autor a ser considerado é a admissão de que diferentes espécies tributárias teriam diferentes causas, sendo esse elemento critério válido à sua própria identificação⁷⁴. Em sentido semelhante, Hamilton Dias de Souza⁷⁵ enten-

⁶⁸ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p.185-186.

⁶⁹ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 378.

⁷⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 191.

⁷¹ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 22-23.

⁷² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 48.

⁷³ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro* v. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 11.

⁷⁴ Cf. MOREIRA, Clara Gomes. Teoria da causa dos tributos – a justificação funcional-normativa das estruturas tributárias, 2014. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/ClaraGomesMoreira.pdf. Acesso em: 5 dez. 2021.

⁷⁵ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. Ainda a racionalidade como limitação ao poder de tributar: impossibilidade de tributação do IOF como sucedâneo da CPMF. In: FERRAZ, Roberto Catalano

de que as diferentes espécies tributárias são idealizadas a partir de justificativas distintas e com vistas a finalidades inconfundíveis. E, em linha com a orientação de Paulo Ayres Barreto⁷⁶, a análise das causas das obrigações tributárias no contexto brasileiro deverá tomar como referência as normas de estrutura estabelecidas na Constituição Federal.

De fato, no ordenamento jurídico brasileiro, esse racional pode ser referendado a partir da análise da estrutura normativa das taxas e dos impostos, espécies tributárias que adotaremos como exemplo da aplicação prática da Teoria das Causas. Por certo, não são essas as únicas espécies tributárias existentes. Ainda assim, a apresentação desses exemplos específicos será relevante, posteriormente, para que investiguemos a justificação das contribuições para a seguridade social.

4.2. A justificação das taxas

No caso das taxas, o art. 145 da Constituição Federal estabelece a competência da União, dos Estados e dos Municípios para a sua instituição “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. O Código Tributário Nacional, no art. 77, segue a mesma lógica, prevendo como fato gerador das taxas o “exercício regular do poder de polícia” ou “a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Com base nos dispositivos constitucionais e legais mencionados acima, Regis Fernandes de Oliveira⁷⁷ indica que as taxas consistem de espécie tributária que “depende de uma atividade do Estado”. Em sentido semelhante, Luciano Amaro⁷⁸ destaca que as taxas têm como o seu fato gerador uma atividade estatal específica e referente ao contribuinte. Assim, haverá espaço para a imposição de taxas quando for possível atrelar a atuação do Estado a um determinado contribuinte.

Diante disso, seria possível supor a existência de uma relação de benefício: um determinado contribuinte é demandado a arcar com o valor de uma taxa porque obtém benefícios a partir de uma determinada atividade estatal que lhe diga respeito. No entanto, como indicado por Luís Eduardo Schoueri, citando Bernardo Ribeiro de Moraes⁷⁹, a noção de benefício não é a resposta mais adequada para a identificação de uma causa para as taxas, uma vez que a atividade estatal que implica a sua incidência não gera, necessariamente, um ganho especí-

Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo, 2009, p. 658.

⁷⁶ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 48.

⁷⁷ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. São Paulo: RT, 2010, p. 158.

⁷⁸ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 30-31.

⁷⁹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 44-46 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 193.

fico para o contribuinte, a exemplo do que se verifica com as taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia. Nesse caso, como apontado por Ruy Barbosa Nogueira⁸⁰, o benefício não é do contribuinte, mas sim da própria sociedade, o que traz à tona as dificuldades de determinar o benefício proporcionado a cada qual e, portanto, de estabelecer critérios coerentes de repartição do ônus tributário relativo às taxas. O benefício, portanto, não parece ser o elemento que informa a justificitação das taxas.

Na realidade, há, no tocante às taxas, uma aproximação entre a causa comumente atribuída às obrigações contratuais cuja fonte é a vontade: a causa da obrigação reside na contraprestação recebida⁸¹. Conforme indicado por diversos autores, dentre os quais Aliomar Baleeiro⁸² e Paulo de Barros Carvalho⁸³, haveria um importante elemento sinalagmático em relação às taxas. A partir dessa característica, tanto Luís Eduardo Schoueri⁸⁴ como Paulo Ayres Barreto⁸⁵ observam a causa dessa espécie tributária na relação de equivalência ou retributividade entre a prestação tributária exigida do sujeito passivo e a contraprestação fornecida pelo Estado.

Existem diversas manifestações jurisprudenciais que endossam a importância da equivalência entre a prestação tributária referente às taxas e a correspondente atividade estatal. Por exemplo, no julgamento de questão de ordem em medida cautelar suscitada na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551/MG, da relatoria do Ministro Celso de Mello⁸⁶, quando foi expressamente assentada a necessária relação de equivalência entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal que lhe serviu de fato gerador.

Por outro lado, manifestações do Supremo Tribunal Federal parecem indicar que determinados critérios, que aparentemente extrapolam a noção de sinalagma, como a capacidade contributiva, podem ser considerados na mensuração da taxa que é devida pelo contribuinte⁸⁷. Esse cenário é especialmente claro no caso de taxas relativas ao exercício do poder de polícia, em que a capacidade

⁸⁰ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 163.

⁸¹ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Reflessione di diritto internazionale, politica, economia e finanze*. Pavia: Treves, 1936, p. 17-18 *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8, p. 12.

⁸² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 540-541.

⁸³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40-41.

⁸⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 187.

⁸⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 63-65.

⁸⁶ ADI n. 2.551 MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 02.04.2004.

⁸⁷ Por exemplo, na análise da taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários – CVM (ADI n. 453, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30.08.2006).

contributiva tem sido evocada como critério de repartição do ônus tributário a ser considerado em conjunto com a equivalência.

