

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Vitor Puppi

A relação jurídica tributária nas contribuições

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO
CONSTITUCIONAL

SÃO PAULO
2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Vitor Puppi

A relação jurídica tributária nas contribuições

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO
CONSTITUCIONAL

Monografia apresentada à Banca Examinadora
como exigência parcial para obtenção do título de
ESPECIALISTA em Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
sob a orientação da Prof. Ms. Valeria Zotelli

SÃO PAULO
2009

Banca Examinadora

Agradecimentos

Aos Professores Paulo Eduardo Ribeiro Soares e Valeria Zotelli pela dedicação e entusiasmo ao acompanhar, por dois anos, a auspiciosa turma encerrada no último semestre de 2008.

Ao Professor Roque Antonio Carrazza, com muita admiração, pelo desenvolvimento do Curso de Especialização – Direito Tributário *Uma Visão Constitucional* – e pela forma de pensar que inspira a todos nós.

Ao Professor Luiz Alberto Machado, cuja importância transcende a Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná e cujas obras e força do caráter aproveitam a várias gerações que por ali passam, antes e sempre.

A Natascha Veridiane Schmitt pelo auxílio e amor contínuos.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar a relação jurídica tributária que rege as contribuições. Parte da análise da classificação dos tributos, atestando a autonomia das contribuições como espécie própria de tributo, considerando a especial importância, inclusive em termos de arrecadação, que esta figura representa a partir da Constituição da República de 1988. Estuda-se, também, o perfil constitucional das contribuições, definindo-se quais as suas subespécies, limites e características, em especial a finalidade, a solidariedade e o custo da atividade. Objetiva-se, também, lançar luz sobre a aplicabilidade de determinados princípios constitucionais e do regime tributário às contribuições. Em seguida, analisa-se a própria relação jurídica tributária das contribuições, mormente quanto ao singular direito subjetivo conferido ao sujeito passivo de exigir a correta destinação do produto da arrecadação desta espécie tributária. Finalmente, são analisadas as implicações sobre eventual desvio de destinação das contribuições na esfera normativa e factual, inclusive sob a ótica do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Contribuições. Autonomia. Destinação. Vinculação. Relação Jurídica.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
1. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	
1.1. Considerações iniciais	10
1.2. Propostas de classificação	16
1.3. Uma (necessária) aproximação do Direito Tributário do Direito Financeiro	20
2. NATUREZA, REGIME, CARACTERÍSTICAS E LIMITES DAS CONTRIBUIÇÕES	
2.1. Natureza jurídica e regime jurídico	23
2.2. Subespécies de contribuição. Inexistência da figura “contribuições sociais gerais”	27
2.3. Competência residual nas contribuições sociais e observância do art. 154, I, CR	31
2.4. Capacidade contributiva e contribuições	33
2.5. Finalidade, solidariedade e custo da atividade	38
3. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	
3.1. Relação jurídica tributária nas contribuições	42
3.2. Desvio de destinação nas contribuições	47
4. CONCLUSÕES	57
BIBLIOGRAFIA	62

INTRODUÇÃO

Este trabalho é fruto de profundas discussões levadas a efeito em sala de aula, no curso de especialização em Direito Tributário – *Uma Visão Constitucional* da PUC-SP. Qualquer discussão séria parte de um pressuposto tomado como lógico pelo debatedor. E é exatamente neste ponto, quando o debate ainda é incipiente, que surgem as primeiras – e saudáveis – desavenças. O curso ofertado pelo COGEAE, até mesmo pela periodicidade e agenda, possibilita a congregação de estudantes de diferentes origens. Prova disso é a multiplicidade de regiões e cidades donde migram os alunos que freqüentam o curso e, conseqüentemente, o diferente nível de formação de cada um.

Tal constatação não se trata de apologia – embora merecida! – às aulas ministradas e aos debates promovidos no curso. Mas serve de ponto de partida para lançar alguma luz sobre o ensino do Direito Tributário no Brasil. O que se percebe é justamente a ausência de uniformidade quanto a questões alicerçais do Direito Tributário, a começar pelas próprias fontes e classificações elementares à disciplina. É verdade que a própria doutrina autorizada reflete tamanha diversidade de conceitos inerentes ao Direito Tributário, inclusive em questões fundamentais que cercam o assunto.

Nada há de errado nisso. É até mesmo natural, considerando que a disciplina de Direito Tributário é bastante recente, ainda mais quando comparada, por exemplo, com o estudo milenar do Direito Civil e do Direito Penal. Por outro lado, mister compreender as conseqüências da multiplicidade de doutrinas e entendimentos advogados pelos quatro cantos do país. A principal delas é a assistemática quanto aos fundamentos de decisões judiciais nas Cortes nacionais. A discrepância de entendimentos não se resume a questões pontuais do Direito Tributário, mas passa por concepções antagônicas na própria matriz do tema, tornando o grau de inconciliação temerário para o estudante da disciplina, que, em mais de uma ocasião, se vê obrigado a escolher entre uma ou outra posição - ambas aparentemente dotadas do mesmo nível lógico. A beleza do Direito Tributário, que reside na alargada margem de liberdade conferida ao intérprete para trilhar diversos caminhos, também possui outra face, não tão encantadora: a crescente complexidade do assunto, temperada, no Brasil, por uma Constituição relativamente recente – que modificou praticamente todo o arcabouço do sistema tributário – por uma miríade de subsistemas estaduais e municipais e pelas engenhosas reformas que vez ou outra refundam o próprio sistema.

Não foi por menos que KLAUS TIPKE¹, no Direito Tributário Alemão, se referiu à “justificação de normas de finalidade simplificadora” para afirmar, em síntese, a necessidade de praticidade e simplicidade como alicerces do sistema: “*Mesmo uma ordem jurídica impregnada de princípios adequados ao caso precisa ser prática. Especialmente uma administração de casos massificados como a administração tributária não passa sem normas de finalidade simplificadora. Tais normas devem possibilitar ou suavizar a ‘operação de massa’ da imposição; elas devem impedir hipercomplicação e intramitabilidade das leis ou despesas administrativas desproporcionais (princípio da praticabilidade).*”

É ou não sintomático que a Corte Suprema do país altere - em questão de anos senão de meses - posicionamentos fundamentais à tributação no país? Ou, ainda, que temas, frise-se, elementares da tributação sejam decididos geralmente por apenas um ou dois votos de diferença?

Não se pretende sugerir o caos ou alertar o contribuinte para qualquer situação. Assim já o fez BECKER em seu primoroso *Carnaval Tributário*. O que se objetiva, à guisa de introdução, é que o leitor perceba que a complexidade do sistema passa pela ausência de maturidade plena do ensino do Direito Tributário no país que deve ser vista como a própria causa da desenfreada seborréia legislativa em matéria de tributação.

Ao se dar conta, poderá o estudioso (e o professor) da disciplina de Direito Tributário perceber que a compreensão do sistema esculpido na Constituição de 1988 passa, necessária e inicialmente, pelo conhecimento de quais são as espécies tributárias previstas no texto. Insiste-se aqui, como se verá no decorrer do trabalho, a discordância com o aforismo segundo o qual as classificações podem ser apenas úteis ou menos úteis. Pelo contrário! No Direito Tributário a coerência lógica passa justamente por se adotar classificações que possam servir de sustentação para a compreensão avançada de outros assuntos.

É claro que o presente trabalho não tem a pretensão de apresentar a *única* classificação possível dos tributos no Brasil e muito menos esgotar o assunto inerente às contribuições. Pretende-se apenas, partindo de uma linha de raciocínio, oferecer ao leitor uma alternativa, um ponto de partida, que se acredita facilitará o entendimento sobre o tema das contribuições. Como se verá, inclusive, não são poucas as passagens

¹ TIPKE, Klaus *et* LANG, Joachim. Trad.: Luiz Dória Furquim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18a Edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 233.

em que o estudo de institutos do Direito Tributário – como a natureza e a relação jurídicas – inicia por rememorar questões epistemológicas.

A jurisprudência brasileira ainda não solidificou entendimento quanto a assuntos primordiais sobre as contribuições, embora já tenha apontado alguma luz sobre qual o caminho a ser seguido. Ainda há espaço para perscrutar a fundo as características desta espécie tributária, como, por exemplo, quais as subespécies previstas no texto constitucional, a forma de exercício da competência residual, a aplicabilidade ou não de determinados princípios constitucionais, o valor denominado *solidariedade social* e, principalmente, o direito do contribuinte exigir que a destinação do produto de sua arrecadação se dê conforme o previsto na Constituição. Estes são alguns dos temas que serão analisados no presente estudo.

Sem dúvida, a compreensão das *contribuições* não prescinde da análise demorada da natureza e do regime a que se subordinam, para que em seguida seja possível compreender como se dá a dinâmica da relação jurídica tributária, qualificada especialmente pelo direito do sujeito passivo exigir a aplicação do produto da arrecadação na finalidade constitucional que justificou a criação do tributo. São estes os caminhos propostos no presente trabalho e pelos quais poderá o leitor, sabedor das inúmeras alternativas que se lhe apresentam, decidir por qual trilha seguirá os estudos do Direito Tributário.

1. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

1.1. Considerações iniciais

Toda proposta científica de classificação deve partir de um referencial, ou seja, somente se pode classificar algo em relação a um determinado sistema.

Foi POPPER², ao criticar a chamada lógica indutiva, quem formulou o método de submeter teorias a provas para aferir a sua prestabilidade ou, como quis o cientista, “comprovar a sua qualidade”.

O referencial para classificação dos tributos, no Brasil, parte da Constituição da República. Diz-se especialmente no Brasil, porque o constituinte tratou de modo detalhista as regras, espécies e princípios tributários no próprio texto constitucional. Por essa razão a classificação dos tributos parte exatamente de nosso Texto Maior.

Desde já é preciso fazer uma constatação óbvia, porém não desnecessária: o referencial para classificação dos tributos é o texto constitucional vigente. Não obstante o truísmo, essa premissa é importante porque boa parte das classificações hodiernas encontra espeque no sistema tributário anterior.

Com efeito, é de enorme prestígio na doutrina a classificação dos tributos em vinculados e não-vinculados, principalmente devido ao brilhantismo do mestre GERALDO ATALIBA e de sua obra clássica *Hipótese de Incidência Tributária*³. Para ATALIBA, os tributos classificar-se-iam nessas duas espécies: os primeiros, ditos vinculados, seriam aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência⁴ fosse

² POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 12ª Edição. São Paulo: Editora Cultrix, 2006.

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª Edição. São Paulo: RT, 1990.

⁴ Sobre o significado do *aspecto material da hipótese de incidência tributária*, vale revisitar a obra de Geraldo Ataliba: “*Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato cuja ocorrência ‘in concreto’ a lei atribui força jurídica de determinar o nascimento de uma obrigação tributária*”. A hipótese de incidência, embora una e indivisível, se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Continua GA: “*São pois aspectos da h.i. as qualidade que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; d) aspecto espacial.*” Finalmente, com base nas lições de GA, podemos afirmar o *aspecto material da hipótese de incidência* é a substância, o núcleo essencial da h.i. É a imagem abstrata de um fato jurídico: vender, proprietário, produzir, consumo de bens, etc.

vinculado direta ou indiretamente a uma atuação estatal, como acontece na taxa e na contribuição de melhoria. Já os tributos ditos não-vinculados seriam aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência independesse de uma atuação estatal, ou seja, os impostos. As contribuições seriam, portanto, ora impostos, ora taxas, conforme o aspecto material de suas hipóteses de incidência⁵.

Tal classificação permanece útil, mas é insuficiente para delimitar com precisão e rigor científico as espécies tributárias atuais à luz da Constituição da República de 1988.

A fim de evitar leituras apressadas, é preciso esclarecer que o sistema constitucional anterior já previa a instituição de contribuições. Com efeito, a Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, posteriormente alterada pela Emenda Constitucional nº 8 de 1977, já elencava, por exemplo, as contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais e para o custeio da previdência social (art. 21, §2º, I)⁶.

Ora, se a ordem constitucional anterior já previa espécies de contribuições e se desde então já havia doutrina autorizada classificatória das espécies de tributos, qual a razão para se justificar eventual nova proposta de classificação?

Entendemos que uma revisão da classificação dos tributos é desejável e possível por diversos motivos, dentre os quais: (i) mudança na sistemática tributária adotada pela Carta de 1988 e inclusão de novos critérios diferenciadores dos tributos; (ii) rigor e precisão científica; (iii) a elevação do grau de importância das contribuições do ponto de vista arrecadatório e; (iv) evolução doutrinária sobre o assunto.

Em primeiro lugar, é preciso verificar que não obstante a ordem constitucional já previasse a instituição das contribuições, o ordenamento atual alterou profundamente os princípios e regras inerentes ao sistema tributário. Dentre as inúmeras modificações, que passam pela refundação do Estado Democrático de Direito, conjugando aspectos

⁵ Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *“Portanto, estas ‘contribuições’ são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa.”* (Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 556.)

⁶ Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre (...):

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.”

sociais com a livre iniciativa, é de se destacar uma sutil alteração quanto à destinação da arrecadação tributária.

O parágrafo segundo do artigo 62⁷ da Carta anterior vedava a vinculação do produto da arrecadação de *qualquer tributo* a determinado órgão fundo ou despesa, salvo as exceções previstas no mesmo dispositivo. Já o texto constitucional vigente, não obstante as repetidas alterações no texto originário, veda a vinculação do produto da arrecadação de *impostos* a órgão, fundo ou despesas. *A contrario sensu* pode-se dizer que o produto da arrecadação das demais espécies tributárias *pode* ser vinculado a órgão, fundo ou despesa. Em verdade, consoante veremos adiante, nas contribuições, esta arrecadação *deve* ser vinculada a determinadas finalidades.

A partir daí já se verifica que o sistema realmente foi alterado. Se antes não era possível a vinculação da arrecadação de *qualquer* tributo, atualmente tal proibição recai apenas sobre os impostos. E se é assim, nos parece ser evidente que reside aí um critério diferenciador dos impostos das demais espécies tributárias.

Não se pode ignorar tal critério para fins científicos. PAULO AYRES BARRETO⁸, citando LOURIVAL VILANOVA bem observou que: “*Classificar é distribuir em classes, de acordo com um método ou critério previamente estabelecido.*” E, mais adiante, elucida: “*um conjunto não se constitui sem critério-de-pertinência. É a partir da fixação desse critério que se afere a compatibilidade entre elementos que conformam a classe.*”

É digno de nota trecho sobre o tema de PAULO DE BARROS CARVALHO⁹, pelo que destacamos o seguinte excerto: “*Toda classe é susceptível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental da lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção.*”¹⁰

⁷ “§ 2º Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.”

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 49.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 119.

