

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC
COGEAE – COORDENADORIA DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

O DESVIO DE FINALIDADE DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS
CONTRIBUIÇÕES NO CONTEXTO DA GUERRA FISCAL, SUAS
CONSEQUÊNCIAS E A DEFESA DO CONTRIBUINTE

VINICIUS DE SOUZA CORREIA

São Paulo

2017

VINICIUS DE SOUZA CORREIA

**O DESVIO DE FINALIDADE DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS
CONTRIBUIÇÕES NO CONTEXTO DA GUERRA FISCAL, SUAS
CONSEQUÊNCIAS E A DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
como exigência para obtenção do título de
especialista em Direito Tributário, sob orientação
do Professor Dr. Charles William Mcnalghton.

São Paulo

2017

RESUMO

O presente trabalho visa abordar as consequências jurídicas do desvio do produto da receita das contribuições instituídas no contexto da guerra fiscal, sob o propósito de o ente tributante escapar ao pacto federativo e impor exação ilegal em face do contribuinte. O escopo de estudo, portanto, é a análise da constitucionalidade da não observação da destinação legal da aplicação das receitas e, dela decorrente, as formas de defesa do contribuinte perante o fisco.

Palavras-chave: Direito Tributário. Contribuição. Tributo. Finalidade Constitucional. Desvio Legal e/ou Fático da Receita. Guerra Fiscal. Defesa do Contribuinte. Jurisprudência.

ABSTRACT

The present paper aims to address as legal consequences of the deviation of the proceeds of the income from the contributions established in the context of the fiscal war, under the purpose of the taxpayer to escape the federative pact and illegal importation to the taxpayer. The scope of study, therefore, is an analysis of the constitutionality of not observing the legal destination of the application of revenues and Decrement, as forms of defense of the taxpayer before the tax authorities.

Keywords: Tax Law. Contribution. Tribute. Constitutional Purpose. Legal and / or Tactical Deviation of Revenue. Fiscal War. Defendant of the Taxpayer. Jurisprudence.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Charles, pela compreensão e notório conhecimento jurídico que me serviu de inspiração para este trabalho.

Aos meus pais, Raul e Marli, pelo suporte familiar indispensável à formação do meu caráter, do meu senso ético e da minha busca incessante pelo que é certo.

Ao meu irmão Victor, pelo exemplo de pessoa e atleta que sempre foi, com os meus desejos de que nunca desista de seus sonhos.

À Thaís, meu alicerce de vida e fonte inesgotável de amor e paciência.

Sumário

INTRODUÇÃO	08
1.POSICIONAMENTO DO TEMA-CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS DE EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES-JUSTIFICATIVAS CONTITUCIONAIS.....	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	10
1.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA DAS CAUSAS E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A COMPREENSÃO DA SISTEMÁTICA LEGAL DAS CONTRIBUIÇÕES.....	14
1.3 DELINEAMENTO CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES E RESTRIÇÕES AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PELA UNIÃO.....	21
1.4 DO FENÔMENO DA PARAFISCALIDADE E SUA NECESSÁRIA RELAÇÃO, OU NÃO, COM AS CONTRIBUIÇÕES.....	29
1.5 O DESVIRTUAMENTO DA FUNÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO NO CONTEXTO DA GUERRA FISCAL: A PROBLEMÁTICA.....	33
2.AS CONSEQUENCIAS DO DESVIRTUAMENTO DA RECEITA EM RELAÇÃO AO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL DE EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA-DA DEFESA E DA POSTURA DO CONTRIBUINTE	38
2.1. ROMPIMENTO DO VÍNCULO DE AFETAÇÃO DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO NORMATIVO: DA PREVISÃO EM EMENDA CONSTITUCIONAL – FUNDAMENTOS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	40
2.2 ROMPIMENTO DO VÍNCULO DE AFETAÇÃO DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO NORMATIVO: DA PREVISÃO EM LEI-FUNDAMENTOS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE	44
2.3 ROMPIMENTO DO VÍNCULO DE AFETAÇÃO DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO NORMATIVO: DA PREVISÃO INFRALEGAL-FUNDAMENTOS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	46

2.4 ROMPIMENTO DO VÍNCULO DE AFETAÇÃO DA RECEITA DAS CONTRIBUIÇÕES NO PLANO FÁTICO: DA INTERVENÇÃO DA UNIÃO E DO DELIBERADO DESVIO DOS RECURSO-FUNDAMENTOS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	47
2.5 ALGUNS CASOS DE DESVINCULAÇÃO DA RECEITA.....	48
2.5.1 INEXISTÊNCIA FACTUAL DA DESPESA, FUNDO OU ÓRGÃO A QUE ESTÁ DESTINADA A RECEITA DA CONTRIBUIÇÃO.....	48
2.5.2 INCONSTITUCIONALIDADE DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS 27/2000 E 39/2002.....	52
2.5.3 INCONSTITUCIONALIDADE DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS PELA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA).....	54
2.6 A DEFESA DO CONTRIBUINTE EM FACE DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES DE SUAS RESPECTIVAS FINALIDADES.....	56

3. COMENTÁRIOS À JURISPRUDÊNCIA: O CASO DO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001 64

CONCLUSÃO 76

REFERÊNCIAS..... 81

INTRODUÇÃO

Já não é de hoje o debate entre juristas acerca das consequências relativas ao fenômeno do exponencial crescimento das Contribuições da União Federal em meio ao contexto da chamada guerra fiscal. A despeito da clara delimitação constitucional do exercício da competência pelo respectivo ente tributante, observa-se um claro cenário de utilização das Contribuições com o objetivo meramente fiscal por seu ente político competente, o que se faz possível pela alteração da finalidade de instituição da supracitada figura tributária e, ainda, desvio da aplicação do montante da arrecadação.

Muito embora a prática em questão, no âmbito legal, além de lesiva a texto expresso da Magna Carta também seja afrontosa a direitos e garantias constitucionais dos contribuintes na seara tributária, tem sido percebido pela comunidade jurídica que, muitas vezes em razão da dificuldade no controle da destinação dos recursos, da fragilidade da fiscalização realizada pelas instituições devidas ou, então, apenas e tão somente pela inexistente ou tardia reprimenda judicial, tem o ente político optado por lançar mão de Contribuições ao invés de Impostos, com o fito de, obstando o curso normal da aplicação do recurso daquelas, dele se locupletar de forma a evitar a constitucional repartição de receitas à qual estão sujeitos os Impostos.

A desobediência às diretrizes constitucionais e legais da tributação implicam consequências jurídicas, razão pela qual, na melhor defesa da lei, do próprio Estado e dos direitos e garantias fundamentais do jurisdicionado, é de grande importância o aprofundamento dos estudos sobre as consequências do desvio da finalidade do produto da arrecadação das Contribuições e as respectivas defesas do contribuinte, proposta desta monografia, a ser conduzida sob os métodos dedutivo e dialético da análise legal, doutrinária e jurisprudencial.

Imprescindível salientar que, em antecipação a qualquer questão classificatória que possa ser suscitada quanto ao tema, para efeito deste estudo, o objeto de análise do presente se resume às Contribuições que não sejam de melhoria, ou seja, apenas e tão somente aquelas cuja competência constitucional tenha sido reservada exclusivamente à União Federal, e sempre em bases gerais, sem adentrar às especificidades das questões exclusivamente atinentes a cada um dos tipos de Contribuições neste sentido.

O método de abordagem do tema é misto, abrangendo tanto a abordagem dedutiva, calçada na análise legal do tema frente às premissas legalmente constituídas, quanto também prestigia, ainda que em menor grau, o debate dialético das divergências de posicionamento da doutrina e jurisprudência.

Dito isto, primeiro capítulo se encarrega de contextualizar de forma mais precisa e específica o tema, a fim de delimitar a sua abrangência e o escopo de análise do presente, estabelecer os critérios constitucionais e legais para o exercício da competência tributária pela União, o debate da função precípua das chamadas Contribuições, a sua estrutura lógica e o posicionamento doutrinário acerca da matéria.

O segundo capítulo, por sua vez, debate as consequências jurídicas advindas da desvinculação do exercício da competência tributária em questão e a finalidade de sua instituição, bem como do desvio de seu produto em relação a esta mesma justificativa constitucional, posicionando o tema em debate frente às disposições constitucionais, as defesas possíveis do contribuinte à tributação fora da métrica legal e, mais uma vez, a visão própria da doutrina quanto a esta problemática.

O terceiro e último capítulo aborda o caso específico do desvio de finalidade do produto da arrecadação do Art. 1º da Lei Complementar 110/2001 diante dos tribunais, igualmente sob a égide dos ensinamentos da doutrina.

Por fim, a conclusão do trabalho traz, de forma resumida, as lições que o presente estudo deixa quanto ao tema objeto do presente.

CAPÍTULO 1 – POSICIONAMENTO DO TEMA-CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS DE EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA

TRIBUTÁRIA DA UNIÃO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES- JUSTIFICATIVAS CONSTITUCIONAIS.

1.1 – Contextualização e Delimitação do Tema

O amadurecimento democrático de um país pode ser mensurado pelo grau de comprometimento de suas instituições e autoridades para com a obediência e observância estrita e inegociável de suas leis, em especial de sua carta política fundante.

De modo geral, a constituição de um país democrático é o seu arcabouço estrutural e o refúgio das indispensáveis garantias fundamentais do homem quanto ser humano e, ainda, como cidadão e jurisdicionado perante a imposição coercitiva do poder estatal. São as garantias constitucionais do indivíduo, especialmente os de Primeira Geração, que, calçadas na liberdade¹, funcionam como último reduto da igualdade individual e legalidade, e porque não da justiça, contra abusos, lesões e desmandos que a má condução do poder soberano do Estado pode impor ao particular.

A outra face desta mesma realidade, contudo, reside no fato de que um estado democrático de direito não se ergue, apenas e tão somente, traçando garantias individuais a seus jurisdicionados. A liberdade sem balizas, sem as próprias garantias de igualdade entre os indivíduos, apenas conseguida com a presença, ainda que latente, do Estado, é terreno fértil para a vitória da autotutela do mais forte sobre o mais fraco, como se viu na França napoleônica (Henri Dominique Lacordaire, comentando o contexto da época, afirmou que “*Entre os fortes*

¹ “São direitos de primeira dimensão aqueles surgidos com o Estado Liberal do século XVIII. Foi a primeira categoria de direitos humanos surgida, e que engloba, atualmente, os chamados direitos individuais e direitos políticos.

Neste primeiro conjunto de direitos encontram-se, v. g., a proteção contra a privação arbitrária da liberdade, a inviolabilidade do domicílio, a liberdade e segredo de correspondência.

Também pertencem à primeira dimensão liberdades de ordem econômica, como a liberdade de iniciativa, a liberdade de atividade econômica, a liberdade de eleição da profissão, a livre disposição sobre a propriedade etc. Já as liberdades políticas referem-se à participação do indivíduo no processo do poder político. As mais importantes são as liberdades de associação, de reunião, de formação de partidos, de opinar, o direito de votar, o direito de controlar os atos estatais e, por fim, o direito de acesso aos cargos públicos em igualdade de condições.”

TAVARES, André Ramos. “**Curso de direito constitucional**” 10. Ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2012. Pág. 502.

e fracos, entre ricos e pobres, entre senhor e servo é a liberdade que oprime e a lei que liberta”²) É por este motivo que há de existir, como pressuposto lógico da vida em sociedade, a conjugação de regras e obrigações, tanto positivas quanto negativas, impostas a estes mesmos cidadãos em relação ao Estado. Trata-se da lógica do Contrato Social de Rousseau, que reconhecia no sujeito de direitos também um sujeito de obrigações, no intuito de se manter a higidez e a paz sociais.

No âmbito do chamado Contrato Social, com supedâneo na indeclinável motivação que justifica a própria existência do Estado, qual seja, a promoção da evolução pacífica e ordeira da coletividade, sempre respeitando os direitos e garantias fundamentalmente previstos, é indiscutível a existência de um núcleo mínimo de atividades, obrigações e prerrogativas que, necessariamente, devem ser atribuídas ao poder estatal para o sucesso desta empreitada, como prenuncia o Gilmar Ferreira Mendes:

Vinculados à concepção de que ao Estado incumbe, além da não-intervenção na esfera da liberdade pessoal dos indivíduos, garantida pelos direitos de defesa, a tarefa de colocar à disposição os meios materiais e implementar as condições fáticas que possibilitem o efetivo exercício das liberdades fundamentais, os direitos fundamentais a prestações objetivam, em última análise, a garantia não apenas da liberdade-autonomia (liberdade perante o Estado), mas também da liberdade por intermédio do Estado, partindo da premissa de que o indivíduo, no que concerne à conquista e manutenção de sua liberdade, depende em muito de uma postura ativa dos poderes públicos. Assim, enquanto direitos de defesa ("*status libertatis*" e "*status negativus*") se dirigem, em princípio, a uma posição de respeito e abstenção por parte dos poderes públicos, os direitos a prestações, que, de modo geral, e ressalvados os avanços registrados ao longo do tempo, podem ser reconduzidos ao "*status positivus*" de Jellinek, implicam uma postura ativa do Estado, no sentido de

² LACORDAIRE, Henri Dominique. “**Conférences de Notre-Dame de Paris**”. éd. Sagnier et Bray, 1848. Pág. 246

que este se encontra obrigado a colocar à disposição dos indivíduos prestações de natureza jurídica e material.³

Nestas bases, é certo que o atendimento de sua função, por sua vez, também demandará, de forma inafastável, uma estrutura mínima de atuação, bem como material humano e recursos.

Inegável o fato de que, em sendo o Estado o garantidor final da manutenção da paz social por meio de sua atuação em certas searas, é necessário, e igualmente do próprio interesse do indivíduo, a elaboração de um método de custeio aos gastos da máquina estatal, como bem preleciona Gilberto de Ulhôa Canto quando retrata o “fundamento do direito do Estado ao tributo, *in genere*, e este consiste na necessidade do Estado contar com meios econômicos para poder cumprir seus fins coletivos.”⁴. É para isto que foi pensado e criado o sistema tributário: para que, inserto em um sistema que respeite a legalidade democrática e os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, possa-se atender, com um mínimo de eficiência, a provisão de recursos para a manutenção da máquina pública e custeio das iniciativas estatais justificadas pela proteção do interesse comum⁵. Mas não apenas.

Ocorre que não apenas ao custeio da manutenção da estrutura estatal se destinam os tributos. O ordenamento jurídico tributário é mais amplo, complexo e completo do que a simples previsão da instituição de tributos ante à necessidade financeira estatal, de sorte que, embora a provisão de recursos à máquina pública seja a ideia geral, a justificativa da legitimidade Estatal para a instituição, cobrança e arrecadação de tributos⁶, não necessariamente o fim impositivo dos recursos de todas as figuras tributárias será o de prover ao estado os recursos que compõem o erário. Dentre estas figuras estão as Contribuições.

³ MENDES, Gilmar Ferreira. “Os Direitos Fundamentais e Seus Múltiplos Significados na Ordem Constitucional”. Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/14782-14783-1-PB.htm>. Acesso em 30 de Agosto de 2017.

⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária” in *Temas de Direito Tributário*. 1ª Edição, Rio de Janeiro: Alba, Vol. 1, 1963. Págs. 307 e 308.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Curso de Direito Tributário”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Págs. 46.

⁶ AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 38.

A tributação se funda, em sua gênese mais profunda, na chamada Solidariedade Social, segundo a qual não apenas aqueles que mais possuem devem contribuir com mais intensidade para o sistema, mas, também, o sistema em si pode e deve atuar como mecanismos de promoção do bem estar social, inclusive com a utilização da tributação como ferramenta de redistribuição de renda, segundo preleciona Hugo de Brito Machado:

O princípio da solidariedade constitui fundamento para a atuação do Estado, que há de promover a solidariedade social. E, para tanto, pode mesmo utilizar a tributação como mecanismo para a redistribuição de renda. Tudo isso, porém, há de ser feito sem desconsideração ao princípio da legalidade, até porque um não se contrapõe ao outro princípio⁷:

Idealizadas em perfeita consonância com Princípio da Solidariedade Tributária para viabilizar atividades, práticas, iniciativas, a proteção do interesse público e/ou, ao menos, regular o exercício de certas atividades⁸ em meio a zonas constitucionalmente demarcadas⁹, muitas das quais áreas que, a rigor, não estão propriamente destinadas à atuação ou presença do Estado (como claro sinal da parafiscalidade), destaca-se a espécie das Contribuições.

Dada sua especial vinculação às premissas constitucionais fundantes que autorizam a sua instituição e exigem o emprego dos proventos da arrecadação no atendimento dos objetivos perseguidos pela autorização constitucional, o presente estudo destina-se a compreender a estrutura das Contribuições, os efeitos dos desvios relativos a sua malversação, considerando tanto a sua estrutura jurídica e seus propósitos constitucionais quanto as garantias

⁷ **MACHADO**, Hugo de Brito. “**Curso de Direito Tributário**”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Págs. 46.

⁸ **HORVATH**, Estevão. “**Classificação dos Tributos**” in **BARRETO**, Aires F.; **BOTTALLO**, Eduardo Domingos (Coord.). “**Curso de Iniciação em Direito Tributário**”. São Paulo: Dialética, 2004. Pág. 42

⁹ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 71.

constitucionais do contribuinte e as possíveis defesas do contribuinte com relação a esta realidade.

1.2 – Breves Considerações sobre a Teoria das Causas e a Sua Contribuição para a Compreensão da Sistemática Legal das Contribuições

É causa de grandes debates doutrinários a relevância e aplicabilidade ou não da chamada Teoria das Causas na concepção, compreensão e análise das diferentes espécies tributárias. Diversas são as correntes que se desenvolveram a partir do estudo da eventual importância, ou não, do fundamento causal para a instituição do tributo, as quais também se ocupam em investigar qual seria a sua delimitação e as consequências de seu reconhecimento.

De forma absolutamente sintética, a fim de que não se perca de vista o objetivo central desta análise, as Teorias das Causas aplicadas ao sistema tributário trazem a noção de causa e efeito ao contexto do exercício da competência tributária, ambas como partes integrantes da regra-matriz de incidência, pelo que a causa da instituição do tributo estaria vinculada à sua justificativa (fundamento de instituição) e a aplicação da receita da arrecadação, por correlação lógica, igualmente destinada ao cumprimento da finalidade anterior, como advoga Gilberto de Ulhôa Canto¹⁰. Nesta linha, o entendimento de que a justificativa integra a regra-matriz de incidência implicaria em reconhecer a pertinência do fundamento ao exercício da competência tributária e, novamente, a obrigatoriedade do respeito à destinação da receita (esta que, como consectário lógico, precisa ser declinada em lei e absolutamente respeitada em bases concretas). Conforme ensina Luís Eduardo Schoueri, o estudo da teoria das causas “não se limita à busca de controle da atividade estatal; serve ela, dentre outros empregos, para determinar a própria existência, ou não, de uma norma tributária, sujeita, daí, ao regime jurídico dos tributos.”¹¹

Obviamente, a admissão de qualquer teoria neste sentido deflagra resistência de correntes opostas. Dentre as principais críticas neste sentido, tanto daqueles que refutam as vinculações causais dos tributos em absoluto quanto dos que apontam supostas inconsistências

¹⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária” in *Temas de Direito Tributário*. 1ª Edição, Rio de Janeiro: Alba, Vol. 1, 1963. Pág. 333.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito Tributário”. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. Pag. 196

internas na proposição teórica¹², Paulo Ayres Barreto destaca, sinteticamente, suas principais críticas:

(...) às obrigações que resultam diretamente da lei não se aplicaria a teoria da causa, uma vez que a vontade, elemento das obrigações negociais, não estaria presente; (...) perquirir sobre a causa da obrigação tributária implica extravasar os domínios do próprio direito, ensejando análise pré-jurídica, dado que, posta a lei, descabe cogitar das razões que a motivaram. (...) se a causa da obrigação é a contrapartida de benefícios, vantagens ou serviços que o contribuinte recebe do Estado, a prova de não ter havido tal contrapartida infirmaria a obrigação tributária.¹³

Ab initio, parecem improcedentes as duas primeiras colocações alhures, à medida em que a própria Lei Maior, quando traz o delineamento da justificativa para o exercício da competência tributária, atrai para si este elemento, que passa a compor a regra-matriz de incidência, conforme apontam Marçal Justen Filho¹⁴ e Luciano Amaro¹⁵.

No que tange à última das críticas, melhor sorte não aproveita aos que não admitem a pertinência das correntes causais. Parte dos causalistas entendem que a existência ou não do benefício concreto ao jurisdicionado é dado do mundo da vida, desencadeado após findada a relação jurídica, não importando para as questões tributárias. Para estes, importaria o que a Fabiana Del Padre Tomé chama de “destinação legal” da receita:

Cuida salientar, entretanto, que quando afirmamos ser o destino do produto da arrecadação relevante para fins de identificação da espécie tributária, não estamos a nos referir à destinação ocorrida no mundo fenomênico, após já extinta a relação

¹² **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 45.

¹³ *Ibidem*. Págs. 45 a 46

¹⁴ **FILHO**, Marçal Justen, *APUD MELO*, José Eduardo Soares de. “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 98.

¹⁵ **AMARO**, Luciano. “**Direito Tributário Brasileiro**”. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 100.

jurídica tributária. Ao contrário, interessa-nos tão-somente a “destinação legal”, ou seja, aquela destinação prescrita pelo direito positivo, mais especificamente pelas normas constitucionais de produção normativa tributária.¹⁶

No mesmo sentido, manifesta-se Humberto Ávila, quando afirma que:

O desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito à validade do tributo, mas ao correto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos.¹⁷

Entretanto, reconhecendo relevância à efetiva aplicação dos recursos nos permissivos constitucionais que dão supedâneo à exação, há aqueles que simplesmente responderiam às indagações anteriores lembrando que os tributos que não possuem vinculação a uma atividade específica do Estado em relação ao contribuinte (impostos e empréstimo compulsório) não ensejam contrapartida direta, o que prejudicaria a análise da existência ou não de benefício. Já os que possuem a dita contrapartida (taxas, contribuição de melhoria e contribuições) e não podem ser exigidos pelo poder de polícia ou pela simples colocação de um serviço específico e divisível à disposição do contribuinte (como é o caso das taxas), sim, a inexistência da contrapartida enseja a ilegalidade da tributação, o que, em última análise, a ver desta doutrina, apenas confirma a pertinência das Teorias Causais, as quais pregam, justamente, a necessária correlação entre justificativa de instituição de um tributo com ditos contornos legais e o respectivo emprego da receita na finalidade prevista em lei.

Com todo o devido respeito e acatamento, em que pesem os argumentos trazidos por Fabiana Del Padre Tomé e sua corrente interpretativa, o contentamento de parte da doutrina com a chamada “destinação legal” do produto da arrecadação, sem um controle posterior, é muito perigoso e, aparentemente, afrontoso a texto expresso da Constituição

¹⁶ **TOMÉ**, Fabiana Del Padre. “**Contribuições para a Seguridade Social: Aspectos Constitucionais**”. Dissertação de Mestrado – PUC/SP, 2000. Pág. 91.

¹⁷ **ÁVILA**, Humberto. “**Sistema Constitucional Tributário**”. 2 Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 268

Federal, razão pela qual crê-se que a segunda posição melhor atende ao delineamento constitucional dado ao exercício da competência das Contribuições, conforme anuncia Paulo Ayres Barreto:

Não seria lógico que a instituição de contribuição estivesse jungida a uma específica finalidade, determinante de sua conformidade com a Constituição Federal, e o produto de sua arrecadação não fosse objeto de um estrito controle. Estaríamos diante de uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretenso limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria.¹⁸

E, em outra passagem da mesma obra, finaliza:

(...) o produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição. Não basta a mera previsão legislativa nesse sentido. É fundamental que, uma vez pago o tributo ao ente tributante, surja para tal ente o dever jurídico de destinar esse montante ao correspondente órgão, fundo ou despesa que deu causa à instituição do tributo.¹⁹

Entendimento semelhante pode ser notado de Cláudia Marchetti da Silva:

O controle da destinação deve ser feito no plano legal ou abstrato e no plano fático ou concreto (Castellani, 2006, p. 234). Primeiramente, é feito por meio do exame de previsibilidade na lei. Deve ser exercido pelas Comissões de Constituição e Justiça e eventualmente pelo Judiciário. O segundo passo é a destinação fática, quando a norma orçamentária prevê a utilização de tais recursos e posteriormente há o ingresso nos cofres públicos dos recursos auferidos com a cobrança da contribuição (Ibidem, p. 242).²⁰

¹⁸ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 167.

¹⁹ *Ibidem*. Pág. 125.

²⁰ **SILVA**, Cláudia Marchetti da. “**Aumento de PIS/Cofins de Combustíveis Desrespeita Sua Destinação**”

A materialização do emprego da receita tributária às destinações constitucionalmente exigidas no plano material do mundo da vida, ou pelo menos o empenho do ente político em atuar desta maneira, não é dado que possa ser desvinculado da análise tributária sob a justificativa de que o pagamento já teria operado a extinção da relação jurídica tributária. Explica-se.

Mais uma vez gizando a estrutura constitucionalmente prevista para que se lance mão das Contribuições, é importantíssimo repisar que a parte final do Art. 149 da Magna Carta que informa que as contribuições de intervenção no domínio econômico, sociais, de interesse de categorias econômicas ou as de interesse de categorias profissionais podem ser instituídas pela União Federal “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Pois bem.

Se a atuação do ente federativo competente nas “respectivas áreas”, ainda que de forma indireta, regulando a atividade (já que a constituição não menciona, de forma detalhada, a forma de atuação exigida), é nítido que, no caso específico deste tributo, a Constituição Federal eleva tal a obrigação a elemento componente da relação jurídica tributária, sendo dela, pois indissociável. O resultado prático, portanto, é que a Constituição Federal, neste caso específico, deu origem a uma nova relação obrigacional, por meio da qual o ente federativo tributante assume a condição de sujeito passivo da obrigação de empregar, materialmente, os resultados da receita das Contribuições na finalidade constitucionalmente previstas, e o contribuinte assumiria o posto de sujeito ativo, tendo este o direito de ver empregado o montante recolhido a título de Contribuição na finalidade prevista na Carta Política. Em caso de descumprimento desta obrigação, surgiria, então, o direito do contribuinte, como sujeito ativo, à devolução dos valores recolhidos e, à União, a obrigação de restituir o tributo indevidamente pago. É isto que advoga Paulo Ayres Barreto:

A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; e (ii) o

dever jurídico de o ente tributante de aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário.²¹

Ora, quando o texto constitucional prevê ser a tributação o “instrumento” da necessária e material “atuação nas respectivas áreas” do referido ente federativo, a *Lei Mater*, sem sombra de dúvidas, requer a presença material do Estado, não o seu potencial interesse interventivo. Logo, tomar por atendida a exigência constitucional que vincula o produto da arrecadação à atuação do Estado em certas áreas pela simples indicação legal da despesa, órgão ou fundo no qual será alocada a receita implica, basicamente, em dizer que: (i) é irrelevante que o recurso proveniente de uma Contribuição não seja utilizado, ou mesmo desviado em termos de finalidade, com relação à sua justificativa constitucional, desde que o ente federativo aponte com correção a suposta destinação da verba; (ii) a “atuação” da União Federal nas áreas constitucionalmente firmadas, embora exigida pela Constituição, é prescindível; (iii) a União Federal está autorizada a instituir Contribuições sem a necessidade, ou mesmo intenção, de dar atendimento às justificativas exigidas do respectivo ente para que seja lançada mão desta figura tributária; (iv) em última instância, a exigência constitucional que motiva e delimita o exercício da competência tributária pela União pode ser utilizado como mero pretexto à tributação, ainda que não verdadeiro, sem qualquer consequência jurídica.

Parece um enorme contrassenso supor que a delimitação da competência para a instituição de Contribuições tenha sido rigidamente estabelecida pela Constituição Federal para que a simples menção a tais circunstâncias autorizasse a tributação. Sem controle da destinação material dos gastos, tanto faz à Constituição exigir este ou aquele requisitos: ao final, sem o controle do emprego da receita da arrecadação nas ditas finalidades, são a mesma coisa o pressuposto legal e o pressuposto nenhum.

²¹ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 177 a 178.

Não se olvida que a atuação do poder público é pautada pelo conteúdo jurídico do Princípio da Legalidade em sua máxima abrangência, o que obrigaria o ente federativo a cumprir com a integralidade das balizas legais para a instituição da exação. Todavia, ainda que declinado corretamente a destinação do produto da Contribuição no veículo introdutor do tributo, o efetivo dispêndio na forma da lei deve ser objeto de controle e fiscalização, haja vista a existência de casos em que, por diversos motivos, o recurso acaba não sendo encaminhado à finalidade legal.

Além do mais, a receita da arrecadação das Contribuições esta sujeita a controle quantitativo, de sorte que o montante decorrente da exação deverá ser dimensionado “em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição.”²². Ora, é absolutamente impossível que o supracitado dimensionamento ocorra sem que se tenha de adentrar ao plano fático material para obter o *quantum* relativo à necessidade da atuação estatal, o que reforça a ideia de que a vinculação dos recursos à justificativa constitucional não é apenas um dado legal, mas sim um dever no próprio plano factual. Além do mais, esta realidade ainda reforça a ideia de que a as Contribuições não se afeiçoam, primariamente, à função fiscal²³.

Isto posto, há de se concordar com a relevância do magistério de Paulo Ayres Barreto, quando determina que:

Se considerarmos a causa nos tributos como nexó lógico entre o motivo da instituição do tributo e sua estrutura normativa em função da finalidade a ser atingida, com o objetivo de avaliarmos o atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva, a aplicação da teoria das causas pode revelar-se importante.²⁴

²² **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 101.

²³ **MACHADO**, Hugo de Brito. “**Curso de Direito Tributário**”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Pág. 423.

²⁴ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 47.