A nosso ver, essa inter-relação demanda uma análise específica. Ainda assim, para fins deste trabalho, ressaltamos que as taxas são primordialmente associadas à ideia de equivalência. A capacidade contributiva, por sua vez, apresenta vinculação necessária com outra espécie tributária: os impostos. Cabe, assim, passar ao segundo exemplo de aplicação da teoria das causas.

4.3. A justificação dos impostos

Diferentemente das taxas, os impostos possuem características próprias que impedem observar uma relação de equivalência entre a prestação tributária e a contraprestação estatal. O art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, estabelece com clareza que as receitas advindas do recolhimento dessa espécie tributária não podem ser, como regra, vinculadas a uma despesa específica. No mesmo sentido, a previsão constitucional de hipóteses de incidência que não possuem relação com qualquer atividade estatal, mas sim com fatos presuntivos de riqueza, fornece elementos característicos a essa espécie tributária que permitem identificar a sua justificação.

Por certo, a presença dessas características já levou autores a considerarem que os impostos seriam uma espécie tributária “não causal”, a pretexto de que a causa de uma obrigação jurídica pressuporia uma relação de equivalência ou, ao menos, benefício⁸⁸. De fato, não é possível identificar esse tipo de relação no caso dos impostos, uma vez que sua arrecadação visa, teoricamente, ao benefício de toda a sociedade⁸⁹.

Nesse sentido, a obrigação jurídica relativa aos impostos é distinta das obrigações jurídicas baseadas em elemento sinalagmático. Ezio Vanoni, no entanto, esclarece que a existência dessas diferenças não implica reconhecer que a obrigação tributária relativa aos impostos prescindia de uma causa. Isto é, os impostos ainda assim possuem uma justificação, uma razão de ser.

Segundo sua abordagem sobre a teoria causalista, Dino Jarach⁹⁰ propõe que a causa das obrigações tributárias seja o critério a autorizar que um determinado fato da vida seja tomado pelo legislador como o pressuposto de fato para o surgimento da obrigação tributária. Nesse sentido, o autor considera a capacidade contributiva a causa dos impostos⁹¹. Ou seja, a manifestação de uma situação ou fenômeno econômico justificaria que determinada pessoa fosse chamada a con-

⁸⁸ Cf. BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Giuffrè, 1954.

⁸⁹ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8, p. 10.

⁹⁰ Cf. JARACH, Dino. *O fato imponentel*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 123.

⁹¹ Cf. JARACH, Dino. *O fato imponentel*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 124.

tribuir, além de permitir a gradação da exigência de impostos com base na magnitude econômica do fato que enseja a tributação. Posição semelhante também é adotada por Trotabas⁹².

Cabe notar que até mesmo Griziotti⁹³, posteriormente influenciado pela abordagem proposta por Jarach, passou a considerar a causa dos impostos como sendo a capacidade contributiva, diferenciando-se deste por considerá-la indício de que o contribuinte teria obtido vantagens proporcionadas a partir da existência e da atuação do Estado⁹⁴. Em outras palavras, haveria uma ponte lógica entre a atividade estatal, representativa de uma “causa primeira”, e a capacidade contributiva consequentemente manifestada, esta a “causa última” da obrigação tributária⁹⁵.

Na doutrina brasileira, perquirindo sobre o porquê de um indivíduo ser chamado a pagar um tributo, Aliomar Baleeiro⁹⁶ afirma que a razão – o “porquê” – reside na sua capacidade contributiva. De forma semelhante, Marco Aurélio Greco⁹⁷ identifica na capacidade contributiva a “razão de ser” dos impostos.

Entendimentos como esses, no entanto, também não são isentos de críticas. Para Ezio Vanoni⁹⁸, a causa dos impostos reside na necessidade de o Estado dispor de recursos para o cumprimento de suas finalidades públicas. Evidentemente, a partir do desenvolvimento de um modelo de Estado Social Democrático de Direito, com a diminuição de sua atuação na Ordem Econômica e, portanto, diminuição de receitas originárias, os tributos adquirem especial relevância para o custeio das finalidades públicas e coletivas⁹⁹. A existência de um Estado já implica a existência de gastos para o desenvolvimento de suas atividades e, por consequência, demanda também recursos para lhes fazer frente¹⁰⁰. Assim, com base em critérios de vinculação política, econômica ou social que revelem o pertencimento

⁹² Cf. TROTABAS, Louis. L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: Cedam, 1937, p. 34-53.

⁹³ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Reflessione di diritto internazionale, politica, economia e finanze*. Pavia: Treves, 1936, p. 17-18 *apud* JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 125.

⁹⁴ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. 2. ed. Tradução de Enrique R. Mata. Madri: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 280 *apud* BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 44.

⁹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 217.

⁹⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 740.

⁹⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 84.

⁹⁸ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d., p. 135.

⁹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 39-40.

¹⁰⁰ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d., p. 136.

ao Estado¹⁰¹ é que os indivíduos são chamados a custear a manutenção das atividades estatais, de modo que, em última análise, o imposto representaria a parcela do custo da vida em sociedade que competiria a cada indivíduo.