¹⁰ Sobre o mesmo tema, ensina também o Autor: “*Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente*

Diante disso, parece-nos inviável ignorar o critério distintivo trazido pelo próprio texto constitucional (que é o que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de “*diferença*” v. nota de rodapé nº 9). Assim, constatada a existência de determinada diferença preexistente no texto constitucional, não cabe outra alternativa senão segregar a classe das *contribuições*.

Além disso, é de se levar em conta a crescente importância, especialmente do ponto de vista da arrecadação federal, inerente às *contribuições*. A análise da evolução da arrecadação dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil não deixa margem a dúvidas.

No exercício de 2008, foram arrecadados sob a rubrica de *impostos* (imposto sobre importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre a renda, imposto sobre operações financeiras e imposto territorial rural) cerca de R\$ 269 bilhões, o que equivale a 40,79% do total arrecadado; sob a rubrica de *contribuições* (CPMF¹¹, COFINS, PIS/PASEP, CSLL, CIDE-Combustíveis, Contribuição para o FUNDAF) cerca de R\$ 203 bilhões, o que equivale a 30,85% do total arrecadado e; a título de *receitas previdenciárias*¹² que, em última análise, também se tratam de contribuições *lato sensu*, cerca de R\$ 180 bilhões, ou seja, 27,34% do total arrecadado. O restante é agrupado sob a rubrica de outras receitas administradas pelo órgão.

Somadas as *contribuições à receita previdenciária*, tem-se o equivalente a nada menos que 58,19% do total arrecadado aos cofres da União.

Para se ter uma idéia do crescimento exponencial do montante arrecadado a título de contribuições, consoante os gráficos abaixo, no exercício de 1993, o montante arrecadado¹³ a título de impostos foi aproximadamente de R\$ 31 bilhões, algo em torno

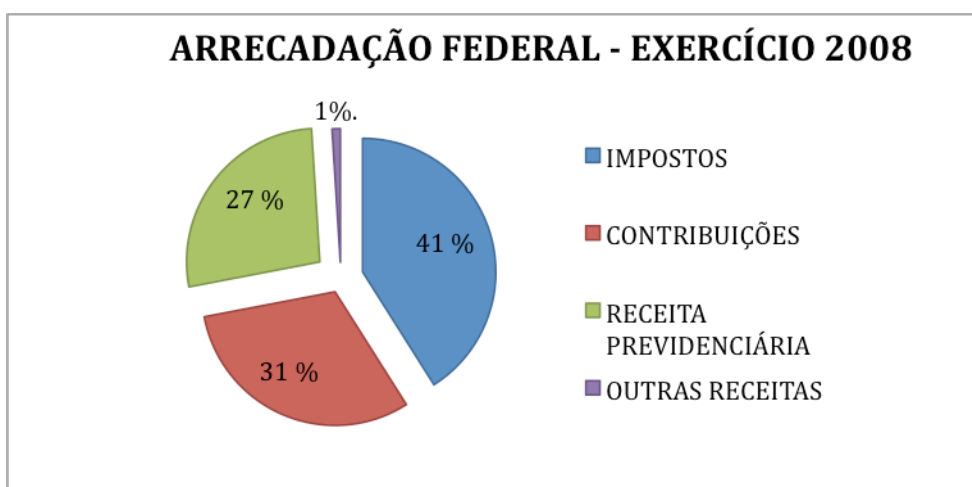
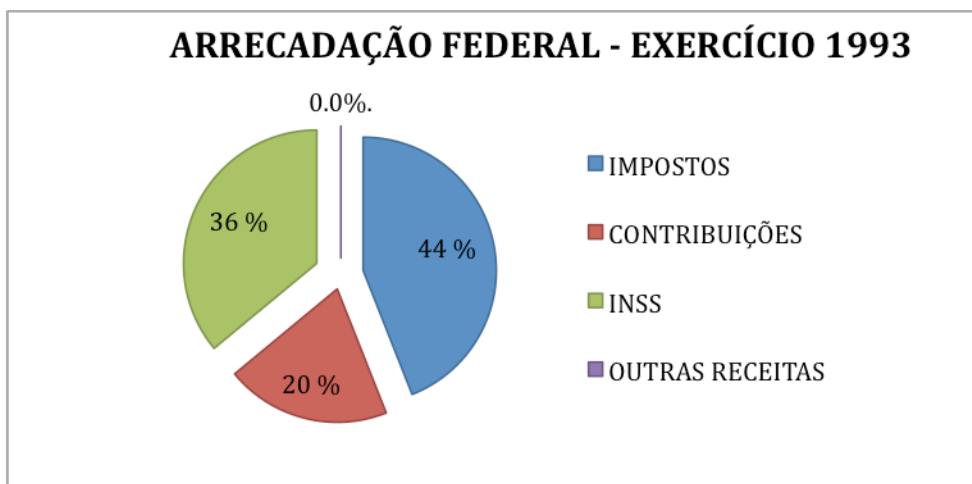
determinadas em relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se ‘diferença’, ao passo que ‘diferença específica’ é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: ‘a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica (E = G + De).’ (Direito tributário, linguagem e método. Op. Cit., p. 117)

¹¹ Vale lembrar que a CPMF deixou de ser arrecadada a partir de janeiro de 2008, graças à sua extinção pelo Senado Federal.

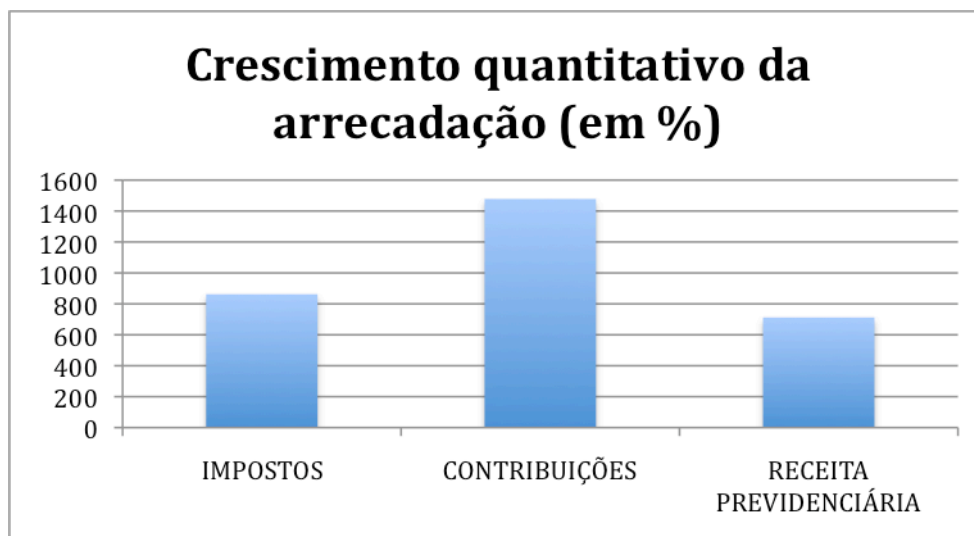
¹² A Lei nº 11.457, de 16 de março 2007 centralizou a *arrecadação, cobrança e recolhimento* das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

¹³ Valores convertidos em reais.

de 44,21% do total arrecadado; as receitas previdenciárias, então agrupadas sob a rubrica do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) foram de R\$ 25 bilhões, cerca de 35,90% do total e, as contribuições geraram um total de R\$ 13 bilhões, ou seja, 19,52% da arrecadação federal.



É possível concluir que, nestes quinze anos, considerando os valores absolutos e sem levar em conta a inflação do período, o montante arrecadado pela União a título de contribuições cresceu 1.478%, enquanto que a rubrica de impostos cresceu 862% e, a receita previdenciária, 712%.



Fato é que as chamadas classificações dos tributos em binária (vinculados e não-vinculados) e *trinária* (impostos, taxas e contribuições de melhoria) acabaram por relegar as contribuições a segundo plano, não lhes conferindo autonomia e sustando, por algum tempo, o aprofundamento dos estudos doutrinários sobre tema.

Aliás, não há dúvida que os esforços para minorar a dificuldade didática e interpretativa do assunto *contribuições* passa por se lhe conferir a necessária autonomia, ou seja, reconhecer o *status* de espécie tributária deste tipo de exação, para que sejam iluminadas todas as suas peculiaridades e, principalmente, conhecidos os seus limites.

Tal diferenciação é essencial para que se defina qual o *regramento* a ser aplicado às contribuições. Ora, em nosso entender, não basta afirmar que as contribuições submetem-se ao mesmo regime jurídico dos tributos em geral. Isto porque, embora as contribuições sejam subordinadas ao *regime jurídico tributário*, consoante veremos mais adiante, não se pode afirmar que a elas se aplicam as mesmas regras atinentes aos impostos e às taxas.

Porém, nos últimos anos e à medida que o tema ganhou relevância, surgiram diversas outras classificações dos tributos, comportando tantas classes quanto fossem perquiridos novos critérios ou diferenças, multiplicando-se as obras doutrinárias sobre o tema. É o que veremos a seguir.

1.2. Propostas de classificação

São inúmeras as propostas de classificação formuladas pela doutrina. ROQUE ANTONIO CARAZZA¹⁴ categoricamente afirma que: *“Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A esse respeito, a doutrina nacional não pode sequer disputar.”* Também afirma o autor que os empréstimos compulsórios e as contribuições não seriam espécies tributárias, podendo *“ser reconduzidos às modalidades de imposto, taxa ou, no caso daqueles, até, contribuição de melhoria.”*

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵ segue linha semelhante: *“divido os tributos em vinculados e não-vinculados, na esteira dos ensinamentos de Geraldo Ataliba.”* Em seguida arremata e conclui pela inexistência de outras classes autônomas: *“Quanto aos empréstimos compulsórios, entendo que podem revestir quaisquer das formas que correspondam às três espécies do gênero tributo (...) Do mesmo modo, as contribuições sociais não configuram, pelo ângulo intranormativo, espécies tributárias autônomas, podendo assumir a feição de taxas ou impostos, consoante o fato tributado seja uma atividade estatal ou não.”*

Para ambos os autores mencionados, o critério definitivo para classificação dos tributos é a vinculação ou não do aspecto material da hipótese de incidência a uma atividade estatal. Por essa razão, no sentir dos eminentes juristas, os empréstimos compulsórios e as contribuições poderiam ser impostos, taxas, ou até mesmo contribuições de melhoria, no caso daqueles.

A principal objeção que se faz a tal classificação é a sua incompatibilidade com o disposto no artigo 167, IV, da Carta Maior que veda a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo as exceções previstas no próprio artigo. É que, partindo da premissa de que as contribuições são instituídas exatamente para atender a uma determinada finalidade, justamente porque o constituinte assim o quis, conforme veremos mais adiante, elas *precisam, devem* ser vinculadas e destinadas à finalidade que pressupôs a sua criação.

Percebendo a invencibilidade deste argumento que, na verdade, estabelece um critério próprio e específico que diferencia as demais espécies tributárias dos impostos,

¹⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 495.

¹⁵ *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 379.

muitos juristas passaram a advogar a tese da autonomia das contribuições e dos empréstimos compulsórios como espécies tributárias.

Grande parte da doutrina que advoga a tese da separação dos tributos em vinculados e não-vinculados, para superar tal argumento, passou a afirmar que as contribuições seriam *impostos qualificados pela destinação* ou *impostos com finalidade específica*. Com a devida vênia, parece-nos que tal reflexão além de insuficiente, induz a erros sistemáticos do intérprete, na medida em que sugere a equiparação das regras aplicáveis aos impostos – e todos os princípios e limitações que lhes são próprios – às regras ínsitas às contribuições e aos empréstimos compulsórios, que, conforme veremos em frente, não se confundem.

A grande dificuldade a ser vencida quando o assunto é *contribuições* recai justamente em aceitar o giro na perspectiva em que se estuda o tema tributação. Há muito a doutrina está condicionada a perquirir sobre o fato imponible, sobre os aspectos da hipótese de incidência, mas sem apresentar grande interesse quanto à finalidade da tributação ou mesmo quanto à destinação do produto da arrecadação. Aliás, fato é que o estudo da destinação do produto da arrecadação foi mesmo inibido sob o argumento de que não faria parte da circunscrição do Direito Tributário, sendo matéria relegada apenas ao Direito Financeiro, pelo que deveria o estudioso do Direito Tributário se ater ao verdadeiro objeto desta ciência: o fato imponible. Ocorre que, diante da realidade imposta pelo atual sistema tributário, em que existe uma figura jurídica intrinsecamente ligada a *finalidades*, realmente se deve passar a investigar não apenas o *porquê* da tributação (fato imponible), mas também o *para que* (destinação)¹⁶.

Entre os autores que passaram a adotar outros critérios para a classificação dos tributos, ESTEVÃO HORVATH¹⁷ formula a seguinte questão: “*São os elementos de uma determinada ciência que devem encaixar-se numa classificação, ou é a classificação que deve procurar contemplar todos os elementos existentes?*”

Mais à frente, conclui o renomado autor pela existência de cinco espécies tributárias autônomas: “*Os pressupostos para a cogitação de instituir-se um empréstimo compulsório, a sua devolutividade, a destinação da sua arrecadação às despesas que motivaram a sua criação, bem como as finalidades a serem perseguidas pelas*

¹⁶ Sobre o tema ver GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁷ HORVATH, Estevão. *Classificação dos tributos*. In BARRETO, AIRES et BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo. Dialética, 2004, p.47.

*contribuições e destinação específica do produto da sua arrecadação fazem com que vislumbremos que, após a Carta de 1988, temos no Direito positivo brasileiro cinco espécies de tributos, cada uma delas com as suas próprias e específicas características, para além dos pontos que tenham em comum.”*¹⁸

PAULO AYRES BARRETO em estudo profundo sobre o tema, que culminou na tese de seu doutoramento, também adota a classificação dos tributos em cinco espécies. Com perspicácia, demonstra que sem tal diferenciação é impossível distinguir os impostos das contribuições apenas à luz do aspecto material de sua hipótese de incidência.

Com base nos ensinamentos de lógica de PAULO DE BARROS CARVALHO, este autor divide conforme o critério axiológico mais relevante os tributos em classes e subclasses. Ao final, conclui pela existência das seguintes classes e subclasses de tributos, nessa ordem: vinculados e não-vinculados; destinados e não-destinados; e restituíveis e não-restituíveis. Desse modo, os tributos (i) destinados e restituíveis seriam por definição os empréstimos compulsórios; (ii) e (iii) os vinculados, destinados e não-restituíveis, seriam as taxas ou contribuição de melhoria, a depender do critério material adotado; (iv) já os tributos não-vinculados, destinados e não-restituíveis seriam as contribuições e, finalmente; aqueles que não fossem (v) nem vinculados, nem destinados e nem restituíveis seriam os impostos.