E arremata o autor:

Entendemos que, no Brasil, se considerarmos a teoria da causa ou fundamento de um tributo, a partir do exame das normas de estrutura que definem a competência tributária, a sua discussão, sobre ter procedência, oferece importantes subsídios para a compreensão de relevantes limites impositivos. O fundamento para o surgimento de norma tributária encontra-se constitucionalmente previsto. Circunscreve o exercício da competência impositiva e oferece importantes subsídios para o controle da percussão tributária. A avaliação do nexo lógico entre a causa da instituição do tributo e sua estrutura normativa, em função da finalidade a ser atingida, permitirá seja avaliado o atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva.²⁵

Trazidas as reflexões alhures ao tema em debate, e respeitadas as opiniões em sentido oposto, dadas as relevantes razões expostas, é inegável a pertinência e relevância da causa de instituição das Contribuições para a própria constitucionalidade da exação, sendo com esta premissa em mente que segue-se à diante.

1.3 – Delineamento Constitucional Das Contribuições E Restrições Ao Exercício Da Competência Tributária Pela União

A acepção do vocábulo Contribuição tem variado de acordo com o contexto em que é empregado. Aprofundando a questão, Paulo Ayres Barreto identifica nada menos do que dezoito interpretações diversas ao conceito²⁶, o que acaba por dificultar a compreensão da mensagem, inclusive legal.

²⁵ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 47 a 48

²⁶ *Ibidem*. Pág. 130.

No plano histórico, as Contribuições passaram a figurar no âmbito tributário na Constituição de 1934, por meio da Contribuição de Melhoria. Posteriormente, com a Consituição de 1946, as Contribuições ganharam maior vigor no âmbito interventivo, tendo sido contempladas situações entre “*empregadores e empregados, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice e da morte (art. 157, XVI)*”²⁷. Mais adiante, em 1965, foram criadas diversas outras Contribuições, dentre elas a do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, até que, em 1977, com a promulgação da Emenda Constitucional 08/1977, buscou o legislador retirar o caráter tributário das Contribuições²⁸, ganhando força em razão do fato de que, anos antes, a criação do Código Tributário Nacional não tratou de implementar as Contribuições como figura tributária expressa.

Quando da promulgação do texto da vigente *Lei Mater* em 1988, já há muito vigia o atual Código Tributário Nacional, Decreto Lei nº 5172/1966, recepcionado pela carta constitucional, conforme determina o fenômeno da recepção²⁹, como Lei Complementar. Mas, há de se fazer imprescindível observação: a recepção de qualquer lei pela nova ordem constitucional se da na estrita e exata medida que a lei recepcionada não se demonstre incompatível ou incongruente com a vindoura determinação do Poder Constituinte.

O Código Tributário Nacional, em sua previsão sistemática anterior, em razão do que determina o seu Art. 4º, inciso II, não vislumbrava a destinação legal do produto da sua arrecadação como critério válido para a definição da natureza jurídica específica do tributo. Vejamos:

Art. 4º - CTN: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

²⁷ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 132.

²⁸ *Ibidem*. Págs. 132 a 133.

²⁹ “(...) norma anteriormente editada por meio de lei ou decreto-lei, para cuja matéria atualmente se exija lei complementar, é recepcionada como se tal fosse. Se se tratasse de um fenômeno de inconstitucionalidade, ter-se-ia de admitir também aqui um defeito de procedimento em relação às leis anteriores à Constituição.”

TAVARES, André Ramos. “**Curso de Direito Constitucional**” 10. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 201.

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ocorre que, no que tange às Contribuições, a superveniente Constituição Federal “vinculou a criação de alguns tributos ao alcance de determinadas finalidades”³⁰ já pré-definidas no Art. 149 da Lei Maior:

Art. 149 – CF: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Ora, se a própria constituição em si determinou a pertinência expressa da criação de uma Contribuição pela União Federal cravando a vinculação direta e específica da aplicação do produto da arrecadação na finalidade que justifica a exação (“como instrumento de sua atuação na respectiva área”), definitivamente, a dita exigência demarca a “instituição da regra-matriz de incidência tributária possível”³¹, nela se inserindo como elemento determinante. Sobre a questão, valiosas são as contribuições de Marçal Justen Filho:

Nas contribuições especiais a própria competência legislativa tributária já nasce afetada a um certo fim, escolhido diretamente pela Constituição, e, ao transformar a vinculação do produto da arrecadação em elemento distintivo de uma espécie tributária, a nova Constituição impôs nova dimensão ao fenômeno.³²

³⁰ **GAMA**, Tácio Lacerda. “**Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Págs. 84 e 85.

³¹ *Ibidem*. Pág. 86.

³² **FILHO**, Marçal Justen, *APUD MELO*, José Eduardo Soares de. “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 98

E, no mesmo sentido, tecendo comentários sobre a nova ordem constitucional, Luciano Amaro:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.³³

Consectário lógico do que anteriormente exposto, considerando o fato de que a vinculação constitucional do motivo para a instituição da Contribuição integra a regra-matriz da supracitada espécie, sendo o emprego do produto da arrecadação tributária na correlata seara a decorrência desta vinculação, há de se concluir que o Art. 4, inciso II, do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pelo texto constitucional vigente³⁴, ou, como advoga José Eduardo Soares de Melo, perdeu o referido dispositivo a “plena eficácia”³⁵.

Como tributo (do qual constam subespécies) constitucionalmente traçado para o custeio da atuação estatal em determinadas áreas de interesse coletivo, ou ao menos de parte da coletividade, atribuindo-lhe destinação a “órgão, fundo ou despesa”³⁶ estatal específica, as Contribuições tem o exercício da competência tributária, pela União, absolutamente vinculada ao fundamento jurídico legalmente exigido para sua instituição, sendo este utilizado como critério de validade material do tributo, conforme aponta Tácio Lacerda

³³ AMARO, Luciano. “**Direito Tributário Brasileiro**”. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 100.

³⁴“De outra parte, é preciso enfatizar a relevante alteração surgida em relação à possibilidade de se determinar a natureza jurídica específica do tributo. Não há mais espaço para se predicar a irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação. Ao revés, a vinculação do montante arrecadado a órgão, fundo ou despesa, em alguns casos, passa a determinar a espécie tributária, (...) Assim, o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição Federal em vigor.”

BARRETO, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 40 a 41.

³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 96

³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 48.

Gama³⁷. Nestas condições, deve haver indissociável e necessária correlação entre o fundamento de instituição da Contribuição pela União Federal e a aplicação ou destinação do produto da arrecadação à despesa, órgão ou fundo previsto³⁸. Nestes termos é o magistério de Diva Malerbi, comentando sobre uma das subespécies da Contribuição:

outro elemento normativo previsto na Constituição 1988 como peculiar às contribuições é a prévia, expressa e inequívoca destinação da respectiva receita (...) nas contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar uma exação não só a a finalidade para a qual foi ela instituída, como também a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto da sua criação.³⁹

Não é outro o entendimento de Roque Antonio Carrazza:

Notamos, pois, que as ‘contribuições’ ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá esse tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.⁴⁰

E, mais adiante, complementa:

³⁷ GAMA, Tácio Lacerda. “**Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pág. 86.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “**Curso de Direito Tributário**”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Págs. 423 a 424.

³⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. APUD MELO, José Eduardo Soares de. “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”. 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2010. Pág. 96

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. “**Curso de Direito Constitucional Tributário**.” 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Pág. 598.

Por aí já podemos notar que a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições, o que equivale a dizer que qualquer desvio, neste ponto, acarretará a injuridicidade da própria cobrança destas exações.⁴¹

Mais do que identificar a importância da destinação para diferenciação das Contribuições, Luciano Amaro comenta que a destinação dos tributos é, e sempre foi, critério de especificação e definição de todas as figuras tributárias, ainda que para classificá-las entre vinculados e não vinculados:

O próprio critério da destinação do tributo (tão vilipendiado por alguns autores e aparentemente excomungado pelo art. 4º, II, do Código Tributário Nacional) está na base de todas as classificações dos tributos, inclusive nos modelos bipartidos, embora se apresente transcodificado no plano normativo (pela referibilidade do tributo a um “dever corresponsivo do Estado”, ou a um “fato ou coisa estatal”, ou a uma “atuação estatal divisível”). Decodificando esses critérios, o que se tem é que o tributo ora se destina a “contraprestacionar” uma utilidade divisível propiciada pelo Estado (utilizando-se, neste caso, como elemento de conexão, a própria atuação estatal divisível), ora se destina a financiar a atuação geral do Estado (tendo-se, nesta hipótese, de buscar um elemento de conexão num fato independente de qualquer atividade estatal).⁴²

Dito isto, não se há como negar a importância do destino da receita da arrecadação para as Contribuições, inclusive para efeito de aferição de competência.

Outro ponto sensível da divergência doutrinária reside na necessidade ou não de Lei Complementar para a instituição das chamadas Contribuições.

Parte da doutrina defende a necessidade estrita de ser editada Lei Complementar para a instituição de Contribuições. Tal posicionamento se baseia na referência

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário.” 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Pág. 602.

⁴² AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”. 12ª Edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 75

que faz o Art. 149 da Magna Carta ao disposto no Art. 146, inciso III do mesmo diploma legal, que exige a edição de Lei Complementar para o estabelecimento de normas gerais de caráter tributário. *Ipsis literis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Em posicionamento diametralmente oposto, a corrente que entende pela desnecessidade de o veículo introdutor da Contribuição ser Lei Complementar se apegua à literalidade do Art. 146, inciso III, alínea “a” da *Lei Mater* para informar que a exigência de Lei Complementar se resume aos impostos e, ainda, para defender a visão de que a menção ao Art. 146, inciso III da Constituição Federal, feita pelo Art. 149 do mesmo diploma legal, indica a obediência da espécie das Contribuições à Lei Complementar definidora dos temas versados

nas alíneas “a” a “d” (ao Código Tributário Nacional – CTN, por exemplo). É a esta corrente de entendimento que se filia Paulo de Barros Carvalho quando afirma que:

Em matéria de contribuições, referidas no artigo 149 da Constituição, não entendo necessária a edição de lei complementar para instituí-las, quando incidentes sobre eventos relacionados na competência tributária da União (artigo 153). A todo tributo, o veículo introdutório por excelência é a lei ordinária, por meio da qual as exações devem ser criadas ou majoradas. É ela, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto para veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, tanto no plano federal como no estadual e municipal. E esta exegese é perfeitamente aplicável às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A remissão do artigo 149 ao artigo 146, inciso III, ambos da Carta Magna, refere-se única e exclusivamente ao fato de que as contribuições hão de submeter-se às normas gerais de direito tributário, mais precisamente representadas pelos preceitos constantes do Código Tributário Nacional.⁴³

Instado a se manifestar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou o entendimento no sentido de não ser necessária a edição de Lei Complementar para a instituição de Contribuição, senão vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. I. – As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de

intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar.

A contribuição social do art. 195, §4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, §4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE,

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário: Linguagem e Método**”. 6ª Edição Revisada e Ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2011. Pág. 252.

Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. (...).⁴⁴

Nestes termos, é imprescindível fixar, sem maiores dúvidas, as seguintes premissas para análise da problemática em questão: (i) o exercício da competência tributária para a instituição das Contribuições, pela União Federal, depende do atendimento da justificativa constitucionalmente prevista no Art. 149 da Lei Maior; (ii) o dito fundamento constitucional, por delinação da Carta Política, compõe a regra-matriz de incidência desta espécie tributária, uma vez que atua como critério material de validade do tributo; (iii) o atendimento da previsão constitucional para a instituição das Contribuições implica em inequívoca destinação do produto da arrecadação do tributo aos fins a que se destina, como forma de aferição do atendimento à exigência constitucional e (iv) a destinação do produto da arrecadação, quando determinada em lei, como é o caso das Contribuições, é critério hábil à identificação da figura tributária.

1.4 - Do Fenômeno da Parafiscalidade e Sua Necessária Relação, ou Não, Com as Contribuições

O estudo aprofundado e completo das espécies tributárias passa análise da finalidade de sua instituição. Neste contexto, surgem os apontamentos doutrinários aos conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade para delinear a função primária dos tributos, nos termos do que expõe Paulo de Barros Carvalho:

“Os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime da lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. (...) O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes”.⁴⁵

⁴⁴ Supremo Tribunal Federal (STF) – Recurso Extraordinário nº 396.226 / RS, Relator: Min. Carlos Velloso, DJ 27.02.2004

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário Linguagem e Método**”. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011. Pág. 248.

É evidente que uma espécie tributária pode ostentar mais de uma finalidade. Exemplo disto é fato de que, ainda que a tributação seja instituída com qualquer outro fim, sempre acaba resultando na arrecadação de fundos, seja diretamente para o Estado, seja para órgão, fundo ou despesa. No entanto, a referida classificação se apoia no valor fundante ao qual se prende o tributo criado, a fim de que, a partir deste, seja estabelecida a sua função essencial.

Levando-se em conta a questão finalística da instituição das diferentes espécies tributárias, será revestido de caráter fiscal a exação que tiver por finalidade precípua a simples arrecadação de recursos ao erário⁴⁶. São exemplos deste tipo de tributo boa parte dos impostos, como por exemplo o Imposto de Renda (de forma geral), o ICMS e o ISS, entre outras, as próprias taxas e as Contribuições de Melhoria.

De outra sorte, será considerado extrafiscal, como a própria nomenclatura sugere, o tributo cuja gênese seja alcançar “*objetivos alheios aos meramente arrecadatários*”⁴⁷, os quais, muito embora acabem conferindo recursos aos cofres públicos, não ostentam essa finalidade como objetivo principal. A doutrina também concebe tributos desta natureza sob a denominação de regulatórios, considerando, justamente, a sua função interventiva em determinadas áreas com a principal função das espécies que se enquadram nesta modalidade. Como bem aponta a doutrina, são exemplos destes tributos o ITR (Imposto Territorial Rural), à medida que estabelece critério inversamente proporcional entre a alíquota do tributo e a exploração da propriedade, o Imposto de Importação e de Exportação, visto que influem no controle da balança comercial, o IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), entre outros.

Por fim, ao tributo cuja essência não seja a arrecadação ou a influência em certa seara restará promover a atuação estatal em áreas de interesse público legalmente relevantes e delimitadas, estabelecendo-se que a titularidade ativa da exigência, fiscalização cobrança e disponibilidade de recurso será reservado outro ente apontado pela lei, tais tributos

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário Linguagem e Método**”. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011. Pág. 248.

⁴⁷ Ibidem. Pág. 248.

são entendidos como parafiscais. Neste sentido, preciosas, novamente, as contribuições de Paulo de Barros Carvalho:

Em algumas oportunidades, porém, verificamos que a lei instituidora do gravame indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência, o que nos conduz à conclusão de que uma é a pessoa competente, outra a pessoa credenciada a postular o cumprimento da prestação. Ora, sempre que isso ocorrer, apontando a lei sujeito ativo diverso do portador da competência impositiva, estará o estudioso a reconhecer duas situações juridicamente distintas: *a)* o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe normas legais correspondentes (CTN, artigo 7º), com as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa que legislou (CTN, artigo 7º, §1º), mas não fica com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; ou *b)* o sujeito ativo indicado recebe as mesmas atribuições do item *a*, para que os aplique no desempenho de suas atividades específicas. Nesta última hipótese, temos consubstanciado o *fenômeno jurídico da parafiscalidade*.⁴⁸

Em que pese a respeitabilidade da posição, a supracitada delineação dos conceitos alhures não é unânime, o que repercute na forma de abordagem do tema.