É certo que os contribuintes pagam impostos almejando a obtenção de vantagens políticas, sociais ou econômicas específicas, ou mesmo a observância de parâmetros legais ou éticos¹⁰². Ainda assim, trata-se de *motivos*, ou seja, respostas à pergunta “para que pagar impostos?” desenvolvidas a partir de uma perspectiva subjetiva. Essa explicação não se confunde com a justificação da obrigação tributária que, por refletir a sua finalidade prática, deve ser considerada de uma perspectiva objetiva¹⁰³. E, por esse aspecto, as vantagens, concreta e individualmente, oferecidas a cada contribuinte não têm relação com a legitimidade jurídica da obrigação tributária. Isso porque a finalidade dos impostos é permitir que o Estado preencha fins públicos e coletivos, que, naturalmente, asseguram vantagens à toda a sociedade.

Como bem apontado por Luís Eduardo Schoueri¹⁰⁴, os impostos representam uma obrigação de toda a coletividade para cobrir gastos com toda a coletividade, e não com este ou aquele indivíduo. Destarte, ainda que não seja apropriado tratar de uma relação de troca entre o contribuinte e o Estado no tocante aos impostos, seria possível cogitar uma troca, em sentido global, entre os tributos pagos pela sociedade e as prestações estatais por eles custeadas¹⁰⁵.

Entendemos, portanto, que a justificação dos impostos é a necessidade que tem o Estado de obter os meios necessários para o desenvolvimento geral de suas atividades. Essa concepção, no entanto, não torna menos relevante o papel da capacidade contributiva em relação a essa espécie tributária, que atua, na verdade, como um pressuposto para a sua instituição.

Resumidamente, a existência de um imposto depende da existência de signos presuntivos de riquezas, mas a sua finalidade, ainda assim, está associada à necessidade de fornecer recursos ao preenchimento de fins coletivos do Estado. Em linha com Luís Eduardo Schoueri¹⁰⁶, a perseguição dessa finalidade demanda

¹⁰¹ Necessário notar que o critério de “pertencimento” referido por Vanoni não guarda, na prática, vinculação apenas com características pessoais do indivíduo que gera determinada riqueza. Em princípio, é possível identificar nesse conceito proximidade em relação ao que a parte da doutrina refere-se por elemento de conexão com a soberania do Estado. Apenas a título exemplificativo, destacam-se dentre tais elementos a residência do indivíduo, o local de exercício das atividades e a nacionalidade.

¹⁰² Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d., p. 136.

¹⁰³ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8. p. 6-7.

¹⁰⁴ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d., p. 135.

¹⁰⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 219.

¹⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 219.

a fixação de critérios para a repartição do ônus tributário correspondente. Nesse contexto, conforme indicado por Fernando Zilveti¹⁰⁷, a capacidade contributiva coloca-se como um critério para a divisão equitativa das despesas do Estado, adotando como referência a capacidade individual de cada qual para suportar os ônus advindos da tributação.

A relação entre a capacidade contributiva e a justificação dos tributos será retomada adiante, sob a perspectiva específica das contribuições para a seguridade social.

5. A justificação das contribuições para a seguridade social

5.1. Análise de possíveis justificações

Até este momento, identificamos as características peculiares das contribuições para a seguridade social e esclarecemos qual é a *causa* que esse trabalho busca investigar. Além disso, a partir da análise das taxas e dos impostos, pudemos identificar algumas das justificações geralmente associadas a essas obrigações tributárias, quais sejam benefício, equivalência, capacidade contributiva e o financiamento dos gastos gerais do Estado. Seria possível associar uma dessas justificações às contribuições para a seguridade social? Ou, então, haveria outra justificação específica? É disso que passaremos a tratar.

5.1.1. Benefício e equivalência

Como já mencionamos, a teoria do benefício e a teoria da equivalência são utilizadas como forma de explicar a justificação de determinadas espécies tributárias, encontrando maior eco em meio às taxas. Em linhas gerais, ambas as abordagens revelam grande proximidade com concepções contratualistas da teoria das causas por vislumbrarem uma relação sinalagmática – retributiva, alguns diriam¹⁰⁸ – entre a obrigação tributária e as atividades desenvolvidas pelo Estado.

Por esse viés, o foco da teoria do benefício está na utilidade proporcionada ao particular em decorrência da atividade do Estado¹⁰⁹. Um tributo justificado pelo benefício é devido porque a pessoa “eleita” contribuinte obteve benefícios e vantagens decorrentes de prestações fornecidas pelo Estado. Deverá, portanto, retribuir os benefícios e vantagens obtidos mediante pagamento de um tributo, caso a lei assim o determine. Uma questão problemática verificada nessa abordagem, contudo, refere-se à mensuração da utilidade obtida pelo contribuinte. Como detalha Schoueri¹¹⁰, a indicação do benefício como justificação de um tri-

¹⁰⁷ Cf. ZILVETI, Fernando. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

¹⁰⁸ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 63.

¹⁰⁹ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8, p. 11.

¹¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 194.

buto específico permitiria a elevação da carga tributária conforme mais necessária e útil ao particular fosse a prestação Estatal, o que considera inaceitável.

Como forma de contornar essa limitação, a teoria da equivalência está pautada não na vantagem oferecida por meio da atuação do Estado, mas no gasto incorrido pelo Estado ao realizar a atividade demandada pelo particular. Admitir que certo tributo seja justificado a partir da equivalência significa, pois, o estabelecimento de uma relação de retribuição entre a importância objeto da prestação devida pelo contribuinte e o custo das prestações estatais que deram origem ao surgimento da obrigação tributária¹¹¹.

Noções relacionadas ao benefício e à equivalência já foram atribuídas às contribuições para a seguridade social, em especial às contribuições destinadas à previdência. Ora, o caráter contributivo do regime da previdência influencia a justificção de todas as contribuições para a seguridade social? A resposta é negativa.