Ao estabelecer critérios diferenciadores de cada uma das cinco espécies tributárias, PAULO AYRES BARRETO possibilita o desenvolvimento doutrinário fidedigno e autônomo de cada tributo e, além de facilitar a didática do tema, promove a sistematização dos diferentes limites para instituição, cobrança e repetição das espécies tributárias.

Todavia, há ainda um porém quanto a um dos critérios diferenciadores dos tributos, qual seja, a destinação de sua arrecadação. Em nosso entender, não basta simplesmente afirmar que determinado tributo é ou não *destinado*. Isso porque, da análise fria do texto constitucional, o que realmente se infere é que apenas há a *proibição de destinação dos impostos* a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV). Dito de outra forma, a interpretação textual da Carta Maior poderia dar a entender que existe tão-somente um critério negativo, que serviria apenas para dizer o que é imposto e o que não é imposto.

¹⁸ Idem, p. 47.

Há, portanto, algo ainda a ser esclarecido. Não se pode simplesmente afirmar que a destinação da arrecadação dos impostos, taxas, contribuições de melhoria, das contribuições e dos empréstimos compulsórios deve ou não ser vinculada a determinada finalidade; é preciso demonstrar, espécie por espécie, onde reside o comando que impõe ou não a necessidade de vinculação¹⁹. Tal matéria será estudada mais adiante, mas apressamo-nos a afirmar que, nas contribuições, a destinação do produto de arrecadação faz parte da regra de competência para instituição do tributo²⁰.

O leitor mais atento perceberá que o posicionamento ora adotado segue trajetória colidente com o disposto no artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, que justamente consignou ser irrelevante para qualificar o tributo a destinação legal do produto da sua arrecadação. Quanto a isso, diante das modificações introduzidas pelo texto constitucional de 1988, é facilmente perceptível que o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição vigente. Isto porque, conforme se está a demonstrar, a *destinação* foi justamente um dos critérios trazidos pelo próprio constituinte para diferenciar uma espécie tributária da outra. De mais a mais, é bem sabido que a *lei* não é o veículo apropriado para delimitar conceitos e classificações, quanto mais no ramo tributário, em que a pena do legislador constituinte foi pródiga ao detalhar em minúcias o sistema tributário nacional.

Podemos assim concluir que são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Conseqüência disso é que elegemos três critérios para diferenciar as espécies tributárias: vinculação ou não do aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal; destinação da receita de sua arrecadação; e a restituibilidade da exação.

Como se vê, a classificação dos tributos não é uma mera questão acadêmica exatamente porque implica assumir posições definitivas quanto a assuntos subseqüentes com que o estudioso do Direito irá se deparar. Por essa razão, ousamos aqui discordar

¹⁹ É importante alertar o leitor que não adotamos a chamada *teoria causal* dos tributos, segundo a qual os tributos são concebidos segundo a sua causa final.

²⁰ . Nesse sentido MISABEL ABREU MACHADO DERZI já firmou raízes: “*Nessa espécie de tributo, a destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições. O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada ao custeio das atividades constitucionalmente admitidas; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados, ou melhor, se as atividades estatais de cunho social, interventivas ou corporativas, não se efetivarem.*” (In *Contribuições para Seguridade Social*. COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 642.)

do refrão de que existem classificações *úteis* e *menos úteis*; em verdade, classificar significa exatamente posicionar determinado item dentro de um sistema, assumindo, a partir daí, as conseqüências. E mais: somente partindo de classificação fidedigna dos tributos é que será possível delimitar com independência e precisão todas as peculiaridades que circunscrevem cada espécie tributária, assunto que veremos adiante.

1.3. Uma (necessária) aproximação do Direito Tributário do Direito Financeiro

Espera-se que o estudo de determinado ramo do direito contemple, do início ao fim, os fenômenos inerentes aos seus institutos. Com o Direito Tributário não é diferente. Não há muitas dúvidas quanto à porteira que delimita os primeiros passos deste ramo, ou seja, quanto ao fenômeno do nascimento do tributo, passando pelos princípios e regras que determinam a sua incidência. O problema, aqui, está em se definir justamente onde se esgota o objeto do Direito Tributário.

Há tempo se sustenta ser imperiosa, para fins didáticos e científicos, a separação entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário. Nesse sentido a pena impiedosa de ALFREDO AUGUSTO BECKER²¹: *“O problema da separação rigorosa entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário é de importância vital, pois o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças (como o festejado por Benvenuto Griziotti e seus discípulos), provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.”*

BECKER²², inclusive, nega a autonomia do Direito Financeiro: *“O Direito Financeiro, como ramo de direito com natureza específica, não existe e sua ‘autonomia’, ainda para fins didáticos, é sumamente prejudicial pois confundirá o estudo científico das regras jurídicas que o comportam, convertendo-o num ‘cocktail’.”* Em contraposição, contemporâneo de BECKER, ALIOMAR BALEEIRO²³ já sustentava a autonomia do Direito Financeiro: *“As relações jurídicas que decorrem da tributação e da despesa, a índole específica do orçamento e até as peculiaridades dos*

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 23.

²² Idem, p. 26.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 53.

contratos de empréstimos, quando o devedor é o Estado, definem claramente a autonomia do Direito Financeiro”.

No entanto, há pouco dissemos que a Constituição de 1988 trouxe inúmeras modificações que influenciaram inclusive na classificação dos tributos. Diante dessa nova proposta classificatória, também se faz necessária outra quebra de paradigma no Direito Tributário: a sua aproximação com o Direito Financeiro.

Tal afirmação parte de um pressuposto lógico e simples: a partir do momento em que o próprio constituinte atribuiu importância singular à *destinação* da arrecadação dos tributos, evidentemente direcionou o estudioso do Direito Tributário a perquirir como ocorre tal fenômeno. Dito de outro modo, agora interessa também ao Direito Tributário a forma como se dá a destinação e, também, a própria aplicação das receitas tributárias.

Mas o que se entende por Direito Tributário e por Direito Financeiro? O objeto do Direito Financeiro, nas palavras de ALIOMAR BALEEIRO²⁴ compreende: “*o conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento e crédito*”. Já o Direito Tributário, para o mesmo Autor: “*aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contra-indicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte, como sujeito passivo.*”

Como afirmamos acima, interessa também ao Direito Tributário ao menos um aspecto tradicionalmente vertebrado ao Direito Financeiro: a despesa.

Não se propõe a fusão de ambos os ramos, a sua extinção ou mesmo a negação de sua autonomia; está-se a dizer que ambos (Direito Financeiro e Direito Tributário) *compartilham* como objeto determinado instituto. E isso, de forma alguma, é novidade para a Ciência do Direito. Não são raras ocasiões em que um tema ou instituto é compartilhado por diferentes ramos científicos, como no caso, por exemplo, do estudo da natureza jurídica da propriedade: fundamental ao Direito Civil, sob a ótica do direito privado, e também tema de outros ramos como o Penal, Administrativo e Ambiental.

O estudo do Direito Tributário atual não comporta mais a completa segregação do Direito Financeiro. A partir do momento em que o jurista voltar seus olhos para a destinação do produto da arrecadação dos tributos, estará em verdade a analisar, para fins de captação do fenômeno tributário, a forma pela qual são realizadas as despesas e o próprio orçamento público.

²⁴ Idem, p. 58.

Tal aproximação é importante e fundamental também para que a sociedade organizada e, principalmente, para que o Poder Judiciário instado por advogados públicos e privados e membros do Ministério Público, passem a fiscalizar a destinação dos tributos, questão notoriamente espinhosa no lacunoso e obscuro segmento da aplicação dos recursos públicos. Evidentemente, tal persecução deve transitar ao largo do viés político e respeitar a discricionariedade (mesmo que limitada) que o administrador público possui na aplicação de recursos.

Em síntese, o que se propõe é a aproximação dos estudos de Direito Tributário com os institutos pertencentes ao Direito Financeiro, preservando simultaneamente a autonomia didática e científica de cada ramo, sem deixar de lançar alguma luz sobre o que lhes é interjacente.

2. NATUREZA, REGIME, CARACTERÍSTICAS E LIMITES DAS CONTRIBUIÇÕES

2.1. Natureza jurídica e Regime Jurídico

Dizer sobre a natureza jurídica de algo implica conhecer-lhe a essência, a partir de determinado referencial. Ao conhecer a essência, pode-se dizer o que determinado ente *é* e também o que *não é*. DE PLÁCIDO E SILVA²⁵ bem delimita o significado da expressão natureza jurídica: “*Na terminologia jurídica, assinala, notadamente, a essência, a substância ou a compleição das coisas. Assim, a natureza se revela pelos requisitos ou atributos essenciais e que devem vir com a própria coisa.*”

Assim podemos afirmar que as contribuições são tributos. E por que são tributos? Porque compartilham da essência do conceito constitucional de tributo que, como já dissemos, coincide com aquele descrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional. EDUARDO BOTTALLO²⁶ afirma que as contribuições são tributos justamente porque atendem com precisão ao conceito do que vem a ser tributo, já que: “*a) são obrigações pecuniárias; b) compulsórias, vale dizer, ‘ex lege’; c) não se constituem em sanção de ato ilícito; e, d) são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada às respectivas leis instituidoras.*”^{27 e 28}

²⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Vol. III. 11a Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p 230.

²⁶ BOTTALLO, Eduardo. *Breves Considerações sobre a Natureza das Contribuições Sociais e Algumas de suas Decorrências* in *Contribuições Sociais Questões Polêmicas*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2005, p. 12.

²⁷ Em sentido contrário, mas sob a égide do Texto Constitucional de 1967, HAMILTON DIAS DE SOUZA: “*no direito positivo brasileiro não têm as contribuições caráter tributário, embora participem delas, em parte, do regime peculiar aos tributos.*” Mais adiante: “*a contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador mas sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por essas razões, aliadas à redação do artigo 149 da Constituição Federal que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III e 150, I e III, assim, indicando que as demais regras constitucionais a elas não se aplicam, parece-me que entre nós não foram essas figuras tratadas como tributos*”. (SOUZA, Hamilton Dias de, e GRECO, Marco Aurélio. *A Natureza Jurídica das Custas Judiciais*. Ed. Resenha Tributária/OAB, 1983.)

²⁸ Muitas referências doutrinárias creditam a MARCO AURÉLIO GRECO a paternidade de doutrina denegatória da natureza tributária das contribuições. A bem da verdade, como se verifica no seu *Contribuições – Uma Figura ‘sui generis’*, GRECO afirma que o debate quanto à natureza jurídica das contribuições não é o tema mais importante, mas sim o regime de controle a que elas estão submetidas. Fato é, conforme o autor, que sejam ou não tributárias (as contribuições) a discriminação de regimes subsiste. Vale destacar o seguinte trecho: “*Analisando o Texto de 1988, logo após sua edição, formei a*

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹, embora identificando as contribuições como impostos ou taxas, admite a sua natureza tributária: “*Não é de agora que advogamos a tese de que as contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que denominamos tipologia tributária no Brasil.*”

ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁰ no mesmo sentido: “*Estamos, portanto, em que estas contribuições são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devam alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de impostos ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem*”.

Desde já é preciso esclarecer que dizer sobre a natureza jurídica não implica necessariamente atribuir-lhe este ou aquele regime jurídico. São institutos diferentes. Dito de outro modo, é possível que determinada figura possua a mesma natureza jurídica de outra, justamente porque compartilham da mesma essência; não significa, porém, que venham a compartilhar do mesmo regime jurídico. Sobre o assunto, ROQUE ANTONIO CARRAZZA³¹ bem esclareceu: “*Realmente, o que define uma entidade do Direito não é a denominação que recebe (ou qualquer outra característica), mas o seu regime jurídico, isto é, o complexo de normas que sobre ela incidem, moldando-lhe as feições.*” Com isso se verifica que tão ou mais importante do que conhecer a natureza jurídica de algo é justamente conhecer qual o *regime* que se lhe aplica.

E qual é este *complexo de normas* que se aplica às contribuições? A resposta está na própria Constituição que delimitou, no artigo 149, quais serão os parâmetros a serem observados quanto às contribuições. Como veremos adiante, tais parâmetros

convicção de que as contribuições não teriam natureza tributária o que, aliás, explicaria, com certa clareza e coerência, várias disposições nele contidas. No entanto, antes que tivesse a oportunidade de publicar as razões de tal entendimento, sobreveio a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (a partir do precedente relativo à Contribuição Social sobre o Lucro) que, interpretando a Constituição, colocou um referencial indispensável na compreensão da figura e na aplicação do ordenamento positivo. (...) Antes de dizer o que ela é, procuremos saber como ela funciona e o que acontece com ela. Em suma, prefiro, a partir de agora, não afirmar categoricamente que as contribuições têm, ou não, natureza tributária.” (Contribuições uma figura ‘sui generis’. Op. cit., p. 75)

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 520.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. Resenha Tributária, 1977, p. 50.

coincidem com o núcleo do que entendemos ser o *regime jurídico tributário*, pelo que podemos, sem medo de errar, afirmar que se aplica às contribuições o *regime jurídico tributário*. É como bem colocou EDUARDO BOTTALLO³²: “a Constituição atribuiu a tais exações, de modo expresse, regime tributário (art. 149) na medida em que as submeteu ao império das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III) e aos princípios da estrita legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade, não obstante fazê-lo mitigadamente em relação a este último (art. 150, III, b c.c. art. 195, §6º)”

E o que entendemos por *regime jurídico tributário*? Tal regime compreende a aplicação do regramento conferido aos tributos pelo Texto Maior. Todavia, como já dissemos, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios possuem, cada qual, especificidades que levam à adoção de regras que lhes são particulares. A partir daí podemos adotar dois caminhos: a) afirmar que existem vários *regimes jurídicos tributários*, um para cada espécie; b) afirmar que existe um único *regime jurídico tributário*, composto de um núcleo essencial em que transitam princípios cardeais do sistema tributário. Preferimos a segunda opção porque, ao afirmar que existiriam tantos *regimes* quantas fossem as espécies, estar-se-ia confundindo *regime* com *natureza*.

Obrigamo-nos, portanto, a abrir parênteses para delimitar no que consiste o *regime tributário* a que nos referimos. Ele é fruto, exatamente, da coincidência de regras e princípios que se aplicam *a todos os tributos*, por imperativo do que está escrito na Constituição. Lembrando a lição de BOTTALLO citada acima, podemos dizer que o *regime tributário* compreende necessariamente a aplicabilidade das *normas gerais em matéria tributária*, dos princípios da *estrita legalidade*, da *irretroatividade* e da *anterioridade*. Há mais. Podem ser acrescentados a este *núcleo* outros princípios, desde que aplicáveis a todas as espécies tributárias. Os demais princípios inerentes ao Direito Tributário, como por exemplo, os princípios republicano, federativo e da autonomia municipal circunscrevem também o regime tributário, na medida em que são elementos fundadores do sistema. Já o princípio da *não-cumulatividade*, por exemplo, é específico

³² BOTTALLO, Eduardo. *Breves Considerações sobre a Natureza das Contribuições Sociais e Algumas de suas Decorrências* In *Contribuições Sociais Questões Polêmicas*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2005, p. 12.

ao IPI, ICMS e aos impostos e contribuições³³ residuais; pertence, portanto, ao regramento destes tributos, mas não é elemento necessariamente presente em todas as espécies tributárias. Poderia ser diferente, desde que a Constituição assim tivesse instituído.