Há respeitável corrente doutrinária que entende que as Contribuições são, necessariamente, parafiscais. Tal corrente afirma que a criação de Contribuições pela União, posta no Art. 149 da Magna Carta, está intimamente relacionada à instituição de exações parafiscais. Hugo de Brito Machado⁴⁹, entretanto, não chega a esta mesma conclusão, enxergando nas contribuições por vezes parafiscalidade e, por outras, extrafiscalidade, especialmente, quanto a estas últimas, quando o numerário é posto à disposição de órgão vinculado ao executivo.

Mesmo considerando as premissas fundantes do estudo, admitido o delineamento normativo das Contribuições com a composição da regra-matriz de incidência

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. “Direito Tributário Linguagem e Método”. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011. Pág. 251.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “Curso de Direito Tributário”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Pág. 423.

pela justificativa constitucional para sua instituição (critério material de validade) e a vinculação da receita da arrecadação a órgão, despesa ou fundo, não há como se admitir a necessária e indissociável vinculação entre as Contribuições a parafiscalidade.

Tendo por base o Art. 149 da Constituição Federal⁵⁰, existem três tipos de Contribuições em nosso sistema: as Contribuições Sociais (subdivididas em: *genéricas*, nos termos do Art. 149 caput da CF; e as destinadas ao financiamento da *seguridade social*, nos termos do Art. 195 da CF⁵¹), as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e as Contribuições do Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas⁵² (podendo esta última ser repartida em duas contribuições, uma de Categoria Profissional e outra de Categoria Econômica, a depender da leitura que se faça). Há, ainda, quem adicione a esta classificação um quarto tipo: as Contribuições Residuais⁵³.

De proêmio, saliente-se que a destinação do produto da arrecadação das Contribuições poderá se dar para fundo, órgão ou despesa. Neste último caso, especificamente, não necessariamente a atividade que gera a despesa financiada pela contribuição não será diretamente administrada pela União Federal, ou por órgão a ela vinculada, o que, de certa forma, elimina o argumento da atribuição do produto da arrecadação a terceiro. Inviável, assim, o reconhecimento da relação umbilical entre parafiscalidade e as Contribuições.

É claro que não se pode negar que a parafiscalidade se manifesta com maior intensidade nos contornos desta espécie tributária, até mesmo por sua própria natureza. Mas, é importante frisar que a parafiscalidade também não é critério diferenciador dos tributos, uma

⁵⁰ Art. 149 da CF: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário: Linguagem e Método**”. 6ª Edição Revisada e Ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2011. Págs 796 e 797.

⁵² Ibidem. Págs 796 e 797.

⁵³ Ibidem. Págs 796 e 797.

vez que não se verifica como característica exclusiva das contribuições e, assim sendo, pode ser claramente notada em outras espécies tributárias⁵⁴.

Desmistificada, portanto, a ideia da vinculação necessariamente direta entre as Contribuições e a tributação parafiscal.

1.5 - O Desvirtuamento da Função da Contribuição no Contexto da Guerra Fiscal: A Problemática

A adoção da Teoria da Causa Tributária, a pertinência da justificativa tributária e da finalidade da exação na regra-matriz de incidência para exercício da competência constitucional, quando assim determina a constituição⁵⁵ e a não recepção do Art. 4º, inciso II do Código Tributário Nacional pela constituição, indicam, de forma cabal, a estrita vinculação que deve haver entre a justificativa constitucional para a tributação, como critério material de validade do tributo⁵⁶, e o emprego do produto da arrecadação da exação na finalidade correlata definida em lei (órgão, despesa, função), o qual, nos termos do entendimento anteriormente manifestado, deve ser efetivo, e não penas legal. Não é outro o magistério de Misabel de Abreu Machado Derzi:

⁵⁴ “Todas as espécies impositivas são instrumentos idôneos da *parafiscalidade*. Quer as exações vinculadas (taxas e contribuições de melhoria), quer as não-vinculadas (impostos).”

CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário: Linguagem e Método**”. 6ª Edição Revisada e Ampliada. São Paulo: Editora Noeses, 2011. Pág. 252.

⁵⁵ “Enquanto proíbe a vinculação da receita de impostos (art. 167, IV), a Constituição Federal, em outros dispositivos (arts. 148, 149 e 195, por exemplo), coloca a destinação do produto arrecadado como requisito essencial à instituição de empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.”

TOMÉ, Fabiana Del Padre. “**Contribuições para a Seguridade Social: Aspectos Constitucionais**”. Dissertação de Mestrado – PUC/SP, 2000. Págs. 92 e 93.

⁵⁶ GAMA, Tácio Lacerda. “**Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pág. 86.

se inexistir o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de norma sem validade.⁵⁷

Todavia, não obstante o comando constitucional seja claro, muitas vezes as figuras tributárias sofrem o desvio de sua finalidade pelo ente tributante.

A guerra fiscal no país, sobretudo em momentos de crise fiscal, desequilíbrio das contas públicas e necessidade de cumprimento de metas orçamentárias e legais, ganha contornos drásticos, colocando em cheque a própria funcionalidade do sistema federativo republicano e do federalismo⁵⁸.

Juristas e estudiosos da área tributária tem apontado, sobre tudo em momentos de crise fiscal, para o avanço do fenômeno da instituição, pela União Federal, de Contribuições com o objetivo estritamente fiscal, sem que o pressuposto constitucional seja necessariamente relevante. Na prática, o que tem se verificado é o fato de que, quando esta situação se opera, a receita das Contribuições basicamente é encaminhada ao erário para abastecimento dos cofres públicos, sem que a justificativa constitucional que autoriza o exercício da competência seja perseguida⁵⁹.

⁵⁷ **DERZI**, Misabel de Abreu Machado. in **BALEEIRO**, Aliomar. “**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**”. 7ª Edição Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. Pág. 614.

⁵⁸ “Desse modo, a tentativa da União de “substituir” a arrecadação federal dos principais impostos de sua competência pelas contribuições, nos últimos anos, representa o grande desafio do federalismo fiscal brasileiro, com vistas ao aperfeiçoamento das relações entre as esferas de governo e à manutenção da autonomia dos entes subnacionais. Além disso, constitui um entrave à aproximação do modelo de tributação do país dos modelos adotados em países desenvolvidos, nos quais o imposto sobre a renda adquire especial importância em termos de justiça fiscal.”

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. “**A Expansão das Contribuições e o Pacto Federativo no Contexto da Crise Fiscal**”. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-23/raquel-alves-expansao-contribuicoes-pacto-federativo>. Acesso em 01 de Setembro de 2017.

⁵⁹ **MACHADO**, Hugo de Brito. “**Curso de Direito Tributário**”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Págs. 434 a 435.

A dita realidade, mais uma triste página da guerra fiscal que envolve os entes federativos do país, se justificaria financeiramente, uma vez que as Contribuições, por terem destinação constitucionalmente exigida, como regra⁶⁰, não tem a sua receita repartida entre os demais entes federativos, haja vista a sua clara vinculação a uma atividade reservada exclusivamente à União (conforme determina o Art. 149 da Constituição Federal), ao passo que a receita dos impostos, tributos eminentemente fiscais, sim (Arts. 157 a 162 da Constituição Federal). Essa realidade é exemplificada por Raquel de Andrade Vieira Alves:

Todo esse contexto tem causado um sensível desequilíbrio no sistema de participação na arrecadação tributária, não só porque a União passou a ter uma forte arrecadação com a instituição de tributos não partilháveis, como porque isso possibilita a ela uma significativa redução nos impostos federais partilhados com os estados e municípios, através das políticas desonerativas. Então, quando o governo federal prefere a instituição de uma contribuição ao incremento na arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, com o único intuito de aumentar a receita tributária, ela está retirando uma boa parte dos recursos que seriam distribuídos aos estados e municípios.⁶¹

⁶⁰ A exceção que se lembra quanto a esta regra é a chamada CIDE-Combustíveis, prevista no Art. 177, §4º, da Lei Maior, que é repartida pela União com Estados e Municípios, por força do Art. 159, inciso III, §4º, da Constituição Federal.

Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)

§4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

Art. 159. A União entregará: (...)

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, §4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (...)

§4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

⁶¹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. “**A Expansão das Contribuições e o Pacto Federativo no Contexto da Crise Fiscal**”. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-23/raquel-alves-expansao-contribuicoes-pacto-federativo>. Acesso em 01 de Setembro de 2017.

Seja como for, pela regra das características das Contribuições, é possível advogar que o desvirtuamento da receita das Contribuições resulta em mais recursos à União Federal, que deixa, deliberadamente ou em razão de fato superveniente, de aplicar a receita da tributação na finalidade constitucionalmente exigível, e prejudica Estados e Municípios com a diminuição nos repasses de verbas, já que a Contribuição seria receita para efeito de vinculação ao seu uso. Esta realidade não é recente e já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em alguns de seus votos, como por exemplo o acórdão do Ex-Ministro Joaquim Barbosa, na ADI 2.556:

[...] A espécie tributária “contribuição” ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força de atração do pacto federativo, pois a União está desobrigada de partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados. Por outro lado, a especificação parcimoniosa do destino da arrecadação, antes da efetiva coleta, é importante ferramenta técnica e de planejamento para garantir autonomia a setores da atividade pública. [...]

À luz das lúcidas observações anteriormente colacionadas, o que se verifica, na prática, é o fato de a União Federal angariar recursos de Contribuições como se Impostos fossem (sem finalidade constitucional relevante e proibida a sua vinculação de receitas, para viabilizar o erário), ou seja, sem que o produto da receita seja aplicado nas finalidades protocolares, mas não realiza a divisão das receitas, valendo-se, justamente, da suposta vinculação da receita que o próprio ente, de forma intencional ou casual, não pretende e não cumprirá. O resultado desta prática enseja o locupletamento do supracitado ente federativo sem o respeito às normas constitucionais, fato este inaceitável.

Cada figura tributária legalmente prevista possui características e fundamentos próprios que motivam a sua instituição e que, a depender, igualmente apontam o destino final dos recursos levantados com a cobrança do tributo. Cada tributo exerce um tipo

de função e, para isto, conta com um dado delineador constitucional e legal pensado para lhe atender às necessidades.

Recorrendo novamente à doutrina, Paulo Ayres Barreto insiste que:

A competência para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, por parte da União, *ex vi* do disposto no artigo 149 da Constituição Federal, está atrelada à dicção “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A necessidade geral de arrecadação não autoriza a instituição de contribuição. O pressuposto constitucional para sua exigência é a atuação do Estado (*lato sensu*) em área constitucionalmente demarcada. Trata-se de regra de estrutura, delimitadora da competência impositiva, de um lado, e que enseja, de outro, o necessário controle do destino do produto da arrecadação.⁶²

Atualmente, as Contribuições são muito representativas no quadro geral das receitas da União⁶³, mas boa parte delas não recebe a destinação Constitucionalmente exigida, realidade esta que não pode ser considerada casual, mas sim intencional. Ocorre que o desrespeito às normas delineadoras do exercício da competência tributária, manifestado pela desconexão material, no mundo da vida, entre o emprego dos recursos financeiros e as justificativas constitucionais previstas, não pode ser admitido, devendo suas consequências jurídicas serem observadas para a proteção do contribuinte e de todo o sistema tributário. Tais questões serão abordadas no próximo capítulo.

⁶² BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições: regime jurídico, destinação e controle”. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 70 a 71.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. “Curso de Direito Tributário”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014. Pág. 435.

CAPÍTULO 2 – AS CONSEQUÊNCIAS DO DESVIRTUAMENTO DA RECEITA EM RELAÇÃO AO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL DE EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA-DA DEFESA E DA POSTURA DO CONTRIBUINTE

Em termos concretos, a desvinculação entre os proventos da arrecadação das Contribuições e suas respectivas justificativas constitucionais se materializam de diversas formas: pela desvinculação da receita da justificativa legal por Emenda Constitucional; pela desvinculação total ou parcial, na esfera normativa, de parte dos recursos arrecadados, ou pela inexistência de definição legal da vinculação da receita da exação a despesa, órgão ou fundo; pela supressão da finalidade do uso da receita por ato infralegal; pelo rompimento da vinculação em razão de disposição infralegal; pela intervenção da própria União nas despesas, órgãos ou fundos para promoção destes desvios⁶⁴; e pela extinção dos fundos e órgãos a que estão definidos os encaminhamentos das receitas antes da efetiva despesa enquanto houver recurso acumulado ou, ainda, a referida extinção do fundo ou órgão sem a correlata eliminação do tributo, questão esta que pode se subsumir às situações anteriores, a depender da origem da desvinculação.

Por força do que dispõe o Art. 165, incisos I a III, §1º, §2º e §5º, inciso I, da Constituição Federal⁶⁵, deve o Poder Executivo, por meio de Lei, instituir a chamada Lei

⁶⁴ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 172.

⁶⁵ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

Orçamentária, a qual, regida pelos Princípios da Unidade Orçamentária, Universalidade, Periodicidade, Equilíbrio e Afetação, deverão reger o planejamento financeiro do Estado por meio da previsão de receitas e despesas⁶⁶, o qual deverá ser rigorosamente seguido.

Ora, considerando o fato de que as receitas advindas das Contribuições, necessariamente, devem ser empregadas nas finalidades constitucionais, sendo, por isso, receitas afetadas⁶⁷, deve a Lei Orçamentária trazer a estimativa da arrecadação e a própria previsão dos gastos⁶⁸, atentando-se ao fato de que a vinculação das referidas contribuições atua como “causa para a instituição do tributo, limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida”⁶⁹. No mesmo sentido, tratando do que chama de “controle fático”, Fernando Ferreira Castellani:

Os recursos efetivamente auferidos e ingressados na contabilidade pública, serão destinados aos projetos, programas, despesas previstas na lei orçamentária. A partir de agora, o controle também será fático, na medida em que verificaremos apenas se o administrador público está cumprindo os ditames legais impostos pela lei

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

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (...)

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;”

⁶⁶ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 172.

⁶⁷ *Ibidem*. Pág. 192.

⁶⁸ **HORVATH**, Estevão; **OLIVEIRA**, Régis Fernandes de. **APUD BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 187.

⁶⁹ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 186.

orçamentária. A partir de agora, a fonte das regras e balizas a serem espreitadas é a norma orçamentária.⁷⁰

Apresenta-se, portanto, como inequívoco mecanismo de controle a Lei Orçamentária, uma vez que, dada a necessidade da previsão de todos os gastos e estimativa de receita, o desvio de finalidade desta pode ser facilmente notado em caso de distanciamento no cumprimento do próprio orçamento em si⁷¹.

Respeitadas as opiniões em contrário, de proêmio, é possível adiantar que, em razão de se verificar como exigência constitucional, a ausência de emprego das receitas auferidas com as Contribuições nas finalidades que a afetam, em todos os casos, leva à inconstitucionalidade da arrecadação ou, ao menos, do ato que rompe o vínculo da correlação entre a receita e a finalidade de sua obtenção. Vejamos.