Em linha com Júnia Gouveia Sampaio¹¹², na medida em que a seguridade social, no contexto constitucional posterior a 1988, passou a envolver, além da previdência, a assistência social e a saúde, consideramos não ser mais possível cogitar uma relação de benefício ou de equivalência entre o pagamento de contribuições para a seguridade social e atividades do Estado direcionadas ao contribuinte.

De fato, como Misabel Derzi¹¹³ nota, a Constituição Federal pretendeu custear gastos universais mediante o recolhimento de contribuições para a seguridade social. Ou seja, essas contribuições custeariam gastos incorridos em benefício de toda a coletividade. Apenas quanto aos direitos sociais relacionados à previdência há a exigência de pagamento prévio de contribuições, como se depreende do art. 201 da Constituição Federal, que prevê o caráter contributivo do regime da previdência social. Mesmo nesse âmbito, contudo, não há relação direta entre o benefício oferecido a cada indivíduo e o valor da contribuição paga¹¹⁴. Tanto é assim que Sergio Pinto Martins¹¹⁵ considera que nem mesmo no âmbito previdenciário há, no Brasil, um sistema de capitalização, isto é, sistema em que há correspondência entre o valor pago à previdência e o valor ou custo dos benefícios recebidos.

Mesmo considerando as contribuições previdenciárias pagas por empregados, é certo que o montante recolhido a título de contribuição não corresponderá,

¹¹¹ Cf. SCHOUBERT, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 193.

¹¹² Cf. SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *O financiamento da seguridade social*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 145-146.

¹¹³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 602.

¹¹⁴ Cf. DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 136.

¹¹⁵ Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Instituições de direito público e privado*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 178.

na exata medida, às vantagens obtidas a partir de benefícios e serviços previdenciários, ou mesmo aos custos desses benefícios e serviços incorridos pelo Estado. É em razão disso que Thiago Taborda Simões¹¹⁶ considera a relação entre o pagamento de contribuição e os benefícios da seguridade social remota e incerta. Ou seja, não há vínculo direto entre o pagamento da contribuição e a obtenção de vantagem pelo contribuinte.

No atual contexto constitucional, demanda-se que toda a sociedade contribua com o sistema da seguridade social, tornando as noções de benefício ou equivalência insuficientes à justificação de qualquer das contribuições para a seguridade social¹¹⁷.

5.1.2. Capacidade contributiva

Se as noções de benefício e equivalência não são aptas a esclarecer a justificação das contribuições para a seguridade social, talvez respostas inicialmente formuladas com vistas aos impostos sejam pertinentes. Afinal, já que as hipóteses de incidência tanto dos impostos como das contribuições para a seguridade social correspondem a fatos jurídicos que não guardam relação com a atuação do Estado, parece proveitoso avaliar em que medida justificações associadas aos impostos podem ser relevantes para nossa análise.

Nesse sentido, retomamos o entendimento de Dino Jarach¹¹⁸, para quem a capacidade contributiva é a causa final dos impostos. De acordo com o autor¹¹⁹, o Estado Moderno somente pode exigir que os súditos paguem impostos na medida de suas riquezas. Considera, portanto, que apenas nas situações em que a pessoa tem determinada riqueza em sua posse ou em que há a transferência de riquezas entre duas pessoas é admissível ao legislador estabelecer um imposto, graduando-a conforme a magnitude da capacidade contributiva que considerar presente.

Paul Kirchhof¹²⁰ vê no princípio da capacidade contributiva uma negação da equivalência entre prestações tributárias e prestações estatais. Na medida em que o Estado desenvolve as suas atividades em benefício de todos, alcançando tanto contribuintes como não contribuintes, a obrigação tributária deixa de estar relacionada a critérios de retribuição, passando a se colocar como uma obrigação geral imposta aos cidadãos. Klaus Tipke e Joachim Lang¹²¹ tratam da capacidade

¹¹⁶ Cf. SIMÕES, Thiago Taborda. *Contribuições sociais: aspectos tributários e previdenciários*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 69.

¹¹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 232.

¹¹⁸ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 124.

¹¹⁹ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 111.

¹²⁰ Cf. KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 13-14.

¹²¹ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 199-201.

contributiva como o critério mais elevado, em termos de justiça fiscal, para a repartição do ônus tributário na sociedade. Verificam os autores a sua aplicação máxima no caso de tributos cujo fim é fiscal, isto é, cuja finalidade precípua é a arrecadação de receitas para o Estado. Não obstante, os autores insistem na sua relevância mesmo quanto aos “tributos de fim social”, como seria o caso de tributos destinados à proteção ambiental, segundo o seu exemplo¹²².

Diante do Ordenamento Jurídico Brasileiro, uma forma talvez intuitiva de objetar a relevância da capacidade contributiva em relação às contribuições seja afirmar que o art. 145, § 1º, da Constituição, que prevê a gradação dos impostos de acordo com “a capacidade econômica dos contribuintes”, tem sua aplicação reservada, como a literalidade do dispositivo sugere, apenas aos impostos¹²³. Ora, seria esse o único fundamento constitucional para a capacidade contributiva? A nosso ver, a indicação contida no dispositivo de que os *impostos* serão graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes não é argumento conclusivo para negar relevância à capacidade contributiva.

Retomando as lições de Tipke e Lang¹²⁴, o princípio da capacidade contributiva seria concretizado a partir da identificação e seleção de “bases de dimensionamento do tributo”¹²⁵. A nosso ver, essa concretização se dá, no contexto constitucional brasileiro, a partir da discriminação de competências tributárias referente a impostos na Constituição Federal de 1988 com base em fatos que revelam, sob a ótica do constituinte, signos presuntivos de riqueza. Por certo, esse também é o expediente empregado na atribuição de competência à União para instituir contribuições para a seguridade social. O constituinte houve por bem indicar uma “base de dimensionamento” que reflete conteúdo econômico, como o lucro, a receita, o faturamento e a folha de salários.