FERNANDO CASTELLANI³⁴ opta por falar em aplicabilidade *total* ou *parcial* do regime jurídico tributário às contribuições: “*Sendo reconhecida sua natureza tributária, outra opção não restaria senão a afirmação de que o regime jurídico tributário a elas se aplica, em sua totalidade ou não. Obviamente, seja por suas características específicas, seja por exclusão expressa, alguns preceitos do regime jurídico tributário podem ser afastados, sem que se comprometa a natureza tributária das contribuições.*” A partir do raciocínio proposto pelo autor, no entanto, haveríamos de conceber um *regime tributário integral*, composto de todas as regras aplicáveis a todas as espécies tributárias; seria um contra-senso em si mesmo pelo simples fato de que jamais seria aplicável em sua totalidade, uma vez que a cada espécie tributária sua incidência haveria de ser apenas *parcial*.

Em síntese, portanto, estamos a afirmar que: as contribuições são tributos; por imperativo constitucional, pertencem ao regime jurídico tributário, o qual é composto de um núcleo essencial ao redor do qual orbitam todas as espécies tributárias e; possuem algumas regras e particularidades que lhes são específicas, as quais, aliás, justamente as caracterizam como espécie tributária autônoma. Encaradas como espécie tributária autônoma (as *contribuições*) permitem ao intérprete definir, com precisão, todos os seus limites³⁵.

³³ Adotamos o entendimento de que as contribuições sociais residuais devem observar integralmente o disposto no artigo 154, I, da Constituição, conforme veremos adiante.

³⁴ CASTELLANI, Fernando. *Contribuições Especiais e sua Destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 92.

³⁵ Nesse sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ: “*uma cosa és una cosa, y outra cosa és outra cosa. Eis, em pouquíssimas palavras, a explicação para o nosso posicionamento. Segundo o princípio lógico da identidade, dois elementos somente são iguais se todas as suas características forem comuns. ‘X=y se, e somente se, x tiver toda a propriedade que tenha y, e y tiver toda a propriedade que tenha x’.* Conseqüentemente, só poderemos afirmar que a contribuição não é espécie autônoma, confundindo-se com outra categoria de tributo (ora imposto, ora taxa) se ambos possuírem idênticas características.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2003 p. 90.)

2.2. Subespécies de contribuição. Inexistência da figura “contribuições sociais gerais”

Uma vez definida a natureza e o regime jurídico, é preciso perquirir quais são as contribuições previstas em nosso ordenamento jurídico. Assim, denominamos como subespécies das contribuições exatamente aquelas listadas no decorrer do texto constitucional, incluídas aquelas *constitucionalizadas*³⁶. Dado o extenso número de incidências previstas pelo Constituinte, não nos arriscamos a agrupá-las em uma ou duas categorias. No entanto, há um fator aglutinador de todas as subespécies: servirem como instrumento para promoção de finalidades específicas. E o que as une também é, justamente, aquilo que as diferencia: cada uma delas serve a uma finalidade específica.

Assim, a nossa Constituição prevê as seguintes contribuições:

- Contribuições sociais ou contribuições para a seguridade social (arts. 149 e 195);
- Contribuições para a seguridade social residuais (art. 195, §6º);
- Contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149);
- Contribuições corporativas (art. 149);
- Contribuição para o custeio de iluminação pública (art. 149-A)³⁷;
- Contribuições previdenciárias de servidores federais (art. 40);
- Contribuições previdenciárias de servidores estaduais e municipais (art. 149, §1º)
- Contribuição para o salário-educação (art. 212, §5º)
- Contribuição para o PIS (art. 239, §4º)
- Contribuições para entidades de serviço social e formação profissional (art. 240);

³⁶ O constituinte optou por incluir no texto constitucional expressamente as seguintes contribuições preexistentes: *Contribuição para o salário educação, a contribuição para o PIS e as contribuições para entidades de serviço social e formação profissional.*

³⁷ Embora o estudo aprofundado de cada subespécie não seja o objeto do presente trabalho, salientamos que, em nosso sentir, a chamada *contribuição para o custeio de iluminação pública* é de duvidosa constitucionalidade. Sobre o tema, há interessante julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: “TAXA DE ILUMINAÇÃO - COBRANÇA – INCONSTITUCIONALIDADE - *Apelação Cível - Tributário - Ação Declaratória - CIP - Inconstitucionalidade. Não se coaduna a introdução na Constituição Federal, via Emenda Constitucional, disposição relativa à Contribuição para Iluminação Pública - CIP, via Emenda Constitucional nº 39, por ferir a integridade do Sistema Tributário Nacional. Exação que fere a matriz estrutural tributária por não se enquadrar na espécie de contribuição prevista pelo constituinte originário no art. 149 do Texto Magno como meio de seguridade social, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Matéria já apreciada e declarada inconstitucional pela Corte Suprema sob a denominação de taxa, não sendo a mera alteração do nome do tributo suficiente para legitimar a cobrança. Não é o nome que designa o ser, mas sim sua essência. Negado provimento ao Apelo, por maioria. Voto vencido do Relator, que o proveu.*” (TJRS - 1ª Câm. Cível; ACi nº 70022402903-Espumoso-RS; Rel. Des. Irineu Mariani; j. 26/3/2008; m.v.)

- Contribuição provisória sobre movimentação financeira (art. 74, ADCT)
- Contribuição sindical (art. 8º, IV, *in fine*)³⁸

Afora estas subespécies, não há espaço no texto constitucional para qualquer outra contribuição. Com isso queremos dizer que, em nosso sentir, não há competência outorgada pelo Constituinte para as chamadas *contribuições sociais gerais*.

A doutrina que advoga a existência das *contribuições sociais gerais* labora em equívoco ao enxergar duas *contribuições sociais* diferentes: a primeira, prevista no *caput* do artigo 149 e, a segunda, prevista no artigo 195 e incisos, ambos da Constituição. Com base nesse entendimento, tal corrente sustenta a possibilidade de a União instituir outras *contribuições sociais* além daquelas previstas no artigo 195 e, também, além das chamadas *contribuições sociais residuais* previstas no §4º deste mesmo dispositivo. Nesse sentido, por exemplo, é o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁹ e LEANDRO PAULSEN⁴⁰. O último autor, inclusive, admite a possibilidade de instituição de uma contribuição para financiar praticamente qualquer ação estatal na área *social*, no sentido mais abrangente do termo, v.g.: a *proteção e recuperação da saúde*, a *prestação assistência social a portadores de deficiências e aos idosos*, o *incentivo à difusão de manifestações culturais*, *fomento à práticas desportivas*, a *promoção e incentivo ao desenvolvimento científico* e assim por diante.

Provavelmente nem nos estados submetidos a regimes totalitários ou adeptos a regimes ultra-socialistas o cidadão estivesse sujeito a tamanha intervenção estatal. A prevalecer tal entendimento, sem dúvida alguma, rui todo o sistema tributário traçado pelo Constituinte, especialmente porque torna vazias as restrições para utilização da competência residual pela União.

³⁸ Vale ressaltar nesse sentido que a “contribuição” a que alude a primeira parte do artigo 8º, IV, CR, não tem natureza tributária (“IV - a assembléia geral fixará a contribuição?...”), consoante alerta ROQUE ANTONIO CARRAZZA, justamente porque passível de instituição por decisão assemblear. (*Curso... Op. Cit.*, p. 555)

³⁹ Vale destacar trecho em que o autor sustenta tal posição: “*A Constituição Federal admite a instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, outras além das expressamente previstas nos seus arts. 149, 195, 212 §5º, 239 e 240? R: Sim, desde que haja a observância aos elementos básicos, como, receita pública derivada, compulsoriedade, parafiscalidade, destinação específica dos seus recursos, e vinculação a determinado grupo.*” (In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003, p. 356.)

⁴⁰ In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 369/370.

Estamos pois com HUMBERTO ÁVILA⁴¹ quando afirma que “*admitir que a União Federal possa instituir contribuições sociais gerais, com base no artigo 149, é esvaziar o conteúdo normativo do artigo 195, tanto de regra de competência ordinária quanto da regra de competência residual, já que não haverá mais função alguma nem para limitar a instituição a determinados fatos, pois o poder abrangerá quaisquer fatos, nem para criar uma válvula de escape somente exercitável por meio de lei complementar relativamente a outros fatos, pois a competência ordinária poderá ser exercida por meio de lei ordinária sobre quaisquer fatos sem vinculação a finalidades determinadas. Como sustentado na parte propedêutica, esse tipo de interpretação despreza a estrutura constitucional, transformando a limitação no seu contrário: falta de limites.*”

E isso se dá justamente porque existem regras específicas para o exercício da competência ordinária para a instituição de contribuições sociais (base de cálculo de receita, folha de pagamentos e lucro, art. 195), bem como para o exercício da competência residual (*outras fontes*, art. 195, §4º). Foi pensando nisso que o Constituinte inclusive *constitucionalizou* as contribuições conhecidas como salário-educação (art. 212, §5º), PIS (art. 239, §4º) e aquelas destinadas às entidades de serviço social e formação profissional (art. 240). Não fosse assim, e caso se admitisse a possibilidade de *contribuições sociais gerais*, nem ao menos seria necessária tal constitucionalização, porque todas as exações seriam automaticamente recepcionadas.

Não há que se falar em *contribuições sociais gerais*. Com efeito, as *contribuições sociais* são aquelas previstas no artigo 195 da Carta Maior. Somente aquelas. Até pode o legislador instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a restrição à utilização da competência residual (154, I e 195, §4º). Mas tais incidências destinar-se-ão exclusivamente à *seguridade social*. E o que se entende por *seguridade social*? A resposta é dada pelo próprio Constituinte no artigo 194: saúde, previdência ou assistência social, nada além disso. Significa dizer, portanto, que o legislador não poderá, mesmo que obedecido o disposto nos artigos 195, §4º e 154, I, sob pena de subverter a ordem constitucional, instituir, v.g., *contribuição social* para o custeio de prática esportiva, desenvolvimento científico ou cultural, justamente porque tais itens não se coadunam com o conceito de *seguridade social* ditado pelo Constituinte.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Contribuições na Constituição Federal de 1988* In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 321.

Qual seria a utilidade ou o sentido da competência ordinária prevista no artigo 195 e da rígida limitação à competência residual do §4º do mesmo artigo se fosse facultado ao legislador ordinário instituir *contribuições sociais gerais* ao seu bel-prazer? Certamente, caso prevaleça o raciocínio autorizador das *contribuições sociais gerais*, o disposto na cabeça, incisos e parágrafos do artigo 195 poderia ser riscado do texto constitucional sem que se percebesse a sua falta. Em outras palavras, as contribuições devem ser instituídas para atender a *determinadas finalidades* previstas constitucionalmente e não a *qualquer finalidade*.

Sem embargo disso, a ampliação tamanha do leque das contribuições poderia ocasionar, inclusive, o desequilíbrio da Federação, na medida em que a receita das contribuições não é repartida com os estados e municípios, ao contrário dos impostos. Tal desequilíbrio, a bem da verdade, já se tornou realidade, especialmente porque as receitas tributárias rotuladas de *contribuições* já alcançaram patamar expressivo, como demonstramos no primeiro capítulo, tornando quiçá prescindíveis, futuramente, as receitas dos impostos. O tema já foi objeto de análise por HUGO DE BRITO MACHADO⁴²: “*Com a hipertrofia das contribuições, de cuja arrecadação não participam os estados, nem os municípios, tende-se a abolir a Federação. E se caminha no sentido de tornar inútil o sistema de garantias constitucionais tributárias.*”

Não obstante isso, é bem verdade que o Supremo Tribunal Federal entendeu em sentido contrário, admitindo a figura das *contribuições sociais gerais* quando do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556⁴³. Os

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 10.

⁴³ “*Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar. - A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie "contribuições sociais gerais" que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. - Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição. - Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT. - Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, "caput", quanto à expressão "produzindo efeitos", e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto. Liminar deferida em parte, para suspender, "ex tunc" e até final julgamento, a expressão "produzindo efeitos" do "caput" do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001.*” (ADI 2556 MC, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 09/10/2002, DJ 08-08-2003 PP-00087 EMENT VOL-02118-02 PP-00266)

Sobre tal aresto, merece transcrição a bem lançada crítica de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO: “*Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, apreciando a validade da LC 110/2001, reputou possível a criação de contribuições sociais*

fundamentos colacionados do voto vencedor, *data venia*, não infirmam as razões pelas quais entendemos inexistir tal subespécie de exação.

Em última palavra, quando o artigo 149 refere-se a *contribuições sociais* está a fazer menção apenas às contribuições sociais do artigo 195 e não a outras contribuições ou a *contribuições sociais gerais*.

2.3. Competência residual nas contribuições sociais e observância do art. 154, I, CR

As contribuições sociais ditas *residuais*, cuja possibilidade de instituição é prevista no artigo 195, §4º, da Carta Maior, devem observar *integralmente* o previsto no artigo 154, I do texto constitucional. Vale rememorar a redação do artigo 195, §4º: *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.* Nessa esteira, prevê o inciso I, do artigo 154, justamente a observância de lei complementar (requisito formal), da não-cumulatividade e da impossibilidade de identidade de fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos (requisitos materiais).

Dito de outra forma, as contribuições residuais devem ser instituídas por lei complementar, devem ser não-cumulativas e não podem possuir nem fato gerador nem base de cálculo próprios dos impostos elencados na Constituição. Discordamos, portanto, daqueles que sugerem que o disposto no artigo 154, I, da Constituição aplicar-se-ia apenas *parcialmente* às contribuições sociais residuais.

Se assim fosse, o Constituinte haveria de expressamente dizer deste modo e, como não o fez, não se pode restringir por exercícios exegéticos a limitação de competência original. Caso fosse necessária apenas a observância de *lei complementar* para a instituição de novas fontes destinadas à manutenção ou expansão da seguridade social, o artigo 195, §4º bem poderia ter afirmado que “*lei complementar poderá instituir*”. Mas não o fez. E não o fez justamente para preservar a sistematicidade do ordenamento constitucional tributário, referindo-se expressamente ao artigo 154, I, o que evidentemente remete à integralidade deste dispositivo. Pensar em sentido contrário

'gerais', posicionamento que, se não repensado, levará a uma proliferação sem igual de exações dessa espécie tendo em vista a demasiada abrangência de atividades sociais que poderiam com elas ser custeadas. Praticamente tudo.” (As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. Op. cit., p. 281)

implicaria na diminuição das garantias do contribuinte a patamares muito além dos aceitáveis, principalmente porque restaria demasiadamente ampliada a competência tributária da União.