2.1 – Rompimento do Vínculo de Afetação da Receita das Contribuições No Plano Normativo: Da Previsão em Emenda Constitucional – Fundamentos da Defesa do Contribuinte

O primeiro óbice a ser enfrentado quando da análise relativa a eventuais previsões constantes de Emenda Constitucional quanto a desvinculação entre produto da arrecadação e finalidade do exercício da competência tributária para instituição de Contribuições é a possibilidade de o Poder Constituinte Derivado/Reformador instituir norma constitucional inconstitucional.

Conforme ensina Marcelo Novelino, o Princípio da Unidade Constitucional impede que um dispositivo oriundo do exercício do chamado Poder Constituinte Originário seja declarado inconstitucional⁷². O supracitado princípio obrigaria o intérprete da norma a

⁷⁰ CASTELLANI, Fernando Ferreira. “A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional”. Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006. Pág. 246

⁷¹ BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições: regime jurídico, destinação e controle”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 193.

⁷² “Consiste numa especificação da interpretação sistemática, impondo ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e conflitos existentes entre as normas constitucionais. Por afastar a tese de hierarquia entre os dispositivos

interpretar regras eventualmente contraditórias da Magna Carta de forma que todas as disposições adquiram interpretação conjunta possível que não leve ao entendimento de inconstitucionalidade de um deles. Foi esta a linha de condução argumentativa por meio da qual o pleno do Supremo Tribunal Federal, quando instado a se manifestar no bojo da ADI 815 / DF, de relatoria do Ministro Moreira, resguardou a norma constitucional originária e a higidez da Constituição Federal quanto ao reconhecimento da inconstitucionalidade de dispositivos advindos do texto aprovado pelo Poder Constituinte Originário:

Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 1. e 2. do artigo 45 da Constituição Federal . - A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo a declaração de inconstitucionalidade de umas em face de outras é impossível com o sistema de Constituição rígida. - Na atual Carta Magna "compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição " (artigo 102, "caput"), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se desrespeite a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição . - Por outro lado, as cláusulas petreas não podem ser invocadas para sustentação da tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abrangendo normas cuja observância se impôs ao próprio Poder Constituinte originário com relação as outras que não sejam consideradas como cláusulas petreas, e, portanto, possam ser emendadas. Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido.

A mesma argumentação e a aplicação do Princípio da Unidade Constitucional, no entanto, não cabem às disposições do chamado Poder Constituinte Reformador, cuja produção normativa, ainda que incorporada à própria Carta Política, pode estar maculada pela própria inconstitucionalidade frente às disposições originárias da

da Constituição, esse princípio impede a declaração de inconstitucionalidade de uma norma constitucional originária.”

Constituição Federal. É este o magistério de alemão Otto Bachof, em sua obra “Normas Constitucionais Inconstitucionais”⁷³, que mais tem reverberado no país.

Posta, então, a possibilidade de se reconhecer a inconstitucionalidade de norma constitucional veiculada por meio de Emenda Constitucional, condição esta que precisa se fazer reservada ao Controle Concentrado de Constitucionalidade, a inequívoca e indeclinável conclusão a que se deve chegar em caso de dispositivo constitucional emendado que pugne a desvinculação parcial ou total das receitas das Contribuições é a sua absoluta inconstitucionalidade.

Inconstitucional que seria, a Emenda Constitucional que causar o rompimento da umbilical relação entre a justificativa constitucional para a instituição das Contribuições e o efetivo emprego das receitas desta arrecadação na dita finalidade acabaria por causar a *“desqualificação da sua natureza específica e, por força disso, do seu regime jurídico”*⁷⁴, fato este que, na visão de Paulo Ayres Barreto, invariavelmente trará duas lesões a direitos e garantias fundamentais dos contribuintes:

(i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição.⁷⁵

Pode-se adicionar às destacadas lesões mais duas.

⁷³ BACHOF, Otto. APUD COELHO, Marcus Vinicius Furtado. “O Controle de Constitucionalidade de Normas Constitucionais”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2016-jul-10/constituicao-controle-constitucionalidade-normas-constitucionais>. Acesso em 14 de Agosto de 2017.

⁷⁴ GAMA, Tácio Lacerda. “Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág. 1158.

⁷⁵ BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições: regime jurídico, destinação e controle”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 175.

Com base no Princípio da Estrita Legalidade, previsto no Art. 5º, inciso II, da Carta Política⁷⁶, considerando que o jurisdicionado apenas e tão somente pode se sujeitar a obrigações advindas da lei, é claro que tais obrigações, por sua vez, além de constar da lei, também precisam estar de acordo com o ordenamento jurídico. Com isso, pode-se destacar que eventual lesão a norma de competência para a instituição de um tributo retira do contribuinte a garantia de, apenas e tão somente, sujeitar-se a obrigações que sigam e cumpram a Estrita Legalidade, mais uma violação que pode ser identificada a seu favor (além, é claro, da observação à lesão, pelo ente tributante, da autorização para o exercício da competência).

Além do mais, a Contribuição que sofra desvio de finalidade e passe a ser tratada como Imposto lesará a regra de proibição de instituição de Imposto com receita afetada, prevista no Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal⁷⁷, uma vez que a instituição da Contribuição com especificação de destino teria, neste caso, dado origem a Imposto com inicial vinculação de receita, o que merece ser considerado.

A discussão sobre a existência de cláusulas pétreas implícitas em toda a Carta Política serve para reforçar a difusão da ideia de que a tributação, nos estritos moldes em que prevista na Magna Carta, é uma prerrogativa dos entes federativos e, ao mesmo tempo, um direito individual do contribuinte à medida em que o delineamento do exercício da competência tributária deve ser rigorosamente respeitado para evitar a inconstitucionalidade. Corolário desta conclusão, qualquer forma de desvirtuamento da aplicação material da arrecadação das Contribuições nas finalidades constitucionais resulta em lesão a direito constitucional do contribuinte, erguido à condição de cláusula pétrea.

⁷⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁷⁷ Art. 167: São vedados: (...)

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

Relembre-se a noção de que, embora prerrogativa do fisco o implemento das figuras tributárias, o correto exercício da atribuição legislativa é ônus fiscal. Não pode o contribuinte, com base em dispositivo inconstitucional, sofrer imposição qualquer que seja, em prejuízo de suas garantias individuais previstas pelo Pacto Constitucional. E que não se alegue a heterogeneidade da composição das casas legislativas para buscar qualquer tipo de justificativa para eventuais atecnia da norma: se o fisco não pode ser por elas responsabilizado, igualmente não o pode o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária e cujo patrimônio não pode ficar à mercê de exações inconstitucionais.

Os argumentos ora suscitados para a defesa do contribuinte também serão lembrados em passagens seguintes

2.2 – Rompimento do Vínculo de Afetação da Receita das Contribuições no Plano Normativo: Da Previsão por Lei - Fundamentos da Defesa do Contribuinte

Novamente debruçando-se sobre as hipóteses materiais de desvinculação, Paulo Ayres Barreto identifica cinco situações fáticas de extinção do vínculo co-relacional direto entre as receitas das Contribuições e suas justificativas constitucionais:

Podemos imaginar: (i) a desvinculação, por força de lei não orçamentária posterior à criação do tributo, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída; (ii) a alteração de um vínculo existente, criando uma nova destinação; (iii) a ausência de previsão sobre a destinação; (iv) previsão expressa da não vinculação a órgão, fundo ou despesa; e (v) a desvinculação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária.⁷⁸

Por questão de coerência, qualquer desvinculação normativa do efetivo emprego da receita das Contribuições às suas justificativas fundantes resultará em inconstitucionalidade, ora por lesão à norma de competência e a direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, ora, apenas, por lesão a esta última. O mesmo raciocínio se

⁷⁸ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 176.

aplica a todos os casos de não afetação dos recursos que se faça prevista em lei, apenas alterando-se o seu fundamento, a depender da disposição constitucional lesada em cada caso.

Expõe o referido doutrinador que, no primeiro, terceiro e quarto casos, a inconstitucionalidade se justificaria pela lesão constitucional aos pressupostos do exercício da competência tributária, dada a incorporação, pela regra matriz de incidência das Contribuições, das finalidades que limitam a instituição destas exações⁷⁹. Por tabela, a instituição de exação não oriunda de atividade estatal específica e divisível e, igualmente, desvinculada de qualquer finalidade programática significa, em termos pragmáticos, a instituição de um Imposto (ainda que de caráter residual), não de uma Contribuição, razão pela qual também restaria automaticamente vilipendiado o direito do contribuinte de não ser tributado por Imposto de caráter cumulativo ou que tenha fato gerador ou base de cálculo próprio de outros tributos discriminados na Constituição⁸⁰.

No caso de alteração legislativa da destinação do tributo após a instituição da exação, ainda que para outra situação constitucionalmente prevista e igualmente relevante ou justificável, nos termos do que abordado anteriormente, considerando o fato de que, no caso das Contribuições, a destinação do produto da arrecadação se faz incorporada pela regra matriz de incidência, a modificação da destinação significa criação de uma nova regra-matriz de incidência tributária. Esta nova regra, da mesma forma, representaria novo tributo e, assim sendo, esta nova figura tributária deve estar sujeita às regras e princípios que norteiam e regulam o regime jurídico das exações, dentre eles o Princípio da Irretroatividade (para que a lei nova não atinja fatos passados) e da Anterioridade (tanto a nonagesimal quanto a anual)⁸¹.

Por fim, sabendo que as Contribuições, que devem ser instituídas em lei com previsão de emprego das receitas em finalidades constitucionais, tem a sua receita afetada às justificativas que permitem o exercício de sua competência, necessária se faz a previsão da

⁷⁹ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 177.

⁸⁰ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁸¹ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 179

despesa, gasto com o órgão ou fundo na própria Lei Orçamentária⁸². Havendo incompatibilidade entre o veículo introdutor da Contribuição e a Lei Orçamentária que prevê o cumprimento de certos gastos, o desajuste resultará em não emprego das receitas, o que levará à inconstitucionalidade pelos mesmos motivos apontados para a primeira das situações anteriormente comentada (tópico 2.1).

2.3 – Rompimento do Vínculo de Afetação da Receita das Contribuições no Plano Normativo: Da Previsão Infralegal - Fundamentos da Defesa do Contribuinte

Se eventual desvinculação da receita das Contribuições se da em razão de norma jurídica impeditiva posta na esfera infralegal, obviamente o ato administrativo praticado pela autoridade é eivado de inconstitucionalidade flagrante.

O ente administrativo tem o dever de, em razão do Princípio da Autotutela, anular os atos ilegais e revogar os inconvenientes e inoportunos. Desta forma, qualquer previsão infralegal contraria à Magna Carta, em razão de sua incompatibilidade com o texto superior, necessariamente deve ser objeto de anulação. Mas, nomes da doutrina, inclusive, vão mais adiante: sustentam que, nestes casos, eventual ação deliberada do agente público no sentido de fraudar prescrição Constitucional resultaria na prática do chamado Crime de Responsabilidade⁸³, sobretudo em razão do potencial enquadramento da conduta como flagrante desrespeito à Lei Orçamentária Anual (LOA) e à probidade da administração, como determina o Art. 85, incisos V a VII da Constituição Federal⁸⁴.

⁸² *Ibidem*. Pág. 192.

⁸³ **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 182.

⁸⁴ Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: (...)

V - a probidade na administração;

VI - a lei orçamentária;

VII - o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

Como em passagens anteriores (tópico 2.1), os dispositivos constitucionais lesados seriam (i) “a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição”; (ii) instituição de Imposto travestido de Contribuição, instituído de forma cumulativa e com fato gerador e/ou base de cálculo coincidentes com a de outros tributos discriminados na Constituição, o que implica em afronta a texto expresso posto no Art. 154, inciso I da Constituição Federal; (iii) já que a Contribuição é arrecadada como Imposto, haveria lesão à regra de proibição de instituição de Imposto com receita afetada, prevista no Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal⁸⁵; e (iv) lesão às regras de competências para a instituição das Contribuições, atreladas ao Princípio da Estrita Legalidade, que se impõe à administração pública em razão do Art. 37 da Constituição Federal.

2.4 – Rompimento Do Vínculo De Afetação Da Receita Das Contribuições No Plano Fático: Da Intervenção Da União E Do Deliberado Desvio Dos Recurso-Fundamentos Da Defesa Do Contribuinte

A rigor da interpretação Constitucional, o ato administrativo que tiver o condão de resulta na dissociação fática do emprego das receitas das Contribuições nas situações previstas na Carta Política será absolutamente inconstitucional, a despeito do que advogam juristas da área, a exemplo de Fernando Ferreira Castellani⁸⁶.

De qualquer modo, seguindo a linha de raciocínio que vem sendo explorada até então, há de se entender ser as consequências jurídicas da desvinculação fática do tributo

⁸⁵ Art. 167: São vedados: (...)

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

⁸⁶ CASTELLANI, Fernando Ferreira. “A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional”. Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006. Pág. 247

por atuação do ente federativo as mesmas anteriormente expostas nos casos de rompimento do destino material da receita por ato administrativo.

2.5 – Alguns Casos de Desvinculação da Receita

No estudo das consequências da desvinculação do produto da arrecadação das Contribuições de sua justificativa constitucional, é proveitoso mencionar alguns dos conhecidos casos de desvinculação, alguns deles, inclusive, levados aos tribunais pátrios. Valioso mencionar, então, três casos em particular.

2.5.1 – Inexistência Factual da Despesa, Fundo ou Órgão a que Está Destinada a Receita da Contribuição.

Dada a nova ordem constitucional, verificou-se o fenômeno da criação de Contribuições já na vigência da Constituição Federal de 1988 cuja destinação da receita, no entanto, estava destinada a fundos anteriores já extintos em razão de não ratificação, pelo Congresso Nacional, no prazo estabelecido pela *Lei Mater*. Este é o caso, por exemplo, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties (CIDE-Royalties), instituída pela Lei nº 10.168/00.

A Lei nº 10.168/00, por força de seu Art. 4º⁸⁷, determinou o recolhimento da CIDE-Royalties que instituiu pelo Tesouro Nacional e destacou a destinação do produto da arrecadação ao chamado “Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT”, criado ainda no governo militar de Artur da Costa e Silva pelo Decreto-Lei nº 719/69,

⁸⁷ “Art. 4º A contribuição de que trata o art. 2º será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991.”

como forma de promover o “Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para Apoio à Inovação”⁸⁸.

Ocorre que, com o advento da Constituição Federal de 1988, o Art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabeleceu que:

Art. 36 do ADCT: Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

A vigente Constituição Federal foi promulgada em 5 de Outubro de 1988, pelo que o prazo para a ratificação dos referidos fundos citados pelo Art. 36 do ADCT seria o dia 5 de Outubro de 1990. Não obstante, a lei que veio ratificar o supracitado fundo, sob a determinação de restabelecê-lo (Art. 1º da Lei nº 8.172/91⁸⁹), é de 1991, ou seja, diploma legal promulgado em prazo posterior ao de ratificação constitucionalmente previsto.