Marco Aurélio Greco¹²⁶ considera que a capacidade contributiva não seria, em regra, aplicável à espécie tributária das contribuições, mas admite a sua relevância “nas hipóteses em que a Constituição utilizar este conceito para atribuir competências”. Ora, se o princípio da capacidade contributiva nitidamente orienta o imposto de renda, por que negar sua relevância para a contribuição social para o lucro, por exemplo? Trata-se de tributos que, não obstante pertencentes a

¹²² Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 203-204.

¹²³ Cf. DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 192. São Paulo: Dialética, set. 2011, p. 28.

¹²⁴ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 203-204.

¹²⁵ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 208.

¹²⁶ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 196.

espécies tributárias distintas, possuem materialidades extremamente semelhantes. Ambas evocam, portanto, a capacidade contributiva¹²⁷.

Essa relação também é observada para todas as demais contribuições para a seguridade social. Nesse sentido, Regina Helena Costa¹²⁸ considera que o princípio da capacidade contributiva se faz presente nessas contribuições, uma vez que a sua hipótese de incidência não estaria pautada em qualquer atuação estatal, tal qual se verifica quanto aos impostos. Nesses casos, a autora¹²⁹ indica que a única diretriz para a tributação é a riqueza manifestada pela pessoa, sob a forma, por exemplo, de lucro, receita, faturamento ou pagamento de salários. Wagner Balera¹³⁰ também adota esse mesmo racional.

Ainda que tenhamos confirmado a importância da capacidade contributiva para as contribuições para a seguridade social, não consideramos seja ela a sua justificação. Conforme verificamos a partir das abordagens doutrinárias indicadas acima, as diversas concepções de capacidade contributiva parecem concordar em reconhecê-la como a aptidão de participar da repartição dos custos da sociedade. A capacidade contributiva só faz sentido na medida em que a tributação se faz necessária. Em outras palavras, a capacidade contributiva representa um critério a partir do qual a sociedade lida com os custos advindos da existência do Estado e da própria vida em sociedade.

Essa assertiva encontra fôlego no caso das contribuições para a seguridade social. Tratando-se de tributos caracterizados pela sua finalidade¹³¹, a capacidade de contribuir diz respeito justamente à aptidão de concorrer para a consecução dessa finalidade. Em última análise, a capacidade contributiva atua como um pressuposto e, por conseguinte, um limite para a tributação¹³². Queremos salientar com isso que a capacidade contributiva não é a justificação ou a razão jurídico-econômica das contribuições para a seguridade social, mas um mecanismo utilizado para repartir o correspondente ônus tributário entre a sociedade, sempre em vista da sua finalidade fixada pela Constituição Federal.

5.1.3. Solidariedade social e referibilidade

Qual seria, então, essa finalidade? Uma resposta que poderia ser especificamente formulada para as contribuições para a seguridade social guarda relação

¹²⁷ Cf. ZILVETI, Fernando. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

¹²⁸ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 57.

¹²⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 58.

¹³⁰ Cf. BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 89-90.

¹³¹ Cf. ZILVETI, Fernando. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

¹³² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 222.

com a solidariedade social e a referibilidade. Essas hipóteses devem ser cogitadas considerando a importância que muitos atribuem ao chamado princípio da solidariedade em matéria de contribuições, de modo geral.

Marco Aurélio Greco¹³³ apresenta considerações relevantes a respeito do que denomina “vetor axiológico” das contribuições: a solidariedade entre os membros de um grupo social ou econômico, com vistas a uma finalidade, seria o conceito básico que fundamentaria essa figura *sui generis*. Aprofundando esse entendimento, o autor¹³⁴ coloca a solidariedade como justificativa da exigência de contribuições, isto é, como “objetivo a ser alcançado por através da instituição de contribuições”. Inclusive, Ricardo Lobo Torres¹³⁵ vale-se da solidariedade como critério para diferenciar as contribuições dos impostos, aparentemente defendendo que, de modo geral, solidariedade social e capacidade contributiva seriam critérios distintos e excludentes.

Certamente, a solidariedade apresenta diversas facetas¹³⁶. Em razão disso, não existe uniformidade na doutrina ou na jurisprudência quanto ao seu significado exato ou à sua pertinência ao Direito Tributário. Em benefício da objetividade, devemos nos atentar para a definição do próprio Marco Aurélio Greco¹³⁷, para quem a solidariedade social exprime-se como uma ação conjunta em sociedade, fortemente relacionada à ideia de cooperação.

Tais considerações guardam aparente relação com a noção de *referibilidade*, indicada por Leandro Paulsen como característica essencial das contribuições, de modo geral¹³⁸. A partir da referibilidade, membros de um grupo específico e determinado seriam chamados a custear a atividade estatal que lhes diga respeito. Ou seja, um grupo se une em torno da promoção de um objeto que, mesmo não gerando vantagens específicas para cada qual, promove benefícios para toda essa coletividade.

A nosso ver, parte significativa das considerações doutrinárias a respeito de solidariedade social e referibilidade pretendem tratar da espécie das contribuições de modo geral, associando essas duas noções de forma automática. Diante

¹³³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 83-85.

¹³⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-169.

¹³⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 416.

¹³⁶ Cf. SECULPRI, Nayara Tåtaren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no estado democrático e social de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2004, p. 806.

¹³⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-169.