Sobre o tema, HUGO DE BRITO MACHADO⁴⁴ bem expõe a questão: *“Inadmissível o argumento de que as restrições do art. 154, inciso I, seriam aplicáveis somente aos impostos, delas ficando livres as contribuições sociais. Assim seria se inexistisse a remissão, ao art. 154, I, expressa no §4º, do art. 195. Tal remissão tem apenas a finalidade de tornar aquelas restrições extensivas à competência residual também em matéria de contribuições de seguridade social. Não apenas a exigência formal de lei complementar, mas também a exigência de cunho material. A distinção, para admitir-se a exigência de lei complementar, e não admitir as demais, é inteiramente descabida.”*⁴⁵

É preciso consignar que, lamentavelmente, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, entendeu de modo diverso quando do julgamento do RE 228.321/RS, em que foi relator, com voto vencedor, o Ministro Carlos Velloso. Vale reproduzir o entendimento prevalecente: *“A duas, porque, quando o §4º, do ar. 194, da C.F., manda obedecer a regra da competência residual da União – art. 154, I – não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições, criadas na forma do §4º, do art. 195, da CF, não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.”*⁴⁶

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Competência Residual e Contribuições de Seguridade Social in Contribuições Previdenciárias Questões Atuais*. Coord.: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1996, p. 97.

⁴⁵ No mesmo sentido ROQUE ANTONIO CARRAZZA: *“Desdobrando a idéia, qualquer nova contribuição, para ser válida, deve: a) ser criada por lei complementar; b) obedecer ao princípio da não-cumulatividade; c) não ter hipótese de incidência ou base de cálculo idênticas às dos impostos arrolados nos arts. 153, 155 e 156 da CF; d) obedecer ao princípio da capacidade contributiva (que informa a tributação por meio de impostos); e e) ter 20% do produto de sua arrecadação rateados entre os Estados e o Distrito Federal (art. 157, II, da CF).”* (Curso... Op. Cit., p. 585)

⁴⁶ O seguinte julgado também reflete o entendimento da Corte Suprema sobre a matéria: *“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Nessa decisão está insita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa*

2.4. Capacidade contributiva e contribuições

Como vimos acima, o artigo 149 da Constituição manda aplicar às contribuições os princípios da estrita legalidade (150, I), da irretroatividade (150, III, *a*) e da anterioridade *ajustada* (150, III, *b* e 195, § 6º), além de submetê-las ao disposto nas normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III). No seio do sistema tributário, no entanto, transitam vários outros princípios que podem, ou não, ser aplicáveis às contribuições. Tratemos por ora do princípio da capacidade contributiva.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁷ bem delimitou o que se entende por capacidade contributiva: *“O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”*

O princípio da capacidade contributiva não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Já na Constituição de 1824 havia previsão no sentido de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado *em proporção dos seus haveres*” (art. 179, §15º). Tal previsão foi de certa forma aprimorada e mantida nas Constituições subseqüentes, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/1965, que expressamente revogou a menção à *capacidade econômica do contribuinte*. Tal lacuna perdurou até 1988, quando o Constituinte inseriu-a novamente no artigo 145, §1º, da Carta.

natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE 258470, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00032 EMENT VOL-01990-05 PP-00963)

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso*. Op. cit., p. 86.

Em suas versões anteriores, especialmente no texto constitucional de 1946, a menção à capacidade econômica do contribuinte era diretamente relacionada a todos os *tributos* e não apenas aos *impostos*, como fez o Constituinte de 1988. Diante disso, boa parte da doutrina reivindica sua aplicação também às demais espécies tributárias. Este entendimento é mais recorrente para os doutrinadores⁴⁸ que adotam a classificação binária ou trinária dos tributos, ou seja, como compreendem que as contribuições e os empréstimos compulsórios podem ser impostos (e como defendem que os impostos devem observância ao primado da capacidade contributiva) eles estão, mesmo que indiretamente, estendendo a capacidade contributiva a ambos quando apresentarem a mesma materialidade dos impostos.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁴⁹ bem reflete a esta posição ao admitir a aplicabilidade deste princípio a todas as espécies tributárias: “*O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua ‘força econômica’ que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado.*” E mais adiante: “*Embora reconhecidamente polêmicos os conceitos de contribuição parafiscal e de empréstimo compulsório, julgamos estar com a melhor doutrina ao considerá-los como tributos, por encaixaram-se eles na definição, substancialmente correta, do art. 3º, do CTN (...) Suas hipóteses de incidência são fundamentalmente de imposto ou taxa, sujeitando-se, então como eles, ao princípio da capacidade contributiva.*”

O princípio da capacidade contributiva é elemento peremptoriamente informador dos impostos. Quanto a esta espécie tributária não há dúvidas de sua imprescindibilidade. Há que se ter em mente, como dissemos no início deste trabalho, que o tema *contribuições* ganhou relevo principalmente após a Constituição de 1988, muito embora a figura já estivesse presente no texto constitucional anterior. E, no texto atual, o artigo 149 – que serve de fundamento para a instituição de todas as

⁴⁸ V. nesse sentido CARRAZZA: “*Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, §1º, da CF.*” (Curso... Op., cit., p. 85)

⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 50/54.

contribuições - não remete à aplicação do artigo 145, §1º. Daí a dúvida que remanesce sobre a aplicabilidade ou não deste princípio às contribuições.

Em nosso sentir não há uma única resposta para todas as subespécies das contribuições. A aplicabilidade ou não da capacidade contributiva dependerá das peculiaridades inerentes a cada uma das contribuições.

Por exemplo: o critério informador nas contribuições corporativas não é o da capacidade contributiva, mas sim o da isonomia entre os contribuintes que deverão estar sujeitos ao mesmo critério de rateio. Note-se que aqui não há manifestação de riqueza ou mesmo *fato signo presuntivo de riqueza*, como quis BECKER. A materialidade da contribuição corporativa – fazer parte de determinada classe, associação ou profissão – não revela um critério de *riqueza*, mas sim de *grupo*. Assim, o que esta contribuição está a exigir é a isonomia entre os participantes, emplacada no mesmo critério de rateio.

Pertinentes as observações de MARCO AURÉLIO GRECO⁵⁰ sobre o tema: “*Do exame feito resulta claro que a capacidade contributiva é um conceito pertinente a exigências que sejam validadas condicionalmente pela Constituição. É algo inerente ao pressuposto de fato das exigências e serve como fundamento específico de um certo tipo de exação, qual seja, o imposto. Não é um conceito que possa ser considerado como inerente a uma validação finalística da exigência. Capacidade contributiva não é finalidade (futuro), é algo que existe, é uma qualidade (passado). Portanto, a Constituição andou bem quando não determinou a aplicação direta e automática da capacidade contributiva a todas as hipóteses de contribuição. Como exposto, nas contribuições o fundamento da exigência não está na manifestação de capacidade contributiva, mas no princípio solidarístico que emana da participação a um determinado grupo social, econômico ou profissional ao qual está relacionada a finalidade constitucionalmente qualificada.*”

Vamos adiante. As contribuições previdenciárias pagas pelos servidores públicos devem observância ao princípio da capacidade contributiva. E isso nos parece claro na medida em que a base de cálculo desta espécie de tributo é justamente o fruto do trabalho do contribuinte traduzido em *espécie*. Não está em questão aqui o caráter associativo da contribuição, porque os contribuintes não fazem parte diretamente de determinada classe, associação ou profissão. Está em evidência o ganho, a subsistência dos servidores. Justo, portanto, que contribua *gradualmente* com *quantum* maior aquele

⁵⁰ *Contribuições...* Op. cit., p. 125.

que percebe maiores vencimentos. Segue-se, portanto, o mesmo raciocínio atinente aos impostos que autoriza a adoção do mecanismo de *progressividade* de alíquotas.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar caso em que se discutia a constitucionalidade da progressividade de alíquotas previdenciárias, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010⁵¹, em que foi relator o Ministro Celso de Mello, assentou que o aumento desmesurado de alíquota pode implicar efeitos de confisco. O princípio da não-confiscatoriedade deriva justamente do princípio da capacidade contributiva. O mesmo raciocínio pode ser aplicado às contribuições sociais do artigo 195 da Constituição que têm como base de cálculo a folha de salários e demais

⁵¹ “CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921). A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.” (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento e o lucro⁵². Aliás, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal⁵³ também já admitiu a possibilidade constitucional de instituição de alíquotas progressivas em tema de contribuição para a seguridade social.

Passemos brevemente os olhos sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico. A doutrina tem oscilado quanto à finalidade de tais exações. Para alguns, a CIDE é ínsita ao campo da extrafiscalidade: sua instituição serviria apenas para direcionar os contribuintes a seguir determinadas condutas ou comportamentos consoante determinasse o interesse público⁵⁴. Outros doutrinadores admitem a CIDE como instrumento de financiamento da atuação estatal para a consecução de determinadas finalidades⁵⁵. Pois bem. Pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva somente terá espaço nas CIDEs caso a sua materialidade denuncie, de alguma forma, riqueza, mesmo que o princípio se revele pela sua segunda face: a *não-confiscatoriedade*.

É mister concluir, portanto, que o princípio da capacidade contributiva não informa necessariamente *todas* as contribuições. É impossível adotar um critério único para *todas* as contribuições justamente diante da flexibilidade de escolha, pelo legislador, de materialidades e bases de cálculo nesta espécie de tributo. Pode vir a

⁵² MARCO AURÉLIO GRECO admite, também, que a capacidade contributiva seja relevante em determinadas hipóteses, como na contribuição social sobre lucro (art. 195, I, c): “*Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei instituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade. É o caso, por exemplo, do artigo 195, I, c da CF-88 quando admite a instituição de contribuição para a seguridade social a cargo de empregadores, empresas ou entidades equiparadas, incidente sobre o respectivo ‘lucro’.* Este é um conceito tipicamente denotador de capacidade contributiva. Portanto, a lei instituidora, para não extravasar a respectiva competência constitucional, não pode atingir algo que não seja efetivo ‘lucro’ e que denote tal capacidade. Nesta hipótese, embora estejamos perante uma contribuição social qualificada finalisticamente, ela não poderá atingir o que não seja lucro, nem poderá atingir o lucro de uma forma desproporcional à respectiva manifestação.” (Contribuições, op. cit., p. 196)

⁵³ Vide ADI 1.425-PE e ADI 790-DF.

⁵⁴ Nesse sentido ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “*Portanto, por meio de contribuições de intervenção no domínio econômico a União usa de institutos tributários para direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo.*” (Curso... Op. cit., p. 563.)

⁵⁵ Esta parece ser a ótica de LUÍS EDUARDO SCHOUERI ao analisar a natureza do tributo nascido da Lei 10.168/2000, que instituiu CIDE para financiamento do *Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação*. (Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. *A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa in Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001, p. 366.

aparecer de maneira subsidiária e por vezes revelado sob a face da *não-confiscatoriedade*.

Conclusões semelhantes foram anotadas por PAULO AYRES BARRETO⁵⁶:
“*De nossa parte, entendemos que as contribuições não se submetem necessariamente ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, nas contribuições busca-se sempre a eleição de um critério que permita partilhar, dividir os fundos necessários ao custeio de determinada atuação estatal, ainda que delegada, dentro do grupo ao qual está voltada essa específica atuação. Destarte, não haveria sentido em se exigir o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, se o objetivo primeiro é a partição de encargos comuns.*”

Afirma com autoridade o autor que “*nas hipóteses em que a materialidade da contribuição seja típica de imposto, a divisão do encargo ou despesa dentro do grupo pode ser feita a partir de escolha de base de cálculo que, a um só tempo, atenda ao princípio da capacidade contributiva e reflita a forma mais adequada de partilhar a despesa.*”

2.5. Finalidade, solidariedade e custo da atividade

As contribuições possuem características ímpares que as distinguem de outros tributos. A principal delas é a chamada *finalidade* e consiste justamente no fato de que a arrecadação proveniente das contribuições é obrigatoriamente destinada ao cumprimento da finalidade que justificou sua criação. Essa característica consta do artigo 149 da Carta Maior, quando determina que compete à União instituir contribuições *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*. Assim, a União, direta ou indiretamente, atua para cumprir propósitos específicos para os quais as contribuições podem ser criadas⁵⁷.

Isso significa, em primeiro lugar, que a contribuição somente pode ser criada se houver necessidade para tal. Assim, por exemplo, não se justificaria a criação de uma

⁵⁶ *Contribuições...* Op. cit., p. 143.

⁵⁷ MARCO AURÉLIO GRECO sobre a competência tributária da União para criar contribuições afirma: “*Quando a Constituição atribui a competência à União para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categorias profissionais, não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com a sua instituição.*” (*Contribuições...* Op. cit., p. 38)

contribuição de intervenção no domínio econômico para supostamente restaurar o equilíbrio em determinado segmento de mercado se já existisse uma concorrência natural e saudável. Refinando o raciocínio, também não nos parece justificável a criação ou manutenção de contribuição destinada a determinado fundo se este já se encontrar superavitário ou, ainda, caso inexista *planejamento orçamentário* de gastos e investimentos na atividade-fim.

Conseqüência desse raciocínio implica justamente dizer que as contribuições devem obedecer a parâmetros de custeio da respectiva atividade. Ora, se o cumprimento de *finalidade* é requisito inerente às contribuições, natural que somente se arrecade o necessário para a consecução desta finalidade. Isto se torna ainda mais evidente quando se tem em mente que as *sobras* da arrecadação das contribuições não podem ser destinadas a outras atividades e muito menos ser realocadas a custear os gastos gerais do Estado. A trestinação das sobras, em nosso sentir, pode vir a tornar a exigência inválida e ensejar a cessação da cobrança do tributo ou até mesmo a repetição de valores, conforme veremos mais adiante.

PAULO AYRES BARRETO⁵⁸ abordou com precisão o assunto: “*A atividade estatal que fundamenta a instituição de tal contribuição tem, por sua vez, um custo estimado. A contribuição a ser instituída terá como propósito específico gerar receita tributária compatível com tal custo. Se assim é, temos que concluir pela existência de uma correlação entre o custo da atividade estatal e o critério quantitativo da contribuição erigida.*”

Parte da doutrina, arredia à tese da autonomia das contribuições, tem atacado a expressão *finalidade* como característica própria e indelével a este tipo de tributo sob o argumento de que todos os tributos possuem direta ou indiretamente alguma *finalidade*. Afirmam, também, que tal concepção há muito foi extirpada do Direito Tributário, que só teve a perder com a doutrina denominada *finalismo* cujo pecado é justificar determinado tributo por sua finalidade. Um dos mais fervorosos signatários é SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁵⁹ para quem “*chega a ser truísmo dizer que os tributos têm finalidade. Todos, sem exceção, possuem uma finalidade. Onde reside, ao*

⁵⁸ *Contribuições...* Op., cit., p. 153.

⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e as Soluções* in *Contribuições para a Seguridade Social*. Coord. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.32.

cabo, a novidade do 'finalismo'? Todos os tributos são pagos para satisfazer as necessidades do Estado."

A crítica não tem procedência. Quando se diz que as contribuições são diferentes porque nascem atreladas a finalidades específicas, previstas constitucionalmente, significa que o produto da sua arrecadação *somente* pode ser destinado àquela finalidade. A implicação desta afirmação está afeta a regras orçamentárias. E aí está a grande diferença em relação aos impostos porque neles não há tal afetação orçamentária. Aliás, em nosso sentir, o raciocínio exposto no parágrafo anterior torna-se contraditório na medida em que esta doutrina, sem encontrar uma melhor saída, acaba por classificar as *contribuições* como *impostos com destinação específica*. Ora, ao se admitir a *destinação específica*, está-se a admitir justamente tudo o que até agora dissemos sobre vinculação da receita e limite de custeio.

A expressão *solidariedade social* é outro tema sempre presente em torno das contribuições. A nosso ver *solidariedade social* em nada corresponde à *capacidade contributiva*. Esta, como já dissemos, consiste justamente no pagamento gradual de tributos em maior volume conforme seja maior a base de cálculo, e realiza-se pelo princípio da *progressividade*. Já a *solidariedade*, inserida no tema da tributação, diz respeito à assunção de determinados encargos para subsidiar despesas ou benefícios de outrem. Tal sói ocorrer nas contribuições previdenciárias e nas contribuições sociais (que, como já dissemos, são as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, CR).

Já nos diz o *caput* do artigo 195, CR, que a seguridade social será financiada por *toda a sociedade*. Antes disso, no inciso V, do parágrafo único do artigo anterior, consta que a seguridade social tem como objetivo a *equidade na forma de participação no custeio*. A dimensão da *solidariedade* significa justamente dizer que a contribuição de cada um financiará o benefício ou a despesa de outrem, ou seja, o empresário que arca com a CSLL estará financiando o benefício do *auxílio moradia* ou o *auxílio desemprego* conferido a outro integrante do sistema. Eis aí a solidariedade inerente ao sistema da seguridade social. Da mesma forma ocorre com as contribuições previdenciárias, pautadas pelo caráter contributivo e solidário como consta expressamente no *caput* do art. 40, CR.

Forçoso dizer que a solidariedade, em termos de tributação, se esgota em ambas as subespécies que vimos acima. Como dissemos alhures, não se confunde com a capacidade contributiva e nem pode servir, por si só, como fundamento da instituição de

tributos⁶⁰. Ela diz respeito somente às contribuições porque convive com outras características próprias desta espécie, como a *finalidade* e a *vinculação da destinação do produto da arrecadação*. Note-se que a solidariedade justifica o motivo pelo qual aquele que contribuiu para a seguridade social com determinada quantia não receba, necessariamente, vantagem diretamente proporcional ao *quantum* entregue aos cofres públicos, especialmente porque a arrecadação também será aplicada em benefício de outros usuários do sistema.⁶¹

⁶⁰ Não se olvida o magistério de MARCO AURÉLIO GRECO para quem a solidariedade social serve como fundamento axiológico da própria tributação na Constituição de 1988. Para o renomado doutrinador, a mudança do Estado de Direito (CR 1967) para o Estado Democrático de Direito (CR 1988) serviu, no Brasil, para que a tributação seja justificada não mais apenas como um *poder de império*, mas sim como instrumento de realização dos direitos fundamentais. E, com isso, concordamos integralmente. Em nosso sentir, essa é exegese do art. 3º, CR, que diz respeito aos objetivos da República. No entanto, quando nos reportamos à *solidariedade* acima, não estamos discutindo o caráter axiológico da expressão, mas sim refletindo sobre sua posição como instrumento da tributação previsto nos artigos 40, 194 e 195 do Texto Maior.

⁶¹ Em certa medida, tal constatação faz esvair a colocação de que as contribuições são sempre sinalagmáticas. Como se vê, não há sempre a necessidade de se propiciar uma vantagem direta ou mesmo proporcional aos contribuintes.

3. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

3.1. Relação jurídica tributária nas contribuições

Novamente regressemos à teoria geral do Direito, assim como o fizemos com os conceitos de natureza e regimes jurídicos. Que é relação jurídica? A própria palavra *relação* já pressupõe um vínculo ou uma ligação entre dois ou mais entes. Pensar em *relação jurídica* pressupõe que a conexão entre esses dois entes seja permeada pela normatividade.

Seguindo as lições de MIGUEL REALE, partimos do entendimento de que todas as ciências estudam *relações*, ou seja, possuem por objeto algum tipo de *relação*. Desse modo, definir o que seja uma *relação jurídica* é definir o próprio objeto do Direito e, por conseguinte, ao definirmos *relação jurídica tributária* diremos o que é o objeto do Direito Tributário.

Relação jurídica, como ensina MIGUEL REALE, trata de uma espécie de *relação social*. No entanto, na medida em que o homem não objetiva fins estritamente jurídicos, não são *jurídicas* todas as *relações sociais*. Há que estar presente a estrutura normativa a qualificar a relação como *jurídica*. Por isso MIGUEL REALE⁶² afirma que: “as normas jurídicas projetam-se como feixes luminosos sobre a experiência social: e só enquanto as relações sociais passam sob a ação desse fecho normativo, é que elas adquirem o significado de ‘relações jurídicas’.” Mais adiante resume com precisão: “Quando uma relação de homem para homem se subsume ao modelo normativo instaurado pelo legislador, essa realidade concreta é reconhecida como sendo relação jurídica.”

No Direito Tributário, no entanto, a relação não se dá *de homem para homem*, mas sim entre Estado e contribuinte. Não deixa, entretanto, de ser uma relação intersubjetiva, mas qualificada pela atuação estatal circundada pelo elemento normativo instituidor do tributo. Depurando o raciocínio, podemos afirmar que a relação jurídica dita tributária, *superficialmente*, é composta: *i*) pelo sujeito ativo (Estado), que é aquele em função de quem existe a obrigação principal; *ii*) pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável), que é o devedor da prestação principal; *iii*) pelo vínculo existente entre

⁶² REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 215.

ambos, que perfaz justamente a hipótese de incidência tributária e, finalmente; o *iv*) pelo objeto, que é a prestação devida (pagamento do tributo).

Apressamo-nos a dizer que o *objeto* da relação jurídica tributária é realmente o pagamento e não o *tributo* em si, porque se trata de uma relação obrigacional *ex lege* em que alguém deve pagar algo a outrem. O tributo, portanto, é apenas o objeto mediato da relação. Nesse sentido alerta JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁶³ sobre as imperfeições do CTN: “*Não expressa um sentido normativo rico em compreensão o art. 139, segunda parte, do CTN, ao estabelecer que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária.*” Acrescente-se o fato de que a relação jurídica tributária, ao contrário do que ocorre na esfera do Direito Privado, é uma relação de *sujeição* do contribuinte perante o Estado, já que não se origina propriamente de uma relação de vontade (negócios jurídicos) mas do próprio poder de império⁶⁴.

Ao lado da relação jurídica tributária que encerra a obrigação de pagamento do tributo, existe, também, outra relação jurídica, que diz respeito aos deveres dos cidadãos em colaborar com a administração pública, mediante a escrituração de documentos e livros ou mediante a prestação de informações aos órgãos oficiais. Por essa razão PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁵ ensina que as relações tributárias podem revestir duas espécies: principal e secundária.

Alhures definimos a relação jurídica tributária e frisamos que o fizemos de forma *superficial*. Isto porque a relação jurídica tributária foi profundamente estudada por juristas da mais alta importância em nosso cenário jurídico, dentre eles PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁶, que destrinchou o vínculo jurídico tributário – o terceiro elemento da relação jurídica que nos referimos acima. Este vínculo, ensina o autor, é examinado mediante a análise de dois critérios. O primeiro, o critério pessoal, *servirá para o reconhecermos os sujeitos ativo e passivo da relação*”. O segundo, o critério

⁶³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 54.

⁶⁴ Sem embargo disso, já dissemos, consoante MARCO AURÉLIO GRECO, que o fundamento da tributação não reside atualmente apenas no poder de império do Estado ou no dever de sujeição dos cidadãos, mas principalmente na realização dos direitos fundamentais previstos na Constituição.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 155.

⁶⁶ *Idem*, p. 161.

quantitativo, “*que nos possibilitará determinar o conteúdo do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo*”.⁶⁷

Pois bem, passemos à dinâmica da relação jurídica tributária. Do ponto de vista mais simples, ela nasce com a ocorrência do fato imponible no mundo fenomênico que se converte em linguagem (lançamento) e torna exigível a prestação por parte do sujeito passivo. A prestação é literalmente o que o CTN denomina *obrigação tributária*. Finalmente o sujeito passivo cumpre a prestação devida nos exatos termos exigidos pelo sujeito ativo e dá-se por extinta aquela obrigação. A extinção pode dar-se de outras formas além do pagamento, como a compensação, transação, remissão, prescrição, decadência, dação em pagamento e outros casos, previstos nos artigos 156 e seguintes do CTN⁶⁸.

No entanto, a relação jurídica tributária não se esgota no simples adimplemento por parte do sujeito passivo. É-lhe inexorável um conjunto de direitos e deveres mútuos. Em outras palavras, não é apenas o sujeito passivo quem detém deveres; ele também possui direitos, na exata medida em que o Fisco também possui deveres.

Ao discorrer sobre relação jurídica, MIGUEL REALE⁶⁹ bem resume esta assertiva: “*O sujeito passivo é passivo no sentido de dever a prestação principal, mas isso não exclui que ele também tenha direito de exigir algo em sentido complementar.*”

Especificamente sobre os direitos e deveres da relação jurídica tributária RICARDO LOBO TORRES⁷⁰ expõe com precisão: “*A relação jurídica tributária é*

⁶⁷ GERALDO ATALIBA, ao discorrer sobre a hipótese de incidência tributária, ensina: “*São, pois, aspectos da hipótese de incidência tributária os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.*”(ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 70.)

⁶⁸ Note-se que o CTN, erroneamente, por diversas vezes se refere à extinção do “crédito tributário”. Todavia, o “crédito tributário” não é a prestação em si, mas apenas o seu conteúdo. O que resta extinta é a obrigação, que por consequência torna o crédito tributário adimplido. Sobre o tema ALBERTO XAVIER In *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

⁶⁹ REALE, Miguel. *Op. cit.* p. 218. O Autor, aliás, ilustra com a máxima clareza tal assertiva, valendo transcrever o trecho: *Um exemplo esclarecerá bem esta matéria. Se Pedro é devedor de cinco mil cruzeiros em virtude de uma letra de câmbio, é obrigado a pagar o débito no vencimento. Sob esse prisma, ele é o sujeito passivo. Sucedendo, entretanto, que o credor queira antecipar o pagamento previsto no título, assistirá então ao devedor o direito de pagar apenas na data do vencimento, e não antes. Terá ainda o devedor o direito de pagar em São Paulo, e, não em Amsterdam ou Buenos Aires. Imaginem os senhores que alguém se disponha a pagar um débito de cem mil cruzeiros e o credor responda: “quero que o senhor me pague em dólares, em Nova York.”*

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 186.

complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.”

KLAUS TIPKE⁷¹, ao analisar o conteúdo da *relação de débito fiscal*, divide-o em pretensões do sujeito ativo e do sujeito passivo: “A ‘*relação processual tributária*’ inclui a ‘*execução*’ da imposição, não apenas a exposição de pretensões da relação obrigacional tributária pelas ‘*autoridades tributárias*’, mas também o direito fundamental de participação processual do ‘*sujeito passivo*’, seus deveres e ‘*direitos*’ (s. Rz 6) assim como sua conduta, sua cooperação no processo fiscal.”

Segundo o mestre alemão, seriam prerrogativas do sujeito ativo a pretensão fiscal (Steueranspruch), a pretensão de responsabilidade (Haftungsanspruch) e as pretensões a prestações tributárias acessórias (Nebenleistungen), dentre elas as multas e os juros. Por outro lado, o sujeito passivo também possui pretensões na *relação de débito fiscal*, como a pretensão de reembolso tributário (Steuervergütungsanspruch) e a pretensão de restituição (Erstattungsanspruch).

Resumimos o que estamos a dizer nas palavras de TIPKE⁷²: “O conceito de *sujeito passivo tributário* não expressa suficientemente que ele abrange a totalidade de direitos e deveres, e na verdade de um lado como participante da relação obrigacional tributária; este pode em particular ser credor de um reembolso fiscal (s. § Rz. 68 ff.) ou de uma restituição (s. § 7 Rz 72 ff.)”

Pousemos agora sobre o foco de nosso trabalho: as contribuições. O tema ganha especial interesse porque há volumosa crítica de parte da doutrina que refuta a autonomia das contribuições como espécies de tributo sob a ótica da relação jurídica tributária. Tal doutrina dogmatiza, sem gastar muitas linhas, que a vinculação quanto à destinação do produto da arrecadação é estranha à relação jurídica tributária ou, ainda, dirige crítica sob o despautério de que o controle da destinação do produto da

⁷¹ *Direito Tributário*. Op. cit., p. 350.

⁷² *Idem*, p. 351.

arrecadação eterniza a relação jurídica tributária ou lhe confere forma extravagante de extinção.

Pois bem. Dentre as características e aspectos que dissemos alhures, tudo é aplicável às contribuições. E justamente aqui o tema possui a maior relevância porque o sujeito passivo possui sofisticados direitos oponíveis contra a Fazenda Pública na relação jurídica tributária que rege as contribuições. O principal - e justamente o marco diferencial - é o de exigir a destinação e a aplicação da receita decorrente da arrecadação da contribuição para fomentar a finalidade pela qual foi criada.

E qual a origem deste anunciado direito do sujeito passivo? Decorre da própria Constituição, na medida em que Ela somente permite o exercício da competência tributária, no caso das contribuições, desde que seja observada a necessária correlação entre a criação do tributo e a previsão da vinculação do produto de sua arrecadação à determinada finalidade. Sobre a regra-matriz das contribuições vale destacar trecho de FERNANDO CASTELLANI⁷³: “*Em outras palavras, a norma introdutora do tributo deverá respeitar e prever a materialidade autorizada, a destinação determinada e a restituição exigida. A norma de instituição do tributo não poderá se limitar à previsão da materialidade, ao menos nas espécies que exijam destinação ou restituição.*”

É a dupla face da moeda na relação jurídica tributária. Aliás, tal não ocorre apenas com relação às contribuições; nos empréstimos compulsórios, o contribuinte possui o direito de, posteriormente, exigir a restituição dos valores vertidos aos cofres públicos.