Ora, se o fundo, despesa ou destinação legalmente previstos não existem juridicamente, ou ao menos não de forma válida, o apontamento para o que não existe equivale a apontamento nenhum, pelo que, neste caso, não haveria outra saída que não reconhecer um vício de competência na criação da Contribuição. É esta a conclusão lógica da orientação de Luciano Amaro:

Ademais, há situações em que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo

⁸⁸ “Art. 5º Será constituído, no âmbito do Ministério da Ciência e Tecnologia, um Comitê Gestor com a finalidade de coordenar as atividades do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cabendo-lhe definir as diretrizes gerais e o plano anual de investimentos, acompanhar a implementação das ações e avaliar anualmente os resultados alcançados.”

⁸⁹ “Art. 1º Fica restabelecido o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969.”

(isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada.

Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre e apenas, de uma questão meramente financeira), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária.⁹⁰

Muito embora argumentos existam no sentido de que nada impediria lei nova de criar fundo semelhante ao extinto, a ratificação de um fundo já existente poderia ser feito por lei ordinária, já que o Art. 36 do ADCT não exigiu norma hierarquicamente superior, mas a sua recriação, em razão do que dispõe o Art. 165, §9º, inciso II da Constituição Federal⁹¹, exige, necessariamente, Lei Complementar para a criação da Fundos. Esta realidade inviabiliza a consideração de fundos supostamente ratificados após 5 de Outubro de 1990 como juridicamente existentes, como é o caso em questão.

Data máxima vênia, e sempre respeitadas as opiniões em contrário, em razão das garantias constitucionais atribuídas expressamente ao contribuinte nas searas tributária, política e de cidadania, em reverência ao Princípio da Estrita Legalidade, considerando todas as prerrogativas atribuídas aos entes federativos para a positivação de normas, constituição e efetivação de crédito tributário em face do contribuinte, o exercício legislativo por qualquer ente tributante deve se desenvolver com precisão, o que representa um ônus módico que deve e precisa ser imposto ao Estado para a defesa do contribuinte. Neste contexto, na mesma medida em que está o Estado obrigado a legislar de modo adequado, é direito do contribuinte apenas e tão somente estar obrigado a suportar o ônus de uma exação suficientemente respaldada pelo ordenamento jurídico, razão pela qual se mostra absolutamente inconstitucional o exercício da

⁹⁰ **AMARO**, Luciano. “**Direito Tributário Brasileiro**”. 12ª Edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 77.

⁹¹ “Art. 165: Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...)

§ 9º Cabe à lei complementar: (...)

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

referida competência, pela União, para a instituição de Contribuição destinada a fundo já atingido pela inexorável extinção.

Foi este o posicionamento do Tribunal Regional Federal de 2ª Região quando em análise o caso em comento:

Tributário e Constitucional. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Lei nº 10.168/00). Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT. Lei 8.172/91. Necessidade De Lei Complementar.. (...)

II – Não tendo o Congresso Nacional ratificado o FNDCT no prazo previsto no art. 36 do ADCT, a sua recriação só pode ser feita a través de Lei Complementar.

III – Considerando-se inexistente o FNDCT, para o qual se destinava a contribuição exigida pela Lei nº 10.168/2000, desaparece a destinação da exação, o que a torna também inexistente, ou a transforma em imposto vinculado, o que é vedado pelo art. 167 da Constituição Federal, impondo-se desta forma a sua inexigibilidade (precedente da Quarta Turma desta Corte Regional).

V – Dou parcial provimento ao apelo.⁹²

Em que pese a argumentação supra, situações semelhantes decididas pelo Supremo Tribunal Federal acabaram por, inacreditavelmente, favorecer o fisco, o que se deu sob o argumento da suposta irrelevância da dita discussão quanto a destinação do produto da receita tributária a fundo em tese extinto. Vejamos:

Ementa: - Constitucional. Tributário. Adicional ao Frete para Renovação Da Marinha Mercante - AFRMM: Contribuição Parafiscal ou Especial de Intervenção no Domínio Econômico.

⁹² Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) – Apelação em Mandado de Segurança 2001.51.01.014309-0 – Rel. Des. Rogério Carvalho – DJU 02.09.2004

I. - O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM - é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149).

II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, par. 2., IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT.

III. - R.E. não conhecido.⁹³

Além da necessária correlação para o exercício da competência quanto à existência do fundo de destino da Contribuição, outra realidade muito comum é a desvinculação, seja legal ou não, de parte das receitas advindas das Contribuições.

2.5.2 - Inconstitucionalidade das Emendas Constitucionais 27/2000 e 39/2002

Muito debatida na comunidade jurídica, no ano de 2000, por meio da Emenda Constitucional 27/2000, introduziu-se no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o Art. 76, que previa a desvinculação de 20% das receitas da arrecadação de “impostos e contribuições sociais de União”, tanto as figuras pré-existentes quanto as eventualmente criados, no interstício dos anos de 2000 a 2003. *Ipsis literis*:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

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

À luz do que exposto sobre o tema até o momento, é seguro dizer que a vinculação entre a receita das Contribuições a as finalidades que justificam a sua instituição é decorrência lógica do fato de a própria justificativa constitucional para a instituição da exação

⁹³ Supremo Tribunal Federal (STF) – Recurso Extraordinário 165939 / RS – Tribunal Pleno, Relator: Min. Carlos Velloso, Julgamento: 24/05/1995

ser trazida pela *Lei Mater* ao seio da regra-matriz de incidência. Dúvidas não há quanto ao fato de que aniquilar este vínculo, portanto, seria lesar a norma que baliza a competência da União e eivar a exação de inconstitucionalidade. Mas, questionamentos existem no sentido de se reconhecer ou não a inconstitucionalidade total da figura tributária mesmo quando a desvinculação da receita é apenas parcial.

Muito embora se reconheça a existência de bem calçada divergência no sentido de que qualquer desvinculação entre receita e finalidade resultaria em quebra insanável do dever jurídico do Estado e impossibilidade fática de se atingir a pretendida atuação da União Federal nas respectivas áreas⁹⁴, é possível sustentar que, em casos de desvinculação parcial da receita, a inconstitucionalidade da medida se manteria restrita à parcela desvinculada, mantendo-se a vinculada incólume.

É inegável que a parcela do tributo não desconectada de sua justificativa pode ser aproveitada e cumprir com a sua finalidade constitucional. Mais do que isso, em relação a ela não reside nenhum vício de legalidade que justifique a sua eventual repetição, inclusive em respeito à supremacia do interesse público sobre o privado. Entretanto, no que tange à parte desvinculada, todas as defesas à disposição do contribuinte podem e devem ser manejadas, inclusive, em caso de legitimação ativa deste contribuinte, a própria provocação do Supremo Tribunal Federal para o exercício do Controle de Constitucionalidade Concentrado.

Igualmente inconstitucional é a chamada Emenda Constitucional 39/2002, que introduziu no ordenamento jurídico constitucional a previsão para a instituição da chamada Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Nos termos expressos da norma:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

⁹⁴ “Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados”. **BARRETO**, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 175.

A Emenda Constitucional 39/2002 foi o subterfúgio encontrado pelos Municípios para instituir um tributo, sem qualquer amparo técnico, que fosse específico para o custeio do oneroso gasto com a iluminação pública. Na realidade, a referida Emenda em questão busca suprir a inconsistência técnica que impediria a instituição de um tributo desta natureza como taxa (por não ser o serviço específico e divisível) e como imposto (por haver destinação específica do tributo, não geral).

Dada a necessidade, a dificuldade no enquadramento da referida cobrança em qualquer das figuras tributárias cabíveis motivou o legislador a pensar em uma solução que permitisse a existência de um tributo com destinação vinculada e sem a necessidade de um serviço específico e divisível frente a um contribuinte. Assim, a figura mais apropriada seria a Contribuição.

Ocorre que a supracitada norma constitucional instituída lesa texto originário expresso da *Lei Mater*, posto exatamente no Art. 149⁹⁵, que atribui exclusivamente à União Federal a competência para a instituição de Contribuições. Seria este, portanto, mais um dos casos em que, tecnicamente, dever-se-ia reconhecer a inconstitucionalidade de norma constitucional derivada.

2.5.3 - Inconstitucionalidade da Desvinculação de Receitas pela Lei Orçamentária Anual (LOA)

Importante revisitar a discussão judicial, em sede de Controle Concentrado de Constitucionalidade, aventada na ADIN nº 2925-8/DF, em que se discutiu se a própria Lei Orçamentária Anual (LOA) poderia prever a abertura de crédito suplementar valendo-se, para tanto, da destituição da aplicação prática dos recursos da CIDE-Combustíveis (Contribuição) nas finalidades correlatas para o dito contingenciamento, destinado ao custeio de despesas não

⁹⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

previstas no diploma legal. Neste contexto, no que pertence à discussão, decidiu-se na ADIN nº 2925-8/DF:

LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS DE 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.

A fim de evitar eventuais manobras do executivo, o Supremo Tribunal Federal considerou a destinação constitucional dada às Contribuições, no caso à CIDE (Art. 177, §4º da CF), fator de preponderância técnica sobre a necessidade de abertura de crédito suplementar em favor da união, devendo eventual previsão de contingenciamento, neste sentido, obedecer as destinações constitucionalmente traçadas nas alíneas “a” a “d” do Art. 177 da Magna Carta. Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que se observar as regras de competência relativamente às Contribuições, ainda que a atuação material da União nos permissivos constitucionais dependa do contingenciamento de valores.

Importante notar, também, que muito embora a CIDE-Combustíveis figure como exceção à regra de as contribuições não serem repartidas pela União com Estados e Municípios, por força do Art. 159, inciso III, §4º, da Constituição Federal, se nem mesmo a divisão das receitas é capaz de justificar a alteração do destino da arrecadação, então este dado da regra-matriz de incidência deve ser sempre considerado como de maior importância.

Portanto, a melhor interpretação a ser dada à respectiva decisão do Supremo Tribunal Federal é a de que, se mesmo para contingenciar o valor (o que já seria discutível) é necessário respeitar as balizas impostas pela finalidade da Contribuição, o desvirtuamento da destinação do emprego das receitas, ainda que por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), gera inconstitucionalidade da exigência tributária.

2.6 – A Defesa Do Contribuinte Em Face Da Desvinculação Das Receitas Das Contribuições De Suas Respectivas Finalidades

De forma geral, considerando as questões que compõem o contexto da defesa do contribuinte contra a desvinculação do produto da receita das Contribuições, a defesa material do jurisdicionado quanto ao rompimento da correlação jurídica e causal, de forma geral, poderá se pautar (vide tópico 2.1): (i) na inconstitucionalidade da exação, e/ou da própria medida que promove a desvinculação, por lesão à delimitação expressa do exercício de competência tributária, atreladas ao Princípio da Estrita Legalidade; (ii) a eliminação do vínculo jurídico ou fático entre o gasto com a atividade constitucionalmente prevista e a arrecadação da Contribuição, pelas características do tributo, implica em transformá-lo ou concebê-lo como Imposto da União, o qual se perfaria igualmente inconstitucional por lesar o que dispõe o Art. 154, inciso I, da Constituição Federal (tributo com caráter cumulativo ou que tenha fato gerador ou base de cálculo próprio de outros tributos); (iii) igual lesão ao Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal quando do tratamento de Contribuição como se Imposto fosse (imposto com vinculação legal definida); (iv) o direito que teria o contribuinte de ver os valores arrecadados com as Contribuições efetivamente empregados nas finalidades constitucionais, fato este que, inclusive, poderá ser defendido à luz do Princípio da Referibilidade em matéria de Contribuições, como direito subjetivo do contribuinte à vantagem auferível com o gasto público (embora exista divergência doutrinária sobre a necessária pertinência do tema⁹⁶):

Consequência dessa destinação específica é que a exigência das contribuições somente pode ser feita, em regra, dos indivíduos que compõem um grupo que tenha interesse qualificado na atuação do Estado. É importante registrar, todavia, que tal interesse, por vezes chamado de benefício, vantagem ou referibilidade, não consiste, necessariamente, num proveito concreto ao sujeito passivo. Trata-se de qualquer interesse diferenciado, especial, que alguém tenha em determinada atividade estatal,

⁹⁶ AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. Págs. 84 e 85.

passível de justificar a sua participação no custeio das despesas públicas de forma distinta dos demais. Significa uma vantagem individual suposta, admitida como presunção absoluta pela lei. A vantagem, em si, é do grupo que, como um todo, justifica e sofre os efeitos da atuação estatal, a ser custeada pela contribuição.⁹⁷

A depender da situação específica, ainda haverá outros fundamentos a serem suscitados (como, por exemplo, o desrespeito ao princípio da anterioridade em caso de alteração do órgão, fundo ou despesa fundante do exercício da competência).

Seja como for, de forma geral, a ideia a ser propagada é a de que, havendo descumprimento das determinações constitucionais, pode o contribuinte se opor ao recolhimento do tributo ou, caso já o tenha pago, exigir a sua repetição, nos termos do expressamente defendeu o então Ministro Carlos Velloso em seu voto vencido no Recurso Extraordinário n.º 189.419-6 / SP:

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 – e os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que ‘a Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, dando à destinação que lhe é a própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário.’ E acrescenta a ilustre professora que ‘o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuições que não estejam afetadas aos fins, constitucionalmente admitidos, que igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. Assim, inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na

⁹⁷ **SOUZA**, Hamilton Dias. “**Contribuições especiais**”. in Curso de Direito tributário. coordenador **MARTINS**, Ives Gandra da Silva. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Disponível em <http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/hamilton-dias-de-souza-contribicoes-especiais/>. Acesso em 06 de Setembro de 2017.

Constituição, cai a competência do ente legiferante para legislar e arrecadar'. (Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de 'Limitações Constitucionais do Poder de Tributar', de Aliomar Baleeiro, Forense, 7ª ed., 1977, p. 598/5990).

Processualmente, a medida a ser tomada pelo contribuinte para evitar o ônus da tributação dependerá das questões factuais que permeiam a exação, do momento de positividade do crédito tributário em relação ao próprio contribuinte e, ainda, é claro, do interesse do Contribuinte com a medida. Agora, seja como for, o controle deve se estender a todos os elementos que compõem a compreensão do regime jurídico das Contribuições:

A esfera legal das contribuições e da destinação de seu produto se dá por intermédio da análise da legislação relativa ao tributo. Esta legislação, ao contrário do que a análise mais apressada poderia sugerir, não se limita aos veículos introdutórios relacionados aos elementos da regra matriz de incidência, mas sim, a todos os veículos que disponham sobre a instituição do tributo, a formalização do crédito, a aplicação do recurso, enfim, a todos os enunciados ligados, direta ou indiretamente, a estas contribuições. Esta análise percorrerá parte do caminho descrito no estudo do processo de positividade do direito, conforme discutido anteriormente.⁹⁸

Inicialmente, é necessário identificar qual é a situação fática na qual se funda a desvinculação entre receita: se o rompimento do vínculo é total ou parcial e se ocorre em razão de Emenda Constitucional, de Lei, de disposição infralegal ou, apenas, ato interno do Poder Executivo.

Na sequência, necessário se faz avaliar o momento da positividade do crédito tributário em relação ao próprio contribuinte, ou seja, se a desvinculação já produziu ou não efeitos práticos em relação ao contribuinte, o que se verifica com o lançamento. De forma mais específica, para atacar as regras de forma abstrata e geral, e antes do lançamento, são admitidas, além da Ação Declaratória:

⁹⁸ CASTELLANI, Fernando Ferreira. "A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional". Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006. Pag. 241.