¹³⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 58-60.

disso, é necessário reiterar nossa opção por investigar, nesse trabalho, uma subespécie de contribuição em particular. Essa opção, por certo, é justificável em razão das peculiaridades de cada subespécie de contribuição.

O alerta é relevante considerando que a noção de referibilidade mencionada acima não parece condizente com a solidariedade social que importa às contribuições para a seguridade social. Essa afirmação é esclarecida a partir da distinção que Douglas Yamashita¹³⁹ apresenta para duas perspectivas da solidariedade social: de um lado, a solidariedade genérica, de outro, a solidariedade de grupo. Essa divisão toma como referência a proximidade dos componentes do grupo social considerado e implica reconhecer diferentes gradações dos direitos e deveres decorrentes da solidariedade.

No caso de grupos sociais homogêneos, prevalece a solidariedade de grupo, que impõe maior responsabilidade social e provoca redistribuição de recursos dentro o grupo¹⁴⁰. Em matéria tributária, o autor observa a presença desse aspecto da solidariedade em relação a tributos marcados, aqui sim, pela *referibilidade* entre um grupo específico e a prestação estatal que lhes é direcionada¹⁴¹. Seria o caso, por exemplo, das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Por sua vez, o princípio da solidariedade genérica encontra espaço quando tratamos de relações que envolvem toda a sociedade¹⁴². Segundo Yamashita¹⁴³, a sua concretização opera-se a partir de duas vertentes: (i) de um lado, do aspecto fiscal, temos os princípios da generalidade e da capacidade contributiva; (ii) de outro, do aspecto extrafiscal, temos mecanismos aptos a redistribuir a carga tributária com o objetivo de promover justiça e segurança sociais, tais como o princípio da progressividade. O princípio da generalidade, previsto especificamente como diretriz para a instituição do imposto de renda, nos termos do art. 153, § 2º, inciso I, é comando por meio do qual todos os cidadãos são chamados a contribuir com os gastos gerais do Estado. De acordo com o autor¹⁴⁴, esse mesmo co-

¹³⁹ Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 57-58.

¹⁴⁰ Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 64.

¹⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 241.

¹⁴² Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, 2005, p. 59.

¹⁴³ Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 57-58.

¹⁴⁴ Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60.

mando é previsto na Constituição Federal com relação a outros tributos, como é o caso justamente das contribuições para a seguridade social: o art. 195 da Constituição estabelece a universalidade do custeio da seguridade social ao prever que toda a sociedade participará do seu financiamento.

No caso das contribuições para a seguridade social, não é possível cogitar a formação de um grupo social que paga contribuições e acaba por ser beneficiado por prestações estatais. Ou seja, a noção de referibilidade não é condizente com tais tributos. Afinal, cogitar referibilidade em um cenário em que toda a sociedade contribui para custear gastos estatais voltados a toda a sociedade significa negar a própria ideia de referibilidade¹⁴⁵.

Por outro lado, há espaço para cogitar da aplicação da solidariedade genérica, ou seja, uma relação que envolve a sociedade como um todo. Essa perspectiva não diverge das considerações antes apresentadas sobre a capacidade contributiva enquanto manifestação da solidariedade e da justiça em matéria tributária¹⁴⁶. Nessa perspectiva geral, a solidariedade demanda que todos contribuam para o custeio das despesas do Estado, servindo a capacidade contributiva como medida isonômica e justa de definição do quanto cada pessoa contribuirá¹⁴⁷.

Naturalmente, não significa dizer que a capacidade contributiva seja o único critério a ser considerado. Como mencionado, a equidade também é uma diretriz para o custeio da seguridade social, demandando a gradação da carga tributária conforme a capacidade econômica das pessoas e em observância ao “primado do trabalho, bem-estar e justiça social”¹⁴⁸. Esses outros fatores representariam um *plus especializante* em relação à capacidade contributiva¹⁴⁹, diferenciando os efeitos da solidariedade em relação às contribuições para a seguridade social da noção de capacidade contributiva geralmente formulada em relação aos impostos.

Como forma de exemplificar essa relação, parece intuitivo citar o § 9º do art. 195 da Constituição. Referido dispositivo constitucional admite que as alíquotas e bases de cálculo de algumas das contribuições para a seguridade social sejam diferenciadas de acordo com a atividade econômica ou utilização de intensiva de mão de obra pelo contribuinte. Com efeito, o critério de diferenciação permitido pelo dispositivo constitucional parece considerar circunstância que não influam, ao menos diretamente, na manifestação de capacidade contributiva. Por

¹⁴⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2021, p. 63.

¹⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 222.

¹⁴⁷ Cf. CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da Justiça e do Estado Social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2004, p. 652.

¹⁴⁸ Cf. UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. LTR, 2003, p. 41-42.

¹⁴⁹ Cf. UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. LTR, 2003, p. 44.

certo, não é imediata a conclusão de que empresas que exercem diferentes atividades econômicas manifestam diferentes capacidades contributivas exclusivamente em virtude desse fato.

De todo modo, da mesma forma como a capacidade contributiva não é apta a justificar as contribuições para a seguridade social, tampouco o é a solidariedade social. Com efeito, a solidariedade em matéria tributária só faz sentido na medida em que se pressupõe a existência de um Estado e de despesas estatais a serem custeadas pela sociedade. A partir dessa consideração, aproximamo-nos da real justificação dessas contribuições.