Não há falar que nosso posicionamento cria novas formas de extinção da obrigação tributária. Muito pelo contrário. Elas continuam as mesmas, aplicáveis, *mutatis mutandi*, a todas as espécies tributárias. Apenas estamos a explicitar o direito subjetivo constitucional de o sujeito passivo *exigir* da Administração Pública que destine o *quantum* arrecadado com as contribuições àquelas finalidades específicas para as quais foram criadas e, principalmente, tratar de localizar este direito subjetivo no seio da relação jurídica tributária.

Ao entendermos tal prerrogativa como inserida no campo do direito subjetivo do sujeito passivo da relação tributária, pensamos extirpar a crítica fácil inoculada por muitos que, a todo custo, querem ver impostos ou taxas onde se têm contribuições, no sentido de a destinação do produto arrecadado não fazer parte da relação jurídica

⁷³ *Contribuições...* Op. cit., p. 187.

tributária. Ora, não apenas faz parte, como é indelével à esfera de direitos do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Claro que a previsão orçamentária da receita e despesa, as diretrizes para a elaboração do orçamento e o plano plurianual de governo são matérias ínsitas ao Direito Financeiro e constituem outra espécie de relação jurídica. Todavia, isso não significa que não possam fazer parte da necessária intersecção existente entre ambos os campos do Direito – Tributário e Financeiro – como já dissemos no primeiro capítulo.

De mais a mais, esta mesma doutrina, mesmo implicitamente, admite a existência de direitos titulados pelo sujeito passivo e contrapostos à Fazenda Pública na relação jurídica tributária quando, por exemplo, sustenta a óbvia necessidade de restituição ao sujeito passivo no caso de pagamento efetuado a maior. Ninguém discorda que o sujeito passivo tem o direito de pagar *somente* o que lhe é exigido, nada mais. Basta, no caso das contribuições, que se acrescente mais um direito do sujeito passivo ao rol destas prerrogativas.

Eis aí o grande diferencial da relação jurídica tributária no campo das contribuições. Realmente, o sujeito passivo não possui apenas o direito subjetivo de pagar na exata medida aquilo que é devido, ter deferido tratamento igualitário ou resguardado o sigilo de suas informações fiscais: mais do que isso, ele possui o direito subjetivo específico de exigir que o seu dinheiro seja aplicado naquela – e somente naquela – finalidade constitucional que autorizou a instituição do tributo. E tudo isso ocorre no campo da relação jurídica tributária.

Como vimos de ver, a relação jurídica tributária comporta direitos e deveres por parte de ambos os sujeitos, ativo e passivo. E, nas contribuições, o sujeito passivo possui o direito subjetivo de que o dinheiro entregue aos cofres públicos seja destinado a atender àquela finalidade para qual foi criada a exação. Evidente que, se houver correspondência entre a criação da contribuição e a destinação do dinheiro, nada há a falar. Todavia, no caso de trestinação ou a-destinação da receita, resta violado o direito subjetivo do sujeito passivo, resultando em diferentes conseqüências de acordo com a forma como ocorrer a violação. É o que veremos a seguir.

3.2. Desvio de destinação nas contribuições

De tudo que vimos agora podemos concluir que as contribuições são espécies de tributos, possuindo natureza tributária e se lhes aplicando o regime tributário,

caracterizadas especialmente pela vinculação do produto de sua arrecadação a finalidades constitucionais pré-determinadas. Além disso, a relação jurídica tributária das contribuições possui a peculiaridade de atribuição, ao sujeito passivo, do direito de exigir a aplicação do *quantum* pago a título de contribuição ser obrigatoriamente destinado àquela finalidade.

Portanto, ao afirmarmos que o sujeito passivo possui o direito de ver vinculado o produto da arrecadação da contribuição à finalidade que justificou a criação do tributo estamos a dizer: (i) toda lei que crie uma contribuição deve necessariamente estar atrelada a uma finalidade constitucional permissora de sua instituição (como vimos, não é qualquer finalidade que enseja a criação de uma contribuição) e, conseqüentemente, qualquer ato normativo, independente da hierarquia, que implicar desvio do produto da arrecadação para outra finalidade, ou mesmo a retenção da receita para qualquer fim (a-destinação), será inconstitucional e; (ii) o agente administrativo que praticar ato que implique tredestinação da receita estará sujeito a ser responsabilizado pessoalmente por tal conduta, sem prejuízo da nulidade do ato administrativo.

Vale a pena depurarmos ambas as conclusões. Iniciemos com a primeira, que se traduz na *tredestinação normativa* da receita das contribuições. Como dissemos, qualquer ato normativo que assim o faça será inconstitucional, por ofender a regra de competência prevista no Texto Maior. Quanto a isso, parece-nos que já esgotamos o assunto ao afirmar acima que a competência tributária, no caso das contribuições, não prescinde da vinculação do produto de sua arrecadação à determinada finalidade. Dissemos mais. Com efeito, não importa a hierarquia do ato normativo que mandar aplicar a receita em finalidade estranha: estará eivado de inconstitucionalidade. Significa, portanto, que será inconstitucional a portaria, resolução, lei *lato sensu* ou mesmo a emenda constitucional que acarretar o desvio ou a retenção.

Com efeito, parece evidente, com supedâneo em KELSEN, que *lei* que contraria a norma de competência que, em última análise, foi quem autorizou a edição desta *lei*, é nula de pleno direito. Tal raciocínio é primário no Direito. Entendemos necessário, por outro lado, abrir parênteses para tratarmos da inconstitucionalidade de emenda constitucional que implique o desvio do produto da arrecadação das contribuições.

Filiamo-nos ao entendimento de que *emenda constitucional não pode criar tributo*⁷⁴. E o fazemos por duas razões. A tributação, pela sua própria essência, é

⁷⁴ Importante anotar que a *criação* de tributo é diferente da *alteração da competência tributária*. Entendemos que não é dado à emenda constitucional criar tributo mas, por outro lado, admitimos a

limitante dos direitos individuais e fundamentais de propriedade e liberdade. Não se discute que o Estado pode exigir do cidadão contribuinte o pagamento de tributos e, caso não o faça voluntariamente, pode inclusive coagi-lo utilizando-se das medidas previstas em lei. A submissão à tributação é uma decisão do próprio povo, por meio de seus representantes, tomada em assembléia constituinte. O poder constituinte, portanto, é reflexo imediato do princípio republicano. E cabe ao próprio poder constituinte impor limites ao poder reformador, a quem compete modificar o texto originário observados os parâmetros previstos no próprio digesto.

No Brasil, o constituinte de 1988 limitou o poder reformador em matéria tributária quando inseriu, no artigo 60, §4º, IV, que não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Ora, evidente que a criação de um novo campo de competência tributária escorraça os limites propostos pelo Constituinte à propriedade e liberdade individuais. Aquela decisão tomada em assembléia constituinte é imutável, salvo a instauração de nova ordem jurídica. Queremos dizer, com isso, que foi o próprio poder constituinte quem estabeleceu os marcos do poder de tributar no Brasil, não sendo dado ao poder reformador – pelo próprio limite estabelecido no 60, §4º, IV – alargar tal competência. Lembre-se, também, que o próprio Constituinte previu os instrumentos necessários para assegurar o financiamento do Estado em situações excepcionais, como ocorre com os empréstimos compulsórios e empréstimos de guerra, não obstante, ainda, a possibilidade de utilização da competência residual.

Há ainda mais um detalhe que não passou despercebido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷⁵. Ensina o autor que a própria Constituição reservou a criação de tributos à *lei* – em sentido estrito – da pessoa política competente. Emenda constitucional não é *lei*. Não se trata apenas da diferença de significação entre um veículo normativo e outro. O grande entrave é que o processo legislativo da emenda constitucional não passa pela sanção do Poder Executivo. Ora, quando a Constituição determina no artigo 150, I, ser vedado exigir ou aumentar tributo sem *lei* que o estabeleça, realmente está

possibilidade *restrita* de alteração da competência tributária pelo mesmo instrumento. *Restrita* porque não descartamos a possibilidade de redução da competência tributária ou mesmo a transferência a outro ente da federação da competência para instituição de determinado tributo. Em ambas as hipóteses, no entanto, a possibilidade de alteração estará sujeita a manutenção da autonomia financeira dos entes que compõem a Federação, sob pena de inconstitucionalidade, dado o disposto no artigo 60, §4º, I. Nesse sentido ROQUE ANTONIO CARRAZZA In *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 655/656.

⁷⁵ *Curso... Op. Cit.*, p. 593/594.

subordinando a criação de tributo ao devido processo legislativo, o que pressupõe a sanção pelo Chefe do Poder Executivo, inexistente no caso das emendas constitucionais.

Dissemos que a emenda constitucional não pode *criar tributos* e, pelas mesmas razões, não lhe é permitido desvincular o produto da arrecadação de contribuições a finalidades estranhas àquelas que justificaram sua criação. Ora, como vimos de ver, a própria Constituição delimitou os marcos e limites em que se dá a tributação. Ao alterar tais limites, o poder reformador não pode suplantar os direitos e garantias individuais dos contribuintes⁷⁶.

Arrematando o que já foi dito acima, considerando que na relação jurídica tributária que rege as contribuições o sujeito passivo tem o direito de exigir a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições a determinadas finalidades, é evidente que a desvinculação, mesmo por meio de emenda constitucional, estaria a defenestrar o direito de ser tributado conforme estatuído pela Carta Maior. Padeceria, portanto, de inconstitucionalidade a proposta de desvinculação.

Infelizmente, no Brasil, o poder reformador atropelou a Constituição e a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições se tornou realidade com a chamada DRU – Desvinculação das Receitas da União⁷⁷, em vigor até 31 de dezembro de 2011, por força do artigo 76⁷⁸ do ADCT, modificado pela EC 56/2007. Na prática, para cobrir despesas gerais da máquina governamental, lamentavelmente convivemos com a aberração jurídica pela qual a União se vê livre de destinar 20% (vinte por cento) do total arrecadado a título de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a órgão, fundo ou despesa. Não temos dúvidas em assinalar a

⁷⁶ Foi isso, aliás, que levou ROQUE ANTONIO CARRAZZA a ver no sistema constitucional tributário um verdadeiro estatuto do contribuinte.

⁷⁷ O Poder Executivo propôs ao Congresso Nacional em 1994 (Emenda de Revisão 1) um projeto de emenda à Constituição que autorizava a desvinculação de 20% de todos os impostos e contribuições sociais. Foi criado o Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal (EC 10/1996) que vigorou até 31 de dezembro de 1999. A partir do ano 2000 foi reformulado e passou a se chamar DRU - Desvinculação de Recursos da União tendo sua prorrogação aprovada pelo Congresso Nacional até 2011 (EC 56/2007).

⁷⁸ “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. § 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. § 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.”

inconstitucionalidade da DRU por todas as razões já expostas. Mais uma vez estamos com PAULO AYRES BARRETO⁷⁹ quando afirma: “*Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.*”⁸⁰

Concluimos, assim, que a desvinculação *normativa* do produto de arrecadação das contribuições será sempre contrária ao que prevê a Constituição, independente do grau de hierarquia da norma. Nesta hipótese de inconstitucionalidade, como não poderia ser diferente, a consequência é o direito do sujeito passivo se opor, pelas vias adequadas⁸¹, à cobrança do tributo e, caso tenha entregue aos cofres públicos o *quantum* correspondente ao tributo inconstitucional ou ilegal, não haverá outra alternativa senão requerer a repetição desses mesmos valores, respeitado o prazo prescricional.

Sobre o tema, até mesmo pelo pioneirismo, vale destacar MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI⁸²: “*(...) o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos:*

⁷⁹ Contribuições... Op. cit., p. 175.

⁸⁰ FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA defende entendimento diametralmente contrário: “*Se emanar de Emenda Constitucional, a conclusão que se impõe, é que, dependendo da nova destinação que vier a ser dada a sua receita, a contribuição se transforma em outra, ou desnatura-se como tal, tornando outra espécie tributária. É o que ocorreu no caso da Emenda 27/2000, que desvinculou de qualquer órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação das contribuições sociais. Nessa medida, as contribuições passam à condição de imposto, submetendo-se a todas as consequências dessa transmutação.*” (In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, Op. cit., p. 267)

⁸¹ Sobre as alternativas de controle da destinação do produto da arrecadação FERNANDO CASTELLANI observa: “*Dessa forma, entendemos ser cabível, neste momento, o controle de legalidade realizado por intermédio do manejo das ações constitucionais de controle concentrado (Ação declaratória de inconstitucionalidade – ADIN, ou ação declaratória de constitucionalidade – ADECON), ou por intermédio de ações de impugnação individuais, como o mandado de segurança preventivo ou a ação declaratória. Nessas ações, a causa de pedir de eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade estará materializada pela não previsão de destinação específica das receitas tributárias das contribuições, verificada pela previsão expressa na lei instituidora, na destinação não vinculada na lei orçamentária ou pela não previsão, na lei orçamentária, de despesa ou fundo específico para as receitas tributárias.*” (Contribuições... Op. cit., p. 200/201)

⁸² DERZI, Misabel de Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7a Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 598.

igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento das contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.”

O Supremo Tribunal Federal possui julgamento paradigmático no que diz respeito ao controle da destinação da receita das contribuições. Quando do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade 2925/DF⁸³, em plenário, restou assentada a inconstitucionalidade da interpretação de lei orçamentária que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do produto da arrecadação. A Corte Suprema firmou entendimento no sentido de que a receita da CIDE-Combustíveis não pode ser destinada a cobrir despesas estranhas à finalidade constitucional que justificou a sua criação.

Finalmente, tratemos do desvio do produto da arrecadação das contribuições no plano extralegal, ou seja, quando o desvio ocorre na aplicação dos recursos pelos agentes administrativos. Nessa hipótese, a previsão legal está de acordo com a regramatrix constitucional atinente às contribuições, prevendo a vinculação do produto da arrecadação da contribuição à determinada finalidade, mas é a própria autoridade quem pratica a trestinação.

A referida hipótese não se confunde com a *aplicação insatisfatória do dinheiro*, ocasião em que a autoridade responsável promove investimentos ou despense recursos a fim de cumprir a própria finalidade constitucional do tributo, mas o faz em desacordo

⁸³ É a ementa: “*PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta.*”

LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, §4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no §4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do inciso II do citado parágrafo.” (STF, ADI 2.925/DF, Rel. Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005)

com a melhor opção que se apresentava naquele momento. Realmente neste caso há *discricionariade* da autoridade que pode escolher, dentro da liberdade inerente às suas funções, a melhor opção que lhe aprouver.