(...) 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.⁹⁹

Após o lançamento tributário, por sua vez, admitidos seriam os Mandados de Segurança Repressivos, as Ações Anulatórias¹⁰⁰, a Ação de Repetição de Indébito e, eventualmente, Ações Rescisórias ou Ações Revisionais, estas últimas fundadas no Art. 505, inciso I, do Código de Processo Civil¹⁰¹ e manejadas para, com efeitos “ex nunc”, afastar os efeitos da coisa julgada relativamente a obrigações de trato sucessivo.

Também não se pode olvidar, especialmente diante da nova sistemática proposta pelo Código de Processo Civil, os efeitos que eventuais decisões com Repercussão Geral tomadas pelo Supremo Tribunal Federal no exercício do Controle de Constitucionalidade Concentrado poderão ter sobre os casos individualizados de cada contribuinte. Suspensos ou não os Recursos sobre a matéria tratada na corte máxima do país, sempre haverá espaços para a irradiação dos reflexos desta decisão a casos anteriores que tenham por característica a continuidade da relação, mesmo quando se verificar a chamada Coisa Julgada Material, haja vista as já citadas Ação Rescisória e Ação Revisional. Logo, também servem ao contribuinte as ações próprias do Controle de Constitucionalidade Concentrado: Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI ou ADIN), Ação Direta de Constitucionalidade (ADCON) e Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

⁹⁹ CASTELLANI, Fernando Ferreira. “A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional”. Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006. Pag. 243.

¹⁰⁰ SILVA, Cláudia Marchetti da. “Aumento de PIS/Cofins de Combustíveis Desrespeita Sua Destinação Legal”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2017-jul-28/opiniao-aumento-piscofins-combustiveis-desrespeita-destinacao>. Acesso em 03 de Setembro de 2017.

¹⁰¹ Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

Em matéria de desvio de finalidade da receita das Contribuições, é importante para o contribuinte analisar se a inconstitucionalidade de eventual rompimento da finalidade constitucional pode ser percebida de forma abstrata, ou seja, antes da finalização do ciclo de posituação do crédito tributário, ou se a aferição apenas se torna possível em razão do controle material do efetivo do emprego dos recursos em seus respectivos permissivos constitucionais. A depender deste momento, o contribuinte terá a chance de evitar ou não o pagamento, resolvendo-se a questão, neste último caso, por meio da Repetição de Indébito.

Exemplificativamente, suponha-se que o veículo introdutor da Contribuição traga previsão expressa de vinculação das receitas do tributo a um órgão já previamente extinto; que não exista qualquer previsão da exigida vinculação; ou, então, que a vinculação pretendida seja parcial (considerando-se lei que promova parcial reserva de valores neste sentido), entre outros casos. Desnecessário a qualquer intérprete atento da norma tributária que qualquer ato posterior à posituação do crédito e posterior pagamento seja materializado para que, só então, se possa concluir pela inconstitucionalidade da cobrança. Na realidade, o oposto se manifesta de forma absolutamente evidente: quando as bases da regra-matriz de incidência já apresentam problemas estruturais, a figura tributária instituída está eivada de inconstitucionalidade. Nestes casos, portanto, além da defesa administrativa, antes do lançamento, cabe o manejo das defesas coletivas (Ações de Controle Concentrado de Constitucionalidade), cujos efeitos das decisões são *erga omnes*, ou, ainda, a efetivação das defesas individuais dos contribuintes¹⁰² por meio de Ações Declaratórias ou Mandados de Segurança Preventivos (inibitórias), que surtem efeitos *inter partes*. Após o lançamento, é preciso laçar mão de pretensões desconstitutivas, como o Mandado de Segurança Repressivo, a Ação Anulatória¹⁰³, a Exceção de Pré-Executividade (para veicular matéria de ordem pública e outras questões que não demandem dilação probatória) e os Embargos à Execução Fiscal. Todas estas medidas são suficientes para obstar o término do ciclo de posituação da obrigação tributária e, assim sendo, quando providas,

¹⁰² CASTELLANI, Fernando Ferreira. “**A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional**”. Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006. Pag. 243.

¹⁰³ “Nesta oportunidade, seriam cabíveis as medidas de impugnação administrativa, na medida em que haverá a constituição do crédito tributário e notificação para pagamento, assim como eventual manejo de mandado de segurança repressivo ou de ação anulatória de crédito tributário. Todas estas ações têm por causa de pedir a indevida destinação determinada pela norma instituidora do tributo ou pela norma orçamentária, contudo, já vertidas em normas concretas pela ocorrência de seu antecedente.”

Ibidem. Pag. 247.

eliminam a constituição do crédito tributário e, assim, obstam a legalidade da exigência do tributo.

De outra sorte, em supondo não haver qualquer problema aparente com a regra-matriz de incidência tributária da Contribuição, mas, após a extinção do vínculo obrigacional pelo pagamento do contribuinte, é possível verificar, por razão superveniente ou não, que não se opera o efetivo emprego das receitas das Contribuições nas finalidades descritas, a pretensão reparatória do contribuinte apenas nasce após a extinção do vínculo obrigacional tributário, ou seja, após o pagamento, razão pela qual a solução, por excelência, seria o ajuizamento de demanda repetitória, cumulada ou não com outras pretensões (ainda que o Controle Concentrado, em razão de seu caráter *erga omnes*, possa auxiliar na argumentação e ou prova do direito do contribuinte que já tenha pago a exação).

Ainda que manifestada após o pagamento do tributo, e, portanto, para alguns, já fora da análise que pertine ao regime jurídico tributário¹⁰⁴, a destinação material das receitas do tributo em tela é questão intimamente relacionada à própria figura tributária, pelo que caberia o contribuinte, neste caso, agir na proteção de seu patrimônio contra investidas fiscais ilegais, nos termos do que relembra Misabel de Abreu Machado Derzi:

“(...) se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de normas sem validade.”¹⁰⁵

Quanto a este segundo caso (em que manifestação da ilegalidade apenas ocorre em momento posterior ao recolhimento do tributo), exemplo de sua ocorrência seria a simples destinação fática das receitas das Contribuições em finalidades outras que não as constantes na Lei Orçamentária Anual e no respectivo veículo introdutor da exação, a edição

¹⁰⁴ **TOMÉ**, Fabiana Del Padre. “**Contribuições para a Seguridade Social: Aspectos Constitucionais**”. Dissertação de Mestrado – PUC/SP, 2000. Pág. 91.

¹⁰⁵ **DERZI**, Misabel de Abreu Machado. in **BALEEIRO**, Aliomar. “**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**”. 7 Edição atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Pág 614.

de lei ou ato normativo que promova a referida desvinculação ou, até mesmo, o atingimento concreto da finalidade da norma após a sua introdução, entre outros.

O simples emprego do produto da arrecadação em seara diversa por ato do ente tributante constitui inconstitucionalidade flagrante, nos termos do que já comentado. Desta feita, em razão da dita ilegalidade, ou todo o montante arrecadado voltará, necessariamente, a ser utilidade nas finalidades programáticas, ou, então, deverá ser repetido, visto que ilegal. Esta realidade, portanto, na visão de Tácio Lacerda Gama¹⁰⁶, enseja o controle por meio da técnica de análise constitucional conhecida como “se e enquanto”. Por meio deste, informa o autor, as Contribuições merecem ser declaradas inconstitucionais “se” os recursos dela advindos não são empregados em suas finalidades programáticas e “enquanto” a totalidade dos recursos já arrecadados não forem devidamente destinados, em caráter material, à justificativa constitucional trazida pelo veículo introdutor da norma e pela Lei Orçamentária Anual (LOA).

Havendo evento superveniente que retire da estrutura lógica das Contribuições o cumprimento de suas finalidades, como por exemplo o atingimento da finalidade perseguida pela Contribuição instituída ou, então, a ocorrência de ato normativo posterior que promove a referida desvinculação, ganha espaço a discussão sobre a chamada Revogação da norma pautada no direito intertemporal ou Inconstitucionalidade Superveniente, esta última que voltou a ser pauta do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária com o reconhecimento da repercussão geral da discussão aventada no RE-RC 878.313 (tema 846), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que ainda aguarda julgamento. No referido recurso, discute-se, nas palavras da corte, a “*constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição.*”¹⁰⁷, como está na disposição de motivos do projeto de lei (o qual é reconhecido pela própria doutrina como fundamento

¹⁰⁶ **GAMA**, Tácio Lacerda. “**Contribuições Interventivas**” – Curso de Atualização em Direito Tributário. IBDT. Aula de 29 de Setembro de 2012.

¹⁰⁷ “CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – FINALIDADE EXAURIDA – ARTIGOS 149 E 154, INCISO I, DA CARTA DE 1988 – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa a saber se, constatado o esgotamento do objetivo – custeio dos expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – em razão do qual foi instituída a contribuição social versada no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, deve ser assentada a extinção do tributo ou admitida a perpetuação da cobrança ainda que o produto da arrecadação seja destinado a fim diverso do original.”

doutrinário), haja vista o objetivo declinado para a criação da Contribuição que se prestasse a corrigir e custear os “*expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço*.”. A tese do contribuinte é relativamente simples: se a finalidade de criação do fundo foi obtida, é necessária a correlata extinção da exação, sob pena de inconstitucionalidade¹⁰⁸. Este caso específico será debatido no capítulo seguinte.

Debatem os constitucionalistas se o fenômeno do reconhecimento da desconexão de lei com a constituição em razão de questão superveniente seria fenômeno de Inconstitucionalidade Superveniente¹⁰⁹ ou, então, causa de Revogação da lei, em razão do primado do Direito Intertemporal. Independentemente desta problemática, que não é tema deste estudo, ocorrendo alteração posterior da ordem jurídica que torne lei incompatível com a Constituição, embora a forma de banimento da norma inconstitucional seja diverso, ambas as correntes concordam que a norma deve deixar de existir no ordenamento e que a exigência fiscal passa a ser ilegal a partir de então.

Considerando os argumentos expostos ao longo de todo este estudo, são estas as balizas mais genéricas da defesa do contribuinte quanto ao desvio de finalidade das receitas das Contribuições.

¹⁰⁸ MELO, Felipe Adjuto de; PINTO, Evandro Catunda de Clodoaldo. “**A Inconstitucionalidade da Contribuição Social Prevista no Art. 1º da LC 110/01**”. Disponível em [http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI200245,51045-](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI200245,51045-A+inconstitucionalidade+da+contribuicao+social+prevista+no+art+1+da)

A+inconstitucionalidade+da+contribuicao+social+prevista+no+art+1+da. Acesso em 14 de Agosto de 2017.

¹⁰⁹ “*alguns doutrinadores consideram que a situação de incompatibilidade entre uma norma legal e um preceito constitucional superveniente traduz uma valoração negativa da ordem jurídica, devendo, por isso, ser caracterizada como inconstitucionalidade, e não simples revogação.*”

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. “*Curso de Direito Constitucional*”. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 1016.

CAPÍTULO 3 – COMENTÁRIOS À JURISPRUDÊNCIA: O CASO DO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde o implemento da nova ordem constitucional, vem evoluindo, aparentemente de forma positiva, na análise técnica dos casos relativos ao desvio da finalidade das receitas provenientes de Contribuições

Importante avanço jurisprudencial notou-se no Supremo Tribunal Federal quando da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925-8 / DF, cujo acórdão data de 2005. Na oportunidade, a Corte Constitucional superou posição anterior de não cabimento do Controle Concentrado de Constitucionalidade para analisar desvio da receita das Contribuições em relação à Lei Orçamentária Anual (LOA)¹¹⁰ e lançou importantíssimo entendimento quanto a inconstitucionalidade da desvinculação de receitas das rubricas delineadas na supracitada peça fiscal quando isto significar abertura de crédito suplementar em outra rubrica¹¹¹.

Em linhas gerais, é possível notar que os tribunais pátrios admitem a importância da destinação das receitas das Contribuições às suas finalidades, inclusive do ponto de vista fático, como critério de validade do tributo, como comenta Tácio Lacerda Gama em passagem anteriormente citada. Mas, ainda assim, por mais que a Lei Orçamentária Anual (LOA) sirva de parâmetro para a verificação do desvio ou não do emprego das receitas advindas da arrecadação das Contribuições, por vezes não é simples obter a prova idônea e acima de qualquer dúvida razoável quanto a efetiva alteração na destinação. E, neste aspecto, há mais um grande dificultador enfrentado pelo contribuinte para a obtenção de provimentos judiciais favoráveis no âmbito do desvio das receitas das Contribuições: os tribunais superiores,

¹¹⁰ “Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1640 / DF. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches, publicado em 03/04/1998.”

BARRETO, Paulo Ayres. “**Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006. Pág. 200.

¹¹¹ LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS DE 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.

considerando o teor das Súmula 279 / STF¹¹² e da Súmula 7 / STJ¹¹³, não se debruçam sobre o bojo probatório.

Seja como for, é comum, e não apenas no Brasil, o estreitamento da admissão de teses pró-contribuinte ocorra em meio ao contexto de desequilíbrio fiscal por queda na arrecadação ou, então, por desequilíbrio nas contas públicas. A saúde financeira do erário é o que garante a continuidade das atividades estatais em todas as esferas e, diante disso, na proteção do interesse coletivo e no respeito ao Princípio de Constitucionalidade das Leis, bem como no Princípio da Presunção de Legalidade dos Atos Administrativos, é natural que o jurisdicionado encontre maiores dificuldades de ver reconhecido o seu direito a livrar-se de exações ilegais, mesmo quando há evidente desvio da receita em relação à sua justificativa constitucional. E embora exemplos não faltem, vale elucidar um caso em específico.

O Art. 1º da Lei Complementar 110/2001 instituiu Contribuição Social de 10% sobre o FGTS do empregado em caso de dispensa sem justa causa, com o fim de custear as despesas do pagamento, aos trabalhadores, dos expurgos inflacionários do FGTS provenientes dos planos econômicos anteriores denominados de “Verão” e “Collor I”, como propriamente posto na exposição de motivos do Projeto de Lei PLP 195/2001¹¹⁴. O permissivo constitucional que fundamenta a dita contribuição é a justa atuação da União Federal para garantir o direito social previsto no Art. 7º, inciso III, da Magna Carta com a cobertura da despesa do custeio dos expurgos, atuação esta que, ao menos em tese, passaria a ser desnecessária em caso de cessação da despesa pelo fim dos pagamentos.

Pois bem.

Em Fevereiro de 2012, ocorreu a publicação do Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, da Superintendência Nacional do FGTS – Gerência Nacional de Administração do Passivo do FGTS¹¹⁵, informando que o adicional de 10% sobre a multa do

¹¹² Súmula 279 / STF: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

¹¹³ Súmula 7 / STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial.

¹¹⁴ PLP 195/2001, convertido na Lei Complementar 110/2001. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=27191>.

¹¹⁵ Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, da Superintendência Nacional do FGTS – Gerência Nacional de Administração do Passivo do FGTS. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobj>

FGTS, para o caso de demissão sem justa causa, poderia ser extinto já em julho daquele ano, uma vez que o déficit ainda existente, conjugada as provisões e a estimativa de custos, seria sanado nesta época.