5.1.4. Financiamento da seguridade social

Até o momento, verificamos que o benefício, a equivalência, a capacidade contributiva e a solidariedade social não refletem a justificação das contribuições para a seguridade social. Cada qual à sua maneira, essas respostas preliminares provaram-se falhas, seja porque não coadunam com a estrutura normativa desses tributos, seja porque adotam características relacionadas à sua justificação, mas que ainda assim não se confundem com a sua razão jurídico-econômica. Diante desse cenário, passaremos a examinar se a necessidade do Estado de dispor de meios financeiros para custear a seguridade social traduz adequadamente a justificação atribuída pela Constituição Federal às contribuições para a seguridade social.

Como destacamos à exaustão, as contribuições têm a sua finalidade qualificada constitucionalmente. Carlos César Souza Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho¹⁵⁰ atribuem a essa característica a razão pela qual a destinação do produto da sua arrecadação é tratada como elemento especialmente importante dessa espécie tributária. E, nesse mesmo sentido, observamos diversos outros autores, como, por exemplo, Hugo de Brito Machado¹⁵¹, Marco Aurélio Greco¹⁵², Luís Eduardo Schoueri¹⁵³, Paulo Ayres Barreto¹⁵⁴, Humberto Ávila¹⁵⁵ e Fernando Zilveti¹⁵⁶.

Desde o início de nossa análise acerca da justificação das contribuições para a seguridade social, o financiamento da seguridade social coloca-se como questão

¹⁵⁰ Cf. CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 130.

¹⁵¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003, p. 7-25.

¹⁵² Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 238-239.

¹⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 230-232.

¹⁵⁴ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 71.

¹⁵⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003, p. 322-326.

¹⁵⁶ Cf. ZILVETI, Fernando. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 280.

relevante a ser considerada. E não é por outra razão. Tecendo um paralelo com as conclusões alcançadas por Ezio Vanoni¹⁵⁷ quanto à justificação dos impostos, o simples fato de existir um sistema da seguridade social organizado pelo Estado implica a existência de gastos associados à sua manutenção e à sua promoção. Ora, se o Estado é chamado a assegurar níveis mínimos de realização de direitos sociais¹⁵⁸, faz-se necessário que a sociedade forneça recursos para custear essas atividades. Naturalmente, a vida em sociedade e, mais recentemente, a demanda pela promoção de uma sociedade mais justa e solidária, têm uma contrapartida clara: a tributação.

É em razão disso que os tributos representam a parcela do custo da vida em sociedade que compete a cada indivíduo. Da mesma forma, as contribuições para a seguridade social representam parcela do custo imposto à sociedade para que direitos associados à saúde, à previdência e à assistência social sejam assegurados a toda a coletividade. Como coloca Luís Eduardo Schoueri¹⁵⁹ ao analisar a causa das contribuições sociais, “servem elas para atender aos reclamos da Ordem Social”. Nessa linha, e para o caso específico das contribuições para a seguridade social, é acertado identificar a sua justificação na necessidade do Estado de dispor de meios econômicos para o preenchimento de suas finalidades associadas à promoção, à organização e à manutenção do sistema da seguridade social.

5.2. *Implicações práticas*

A investigação desenvolvida acima permitiu identificar a justificação para que contribuições para a seguridade social sejam instituídas. Essa conclusão produz consequências relevantes para nossa compreensão sobre tais tributos: como indicado, entendemos que a teoria das causas permite compreender com profundidade a estrutura normativa de determinado tributo e, portanto, avaliar se os pressupostos para o exercício da competência tributária foram atendidos.

No que se refere à estrutura normativa das contribuições para a seguridade social, entendemos possível assegurar uma abordagem distinta para os princípios da capacidade contributiva e da equidade. Ainda que não se confundam com a causa dessas contribuições, caracterizam uma decorrência lógica da necessidade do Estado de repartir o ônus decorrente do financiamento da seguridade social. Para esses gastos, não há uma relação de custo e benefício, de equivalência ou de *referibilidade*, a menos que consideremos a correlação entre o que a sociedade, como um todo, paga a título de contribuições para a seguridade social e o que a sociedade, também em sua coletividade, recebe a esse título. Assim como se veri-

¹⁵⁷ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d., p. 134.

¹⁵⁸ Cf. NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 114-115.

¹⁵⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 230-231.

fica no caso dos impostos, portanto, a capacidade contributiva cumpre papel relevante, devendo ser temperada por outros critérios de repartição do ônus tributário decorrentes da diretriz de equidade no custeio da seguridade social.

Além disso, a justificação das contribuições para a seguridade social permite uma nova reflexão sobre a problemática da desvinculação do produto da arrecadação desses tributos.

Como mencionado, a justificação identificada – o custeio da seguridade social – revela uma diferença importante em relação à justificação dos impostos. Afinal, o tipo de despesa estatal que se pretende custear é distinto: no caso dos impostos, gastos gerais e fins coletivos do Estado¹⁶⁰, ao passo que, no caso das contribuições para a seguridade social, a seguridade social. De fato, as despesas com a seguridade social são, de fato, gerais e direcionadas a toda a coletividade, razão pela qual o seu financiamento é norteado pelo princípio da universalidade do custeio. Em alguma medida, ainda que a justificação das contribuições para a seguridade seja prover recursos para a atuação do Estado na seguridade social, estamos diante de tributos destinados a custear gastos gerais do Estado, especificamente indicados pela Constituição Federal.