Com efeito, a aplicação do produto da arrecadação da contribuição consoante a respectiva finalidade é *ato vinculado*, ao contrário da decisão sobre *como aplicar* o recurso. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁸⁴ conceitua os atos vinculados como “*aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração ao expedi-los não interfere com apreciação subjetiva alguma.*”

Vale lembrar que o parágrafo único⁸⁵ do artigo 8º da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – também prevê a obrigatoriedade de aplicação dos recursos vinculados à finalidade específica para atender ao objeto da vinculação. E o mesmo diploma complementar determina que as infrações dos seus dispositivos serão punidas de acordo com as leis penais específicas à matéria⁸⁶.

Assim, o ato administrativo que acarrete a tredestinação do produto da arrecadação das contribuições será inválido, vez que produzido em desacordo com a ordem jurídica e reclama a decretação de sua nulidade. Uma vez invalidado, os efeitos do ato são fulminados desde o momento em que irradiaram, ou seja, a invalidade opera *ex tunc*. Conseqüentemente o *quantum* desviado deverá ser recuperado e destinado à finalidade originária. Tudo isso sem prejuízo da responsabilização administrativa e penal do agente administrativo pelo desvio dos recursos, já que a tredestinação poderá caracterizar, em tese, conduta criminosa prevista na Lei 1.079/50 e no Decreto-Lei 201/67.

⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 203.

⁸⁵ “Art. 8o Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

⁸⁶ “Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.”

A última questão a ser analisada cuida dos efeitos desta modalidade de tredestinação na esfera de direitos do contribuinte. Dito de outra forma, o desvio de destinação ocorrido na esfera fática autoriza o sujeito passivo a requerer a repetição do *quantum* vertido aos cofres públicos a título de contribuição?

A doutrina diverge a respeito. PAULO AYRES BARRETO⁸⁷ acena com a possibilidade da repetição dos valores recolhidos pelo contribuinte: “*Entendemos que, neste caso, os efeitos jurídicos serão os mesmos descritos no tópico precedente. Não cumprido o dever jurídico a que se submete o ente tributante, abre-se oportunidade para a repetição do indébito tributário. De outra parte, a autoridade administrativa responderá pelo crime de responsabilidade cometido.*”

Por outro lado, a posição majoritária⁸⁸ parece estar com aqueles que negam esta possibilidade como, por exemplo, HUMBERTO ÁVILA⁸⁹: “*Esclareça-se que a destinação deve ser estabelecida em lei. O desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito à validade do tributo, mas ao correto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos.*”

Em verdade, aqueles que negam a possibilidade de repetição ora justificam seu posicionamento no sentido de que o atuar da autoridade responsável pelo desvio é estranha à relação jurídica tributária, ora que existiriam impeditivos intransponíveis de ordem prática para que se concretizasse a repetição de valores. Nesse último sentido advogam LEANDRO PAULSEN⁹⁰, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO⁹¹.

⁸⁷ *Contribuições...* Op. cit., p. 182/183.

⁸⁸ Pela impossibilidade de repetição de valores no caso de desvio no plano fático aponta FERNANDO CASTELLANI: “Entendemos, ainda no plano fático, a existência de eventual desvio dos recursos pelo administrador, fruto de atos ilícitos e não amparados em lei. Nesses casos, se o agente da administração procede a essa utilização em desacordo com a lei, afrontando as disposições de competência, orçamentária, administrativa, enfim, procede desviando os recursos em ato de apropriação indébita, não entendemos existir reflexos jurídicos relevantes no direito tributário, mas apenas no campo da responsabilidade penal e administrativa do agente público.” (*Contribuições...* Op. cit., p. 204) Também nesse sentido JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN.

⁸⁹ *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 325.

⁹⁰ LEANDRO PAULSEN sufraga o seguinte entendimento: “*Entendêssemos de modo diverso, teríamos, ainda, dificuldades importantes. Senão vejamos: supondo eventual desvio, quais as contribuições inválidas e sujeitas à devolução? Qual o montante desviado? Quais as competências passíveis de restituição? Como estabelecer relação entre as competências e os desvios? Pagamentos posteriores à correção dos desvios, mas relativos a competências entendidas como afetadas, seriam ainda devidos?*”

Embora concordemos com a impossibilidade de repetição dos valores recolhidos pelo contribuinte no caso de desvio de destinação no plano fático, o fazemos por outras razões. Não concordamos com aqueles que negam tal possibilidade *apenas* com fundamento em razões de ordem prática. Ora, pouco importa a dificuldade de apuração ou liquidação de determinado direito; caso se entendesse pela existência de direito subjetivo, o próprio ente público haveria de proporcionar os meios adequados para facilitar a repetição. Não se admitiria, nessa hipótese, por constituir ofensa aos princípios da moralidade e eficiência administrativa, tolher o direito do sujeito passivo em nome de razões de ordem prática.

Não obstante, dissemos que não concordamos com a possibilidade de repetição na singular hipótese de tredestinação originada pelo atuar da Administração Pública. Em nosso sentir, considerando que o ato administrativo que deu causa ao desvio de destinação do *quantum* arrecadado é inválido e, também, que a decretação de nulidade do ato irradia efeitos *ex tunc*, nos parece ser evidente que o *quantum* desviado haverá de retornar àquela finalidade que justificou a criação da contribuição. Não nos iludimos com as dificuldades inerentes à “devolução” do montante desviado, mas, como dissemos há pouco, o direito não pode sucumbir a intempéries dessa natureza.

Sendo assim, considerando que o ato administrativo é nulo e que o *quantum* tredestinado haverá de retornar à finalidade que justificou a criação do tributo, cai por terra a possibilidade de repetição dos valores anteriormente recolhidos. Isso não significa, por outro lado, que o contribuinte nada poderá fazer neste caso para exercer o direito subjetivo que lhe é garantido na relação jurídica tributária que rege as contribuições: poderá exigir, por meio dos instrumentos processuais cabíveis, dentre

*Como ficaria, neste caso, o tratamento isonômico dos contribuintes? A repetição dependeria das tentativas do Ministério Público de reverter a aplicação equivocada dos recursos e destiná-los à sua finalidade legal? A recuperação e correta destinação de eventual montante desviado tornaria novamente exigível o tributo? Tais questões bem revelam que não se pode confundir o plano do exercício da competência tributária com o da execução do orçamento.” (In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 388)*

⁹¹ HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO no mesmo sentido: “*A segunda forma de desvio, por sua vez, deve ensejar a responsabilização pessoal daqueles que desviaram a contribuição, e a obrigação de a União corrigi-lo ou compensá-lo, redirecionando os recursos desviados ou destinando outros, no mesmo montante, para a correspondente finalidade. Não nos parece que, nessa segunda modalidade de desvio, a relação de tributação seja contaminada, especialmente em face de dificuldades de ordens práticas. O tema, contudo, ainda merece muitas reflexões.*” (In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 306)

eles a ação popular⁹², que o montante recolhido a título de contribuição cumpra a sua finalidade constitucional.

⁹² A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a possibilidade do contribuinte exigir a correta destinação dos valores recolhidos a título de contribuição: “Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.”

4. CONCLUSÕES

1. As chamadas classificações dos tributos em binária (vinculados e não-vinculados) e *trinária* (impostos, taxas e contribuições de melhoria) acabaram por relegar as contribuições a segundo plano, não lhes conferindo autonomia e sustando, por algum tempo, o aprofundamento dos estudos doutrinários sobre tema.

1.1. A afirmação de que as contribuições seriam *impostos qualificados pela destinação* ou *impostos com finalidade específica* além de insuficiente, induz a erros sistemáticos do intérprete, na medida em que sugere a equiparação das regras aplicáveis aos impostos – e todos os princípios e limitações que lhes são próprios – às regras ínsitas às contribuições e aos empréstimos compulsórios, que não se confundem.

1.2. O estudo da destinação do produto da arrecadação foi, equivocadamente, inibido sob o argumento de que não faria parte da circunscrição do Direito Tributário, sendo matéria relegada apenas ao Direito Financeiro, pelo que deveria o estudioso do Direito Tributário se ater ao verdadeiro objeto desta ciência: o fato impositivo.

1.3. Diante da realidade imposta pelo atual sistema tributário, em que existe uma figura jurídica intrinsecamente ligada a *finalidades*, é fundamental passar a investigar não apenas o *porquê* da tributação (fato impositivo), mas também o *para que* (destinação).

1.4. O artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, que justamente consignou ser irrelevante para qualificar o tributo a destinação legal do produto da sua arrecadação, não foi recepcionado pela Constituição vigente porque a *destinação* foi justamente um dos critérios trazidos pelo próprio constituinte para diferenciar uma espécie tributária da outra.

1.5. São cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Conseqüência disso é que elegemos três critérios para diferenciar as espécies tributárias: vinculação ou não do

aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal; destinação da receita de sua arrecadação; e a restituibilidade da exação.

1.6. Diante da importância do estudo da destinação do produto da arrecadação das contribuições, é preciso aproximar os ramos do Direito Tributário e do Direito Financeiro, principalmente lançar luz na intersecção entre ambas as disciplinas, onde se encontra justamente a aplicação da receita fruto das contribuições.

2. As contribuições possuem natureza jurídica de tributos porque compartilham da essência do conceito constitucional de tributo que coincide com aquele descrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

2.1. Dizer sobre a natureza jurídica não implica necessariamente atribuir-lhe este ou aquele regime jurídico. Regime jurídico é complexo de normas que incide sobre determinado instituto.

2.2. Existe um único regime tributário, composto de um núcleo essencial em que transitam princípios cardeais do sistema tributário, aplicáveis *incontinenti* a todos os tributos, dentre eles as contribuições, caracterizadas por servirem de instrumento à promoção de finalidades específicas.

2.3. A Constituição previu todas as espécies de contribuições. O rol é *numerus clausus*. Não existe fundamento de validade para a instituição das chamadas *contribuições sociais gerais*.

2.4. Aplica-se, em sua integralidade, o artigo 154, I, CR às contribuições sociais residuais previstas no artigo 195, §4º, da CR.

2.5. O princípio da capacidade contributiva é elemento peremptoriamente informador dos impostos. Não há uma resposta única sobre a aplicabilidade deste princípio às contribuições; é preciso perquiri-las uma a uma, especialmente quanto à materialidade, para determinar a aplicabilidade ou não do princípio. Quando a materialidade está conectada a uma idéia de grupo, classe ou coletividade, as contribuições não são informadas pelo princípio da capacidade contributiva.

2.6. As contribuições possuem características ímpares que as distinguem de outros tributos. A principal delas é a chamada *finalidade* e consiste justamente no fato de que a arrecadação proveniente das contribuições é obrigatoriamente destinada ao cumprimento da finalidade que justificou sua criação. Por essa razão pode-se afirmar que a contribuição somente pode ser criada se houver real necessidade.

2.7. As contribuições devem obedecer a parâmetros de custeio da respectiva atividade, ou seja, a arrecadação deve corresponder à estimativa do que for necessário à consecução da atividade.

2.8. A solidariedade social em nada corresponde à capacidade contributiva. Aquela diz respeito à assunção de determinados encargos por alguém para subsidiar despesas ou benefícios de outrem, como sói acontecer nas contribuições previdenciárias e nas contribuições sociais.

2.9. A solidariedade social, por si só, não pode servir como fundamento para a instituição de tributos.

2.10. As contribuições nem sempre são sinalagmáticas, ou seja, nem sempre há a necessidade de se propiciar uma vantagem direta ou mesmo proporcional ao sujeito passivo.

3. Relação jurídica tributária é um tipo de relação social permeada pela normatividade, composta pelo sujeito ativo, pelo sujeito passivo, pelo vínculo existente entre ambos e pelo objeto (prestação devida).

3.1. A relação jurídica tributária pressupõe direitos e deveres mútuos, ou seja, o sujeito passivo, além de deveres, possui direitos.

3.2. Na relação jurídica tributária que rege as contribuições, o sujeito passivo possui o direito de exigir a destinação e a aplicação da receita decorrente da arrecadação da contribuição para a finalidade constitucional específica.

3.3. A relação jurídica tributária se exaure, por excelência, com o pagamento ou conforme os outros motivos previstos no artigo 156 e seguintes do CTN, o que não significa que o sujeito passivo não possua direitos oponíveis contra a Fazenda Pública, como ocorre nos casos de repetição de tributos pagos a maior.

3.4. Toda lei que crie uma contribuição deve necessariamente estar atrelada a uma finalidade constitucional permissora de sua instituição e, conseqüentemente, qualquer ato normativo, independente da hierarquia, que implicar desvio do produto da arrecadação para outra finalidade, ou mesmo a retenção da receita para qualquer fim (a-destinação), será inconstitucional.

3.6. O raciocínio acima aplica-se inclusive às emendas constitucionais, razão pela qual é passível de questionamento a constitucionalidade da Desvinculação dos Recursos da União – DRU.

3.7. O Supremo Tribunal Federal possui julgamento paradigmático no que diz respeito ao controle da destinação da receita das contribuições (ADI 2925/DF), em que restou assentada a inconstitucionalidade da interpretação de lei orçamentária que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do produto da arrecadação.

3.8. O agente administrativo que praticar ato que implique tredestinação da receita estará sujeito a ser responsabilizado pessoalmente por tal conduta, sem prejuízo da nulidade do ato administrativo.

3.9. O ato administrativo que acarrete a tredestinação do produto da arrecadação das contribuições será inválido, vez que produzido em desacordo com a ordem jurídica e reclama a decretação de sua nulidade. Uma vez invalidado, os efeitos do ato são fulminados *ex tunc*.

3.10. O desvio de destinação ocorrido na esfera fática não autoriza o sujeito passivo a requerer a repetição do *quantum* vertido aos cofres públicos a título de contribuição. Haverá a necessidade de o *quantum* tredestinado ser recuperado e destinado à finalidade que justificou a criação do tributo, podendo o próprio

contribuinte, por meio dos instrumentos processuais próprios, exigir do Poder Público a correta destinação e aplicação.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª Edição. São Paulo: RT, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

BARRETO, Aires et BOTTALLO, Eduardo (Coord.) *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. Resenha Tributária, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTELLANI, Fernando. *Contribuições Especiais e sua Destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Contribuições uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 12ª Edição. São Paulo: Editora Cultrix, 2006.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições Previdenciárias Questões Atuais*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Contribuições Sociais Questões Polêmicas*. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Vol. III. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SOUZA, Hamilton Dias de, e GRECO, Marco Aurélio. *A Natureza Jurídica das Custas Judiciais*. Ed. Resenha Tributária/OAB, 1983.

TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. Trad.: Luiz Dória Furquim. *Direito Tributário*. Vol. I. 18ª Edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.