Não pretendemos fazer crer que essa distinção não é relevante ou que a destinação específica à seguridade social não é fundamental. Ao contrário, devemos reconhecer que a Constituição Federal conferiu um regime jurídico-tributário particular para as contribuições para a seguridade social em virtude da despesa estatal específica que se pretende custear. Ou seja, a justificação identificada neste trabalho para as contribuições para a seguridade social coloca-se em linha com a importância conferida por Paulo Ayres Barreto¹⁶¹, Marco Aurélio Greco¹⁶², Humberto Ávila¹⁶³, Fernando Facury Scaff¹⁶⁴ e Misabel Derzi¹⁶⁵, dentre tantos outros, à efetiva destinação do produto da arrecadação das contribuições para a finalidade para a qual foram estabelecidas. Por certo, a desvinculação dessas receitas tributárias da finalidade que justifica sua própria razão de ser revela um desvio em relação à sua causa, contrariando, pois, a Constituição Federal.

¹⁶⁰ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8, p. 21-22.

¹⁶¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 185-194.

¹⁶² Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 239-241.

¹⁶³ Cf. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003, p. 325.

¹⁶⁴ Cf. SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação de receitas da União – DRU. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 76-79.

¹⁶⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1.035.

5. Conclusões

Este trabalho ocupou-se de analisar a causa final das contribuições para a seguridade social, que traduz a razão econômico-jurídica da obrigação tributária, isto é, a sua finalidade precípua. Buscamos, pois, identificar a *justificação* dessas contribuições¹⁶⁶.

Após a avaliação de outras hipóteses, como o benefício, a equivalência, a capacidade contributiva e a seguridade social, concluímos que o próprio financiamento da seguridade social é a resposta adequada para a pergunta que norteou esse trabalho. De fato, a finalidade das contribuições para a seguridade social é angariar recursos para que o Estado possa manter a seguridade social. A justificação desses tributos, portanto, reside na necessidade do Estado de dispor de meios econômicos para financiar a seguridade social.

Durante nossa exposição, também foi possível discorrer sobre a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a solidariedade pertinente às contribuições para a seguridade social. Na medida em que os custos decorrentes da existência de um Estado devem ser suportados por toda a sociedade, há necessidade de criação de critério de repartição do ônus tributário que leve em consideração as aptidões de pessoa em contribuir. De fato, a solidariedade social tem diversas faces, algumas das quais, como a concepção aqui indicada, são plenamente compatíveis com a capacidade contributiva e, inclusive, fundamentam-na.

Por fim, procuramos demonstrar que, sob a perspectiva da justificação desse tributo, deve ser questionado o expediente, infelizmente hodierno, de desvinculação das receitas derivadas da arrecadação das contribuições para a seguridade social relativamente às despesas estatais com a seguridade social. Ainda que a questão já tenha sido analisada sobre outras perspectivas, entendemos que a teoria das causas das obrigações tributárias pode contribuir para a formulação de entendimento consistente e que se atente para a finalidade prestigiada pelo constituinte ao estabelecer os contornos das contribuições para a seguridade social.

Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARISTÓTELES. *Metafísica*. Tradução, textos adicionais e notas de Edson Bini. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista Diálogo Jurídico* n. 4. Salvador, jul. 2001.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2003.

¹⁶⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131.

- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Traduzido e anotado por Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Derecho Financiero, 1964. v. I.
- BRAGANÇA, Kerlly Huback. *Manual de direito previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da Justiça e do Estado Social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2004.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. v. 8.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003.
- COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: Dott. Francesco Cacucci, 1965.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.
- DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 124. São Paulo: Dialética, jan. 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- DIAS, José Aguiar. Causa. In: SANTOS, J. M. de Carvalho (dir.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s. d. v. 8.
- DOMINGUES, José Marcos. Legitimação constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 192. São Paulo: Dialética, set. 2011.
- GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Torinese, 1956.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2. ed. Tradução de Enrique R. Mata. Madri: Instituto Editorial Reus, 1958.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Reflessione di diritto internazionale, política, economia e finanze*. Pavia: Treves, 1936.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- JARACH, Dino. *O fato imponível*. 2. ed. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007.
- MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? *Revista Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo, 2015.
- MARTINS, Humberto. Contribuições sociais e econômicas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1.

- MARTINS, Sergio Pinto. *Instituições de direito público e privado*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- MOREIRA, Clara Gomes. Teoria da causa dos tributos – a justificação funcional-normativa das estruturas tributárias, 2014. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/ClaraGomesMoreira.pdf. Acesso em: 8 ago. 2017.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. São Paulo: RT, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- PEDREIRA, José Juiz Bulhões. *Impôsto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.
- PIERDONÁ, Zélia Luiza. Contribuições sociais: gerais e de seguridade social. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). *Tributos em espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o regime jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6.
- RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. Traduzido por Ary dos Santos. São Paulo: Saraiva, 1934. v. I.
- SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional nº 27 – descaracterização das contribuições sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 64. São Paulo: Dialética, jan. 2001.
- SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *O financiamento da seguridade social*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.
- SANTI, Eurico Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação de receitas da União – DRU. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2021.
- SECULPRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no estado democrático e social de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Tributação: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2004.
- SIMÕES, Thiago Taborda. *Contribuições sociais: aspectos tributários e previdenciários*. São Paulo: Noeses, 2013.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Ainda a racionalidade como limitação ao poder de tributar: impossibilidade de tributação do IOF como sucedâneo da CPMF. In: FERRAZ, Roberto Catálano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo, 2009.
- TESORO, Giorvio. La causa dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Bari: Dott. Luigi Macri, 1937.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- TROTABAS, Louis. L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: Cedam, 1937.
- TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de direito da seguridade social*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. LTR, 2003.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s. d.
- VIEIRA, Michell Przepiorka. Contribuições – desvios de finalidade e repetição de indébito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 25, n. 132. São Paulo, jan./fev. 2017.
- YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge da Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

- ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributários – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.