Já em Março daquele mesmo ano, fora divulgado o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 1º bimestre¹¹⁶, o qual esclarecia a incorporação temporária dos valores do complemento do FGTS pela União Federal, justificando o procedimento pela suposta ausência de implementação dos mecanismos necessários para a retenção¹¹⁷.

Por fim, em Abril de 2012, a Portaria 278 da Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Art. 2º¹¹⁸, entendeu por bem estabelecer que a Caixa Econômica Federal passaria a

etoincidente=4477992, item 8 “Documentos Comprobatórios – Documentos Comprobatórios 4”. Acesso em 06 de Setembro de 2017.

¹¹⁶ Peça orçamentária disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/relatorios-de-avaliacao-fiscal>. Acesso em 04 de Setembro de 2017.

¹¹⁷“6. ANÁLISE DAS DESPESAS PRIMÁRIAS OBRIGATÓRIAS (LDO-2012, art. 67, § 4º, inciso I)

22. Alguns itens de despesas obrigatórias tiveram sua projeção de desembolso até o fim do exercício reduzida, conforme tabela a seguir: (...)

23. A previsão das despesas com subsídios foi diminuída em R\$ 426,5 milhões em função da revisão da expectativa de desembolso até o final do exercício.

24. Esta avaliação incorporou os valores desembolsados com o complemento do FGTS no primeiro bimestre, tendo em vista que a revisão dos mecanismos de repasse à CEF que possibilitará o adiamento previsto ainda não foi implementada.”

Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 1º Bimestre de 2012. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/relatorios-de-avaliacao-fiscal>. Acesso em 04 de Setembro de 2017.

¹¹⁸ “Secretaria do Tesouro Nacional – Portaria nº 278 de 19 de Abril de 2012

Art. 2º O produto da arrecadação de que trata os arts. 1º e 2º da lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, inclusive seus acessórios, serão recolhidos pela Caixa Econômica Federal, no papel de Agente Operador do FGTS, à Conta Única do Tesouro Nacional, por meio de Guia de Recolhimento da União, até o terceiro dia útil do segundo mês subsequente ao mês de recolhimento pelo empregador.”

Disponível

em

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4477992>, Item 9 “Documentos Comprobatórios – Documentos Comprobatórios 5”. Acesso em 06 de Setembro de 2017.

recolher os valores arrecadados com a Contribuição para o complemento do FGTS em conta própria da União Federal.

Interpretando o conjunto de atos supra, levantaram os contribuintes a tese de que: (i) se a Contribuição instituída pelo Art. 1º da Lei Complementar 110/2001 poderia ser extinta em Julho de 2012 em razão do atingimento da finalidade para a qual foi instituída; (ii) se as receitas obtidas com o complemento do FGTS, leia-se, com a referida Contribuição, foram incorporadas ao orçamento, uma vez que os mecanismos de repasse à Caixa Econômica Federal ainda não haviam sido implementado; (iii) os valores passariam a ser recolhidos pela Caixa Econômica Federal diretamente à União, a conclusão a que se deveria chegar é a de que a finalidade da referida Contribuição havia sido atingida. Além do mais, se assim não fosse, com base no relatório orçamentário, estaria documentada a ausência de repasse ao FGTS e, como se não bastasse, a Secretaria do Tesouro Nacional havia editado norma que garantiria a continuidade do desvio das receitas da Contribuição a outras finalidades.

Mesmo diante deste contexto, os tribunais pátrios, quando chamaram a decidir a questão, assim se posicionaram:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. FGTS. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001. CONSTITUCIONALIDADE. ESGOTAMENTO OU DESVIO DE FINALIDADE. INOCORRÊNCIA.

I - Consoante o § 1º do art. 297 do RITRF - 1ª Região, da decisão que, em agravo de instrumento, o converter em retido, conferir ou negar efeito suspensivo, deferir ou conceder, total ou parcialmente, antecipação da tutela recursal, não caberá agravo regimental.

II - O colendo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI 2.556/DF, reconheceu a constitucionalidade da contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar 110/2001.

III - No mesmo acórdão restou consignado que "O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios", ou seja, apesar de reconhecer como constitucional o tributo, a Corte Suprema deixou em aberto a discussão sobre a perda superveniente de seu objeto.

IV - A contribuição social prevista no art. 1º da LC 110/2001, incidente em caso de

despedida de empregado sem justa causa, foi criada por tempo indefinido, no que difere daquela prevista no art. 2º, cujas receitas são destinadas ao FGTS em suas várias finalidades (art. 3º, § 1º), tendo natureza jurídica de contribuição social geral. V - A constitucionalidade da contribuição de 10% sobre o valor do saldo FGTS em caso de dispensa sem justa causa criada pelo art. 1º da LC 110/2001, seja sob os fundamentos do esgotamento da finalidade, de desvio de finalidade ou de inexistência de lastro constitucional, já foi reconhecida pelas duas Turmas que compõem a eg. 3ª Seção deste Tribunal. VI - Agravo regimental não conhecido. Agravo de instrumento a que se nega provimento.¹¹⁹

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001. ADICIONAL DE 10%. ESGOTAMENTO DE SUA FINALIDADE. ART. 149 DA CF/88. NÃO OCORRÊNCIA. INCORPORAÇÃO DA ARRECADAÇÃO PARA O FGTS. ART. 3º, PARÁGRAFO 1º, DA LC Nº 110/2001. FINALIDADE MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.

1. Trata-se de apelação interposta pela USINA CENTRAL OLHO D'AGUA S/A contra sentença proferida pelo Juízo da 12ª Vara da SJ/PE que julgou improcedente o pedido formulado na inicial, consubstanciado na declaração de inexigibilidade de recolhimento da contribuição social geral prevista no art. 1º da Lei Complementar nº. 110/2001, bem como na restituição dos valores indevidamente pagos a esse título no quinquênio anterior ao ajuizamento desta ação.
2. Alega a apelante que a finalidade vinculada à instituição da Contribuição Social prevista no art. 1º da LC nº 110/01 deixou de existir em julho de 2012 e, por essa razão, o próprio tributo deixou de ter validade desde então, não podendo mais ser exigido pela Fazenda Nacional, pois a constitucionalidade das contribuições previstas no art. 149 da CRFB dependeria da existência da finalidade a que estão vinculados tais tributos.
3. Diferentemente do que se defende, a finalidade do tributo em debate não se resumiu exclusivamente ao custeio do déficit no FGTS causado pela atualização monetária oriunda dos expurgos inflacionários relativos aos planos econômicos Verão e Collor I.

¹¹⁹ TRF 1ª Região - AG 0070373-03.2014.4.01.0000 / DF, Sexta Turma, Relator: Des. Jirair Aram Meguerian, Publicação: 26/10/2015 e-DJF1 P. 1777.

4. Nos termos do art. 3º, parágrafo 1º, parte final, da LC 110/2001, "as contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do art. 11 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS."
5. Considerando que os recursos decorrentes da impugnada exação permanecem sendo incorporados ao FGTS, como determinado no aludido dispositivo, verifica-se que a contribuição continua cumprindo com a finalidade para a qual foi criada.
6. Apelação improvida.¹²⁰

PREVIDENCIÁRIO. EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001. EXAURIMENTO DA FINALIDADE. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER TEMPORÁRIO. AUSÊNCIA DA VEROSSIMILHANÇA DO DIREITO E DO RISCO DE DANO IRREPARÁVEL. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO.

1. Verossimilhança do direito não verificada. A contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, ao contrário daquela instituída no *caput* do seu art. 2º, não possui caráter temporário.
2. A previsão na exposição de motivos do Projeto de Lei que a finalidade da contribuição era de cobrir os prejuízos causados pelos índices expurgados de correção monetária dos Planos Verão e Collor nos saldos das contas do FGTS, não obriga que a aprovação da lei fique restrita e vinculada a ela.
3. Se o legislador entendesse pelo condicionamento da exigibilidade da dita contribuição ao exaurimento da aventada finalidade, teria feito constar expressamente do texto legal. Não o tendo feito, não cabe ao Judiciário interpretar a norma de maneira mais abrangente daquela expressa no seu texto, usurpando-se da função legislativa.
4. Inexistência de dano irreparável. Possibilidade de restituição do crédito tributário no caso de procedência final da ação.

¹²⁰ TRF 5ª Região – AC 0804598-89.2015.4.05.8300 / PE, Primeira Turma, Relator: Des. Manoel Erhardt, Publicação: PJe 399406, 04/02/2016.

5. Agravo de instrumento não provido.¹²¹

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, em decisão liminar nos autos da Ação Direita de Inconstitucionalidade 5.050 / DF, ainda pendente, mesmo diante dos evidentes indícios de extinção da finalidade da Contribuição e claro desvio da receita arrecadada, se furtou a atender ao pleito cautelar do contribuinte:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONTRA O ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001, CUJA VALIDADE FOI RECONHECIDA NA ADI 2556. ALEGAÇÃO DE NOVAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS QUE TERIAM OCASIONADO INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE.

1. Possibilidade teórica de que o Supremo Tribunal Federal admita reexaminar a validade de ato normativo declarado constitucional em sede de controle abstrato, notadamente em face de alterações supervenientes na realidade fática ou na percepção jurídica dominante.
2. Indeferimento do pedido liminar, tendo em vista o longo período de vigência da lei questionada e a necessidade de que as autoridades requeridas sejam ouvidas quanto às premissas fáticas em que se baseia a impugnação.
3. Aplicação do rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99.

Decisão: 1. Trata-se de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro, na qual se postula a concessão de medida liminar para suspender a eficácia do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

2. O dispositivo impugnado institui Contribuição Social a ser paga nos casos de demissão sem justa causa, devida pelo empregador. A contribuição é calculada com base em uma alíquota de 10%, incidente sobre a totalidade dos depósitos referentes

¹²¹ TRF 3ª Região – AI 0009572-67.2014.4.03.0000 / SP, Décima Primeira Turma, Relator: Des. Nino Toldo, Publicação: Publicado em 02/12/2014

ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço ("FGTS") efetuados durante a vigência do contrato de trabalho, acrescida dos rendimentos correspondentes.

3. A referida contribuição foi criada para compensar o pagamento, imposto por decisões desta Corte, dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários relativos aos planos econômicos Verão e Collor I.

4. A constitucionalidade do tributo foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2556, julgada sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Sem prejuízo disso, o requerente sustenta que a eficácia vinculante dessa decisão não impediria o próprio Tribunal de rediscutir a matéria, notadamente em face de alterações supervenientes na realidade fática ou na compreensão jurídica dominante. O ponto teria sido objeto de menção na própria ADI 2556, tendo a Corte optado por não analisar, naquela oportunidade, a alegada perda de objeto da contribuição pelo cumprimento da finalidade que havia justificado a sua instituição.

5. Considero possível, de fato, que o próprio Supremo Tribunal Federal volte a analisar a constitucionalidade de lei declarada constitucional em determinado momento, não sendo razoável que o ato seja blindado, de forma permanente e incondicionada, contra eventuais novas impugnações. Como é natural, porém, a superação do entendimento inicial da Corte estará sujeita a um ônus argumentativo consideravelmente mais elevado, sobretudo quando não seja possível indicar a ocorrência de mudanças significativas na realidade.

6. Em linha de princípio, entendo plausível a alegação de que alterações no contexto fático podem justificar um novo exame acerca da validade do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Não verifico, porém, a existência de elementos suficientes para a concessão da medida liminar postulada. Não apenas pelo longo período de vigência da lei, como também pela necessidade de se ouvirem as autoridades requeridas quanto às questões econômicas suscitadas pelo autor. Tendo em vista a relevância econômica e social da questão controvertida, aplico à presente ação direta o rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99. Assim, determino as seguintes providências:

(1) solicitem-se informações à Presidenta da República e ao Presidente do Congresso Nacional, no prazo de dez dias;

(2) em seguida, encaminhem-se os autos ao Advogado-Geral da União para manifestação, no prazo de cinco dias;

(3) sucessivamente, colha-se o parecer do Procurador-Geral da República, no prazo de cinco dias.

Publique-se¹²²

O STJ, por sua vez, destoando da sólida doutrina sobre o tema, não bastasse o não reconhecimento da perda da finalidade da Contribuição, nem sequer reconhece neste fato, ou na própria importância da destinação da receita das Contribuições, questão relevante, atestando caber ao veículo introdutor da norma definir a eventual vinculação da receita a finalidades que possa prever:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA EM TORNO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FGTS, DE QUE TRATA O ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM ASSENTADO EM FUNDAMENTOS EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAIS. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Conforme consignado na decisão agravada, busca-se, no Recurso Especial, o reconhecimento judicial da tese de que a contribuição social ao FGTS, prevista no art. 1º da Lei Complementar 110/2001, não poderia mais ser exigida, haja vista o cumprimento da finalidade para a qual fora instituída. Ocorre que o Tribunal a quo, ao decidir a causa, adotou fundamentos de natureza eminentemente constitucional, o que torna inadmissível o Recurso Especial, de acordo com os seguintes precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.549.330/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/10/2015; AgRg no REsp 1.542.079/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 28/09/2015; AgRg no REsp 1.540.273/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/09/2015; AgRg no REsp 1.528.074/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/08/2015; AgRg no REsp 1.505.852/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/03/2015.

¹²² STF - Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.050 / DF, Decisão Monocrática, Relator: Min. Roberto Barroso, Publicação: DJE nº 207, divulgado em 17/10/2013).

II. De todo modo, esta Corte possui firme entendimento de que não se pode inferir, do art. 1º da Lei Complementar 110/2001, que sua vigência é temporária e que seus efeitos extinguem-se com o cumprimento da finalidade para a qual a contribuição em exame foi instituída - o que não se pode presumir -, sobretudo diante da falta de expressa previsão, como tratou o próprio normativo complementar de estabelecer quando instituiu a segunda contribuição social, prevista no art. 2º da aludida Lei Complementar, que fixou o prazo de vigência de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade. Nesse sentido: STJ, REsp 1.487.505/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/03/2015.

III. Ressalte-se, ainda, que o Congresso Nacional manteve, em setembro de 2013, o veto presidencial ao Projeto de Lei Complementar 200/2012, que acrescentaria o § 2º ao art. 1º da Lei Complementar 110/2001, para estabelecer prazo para a extinção da contribuição social em testilha, de modo que esta subsiste incólume.

IV. Agravo Regimental improvido.¹²³

Com todo o devido respeito a todos os posicionamentos anteriormente expostos, com base no estudo até agora desenvolvido, as decisões, tecnicamente, não se sustentam.

Conforme expôs-se anteriormente, muito embora a defesa do erário, sobremaneira em momentos de crise fiscal, com o presente, não seja um evento próprio e exclusivo do Brasil, o fato é que, com respaldo na doutrina, no caso em questão, como em outros, deveria a jurisprudência ter atendido aos anseios do contribuinte e vedado a claramente ilegal continuidade da arrecadação da supracitada Contribuição.

Prima facie, é necessário lembrar que os entes federativos, inclusive em razão da sujeição aos princípios postos no Art. 37 da Constituição Federal, estão obrigados a agirem com lealdade, correção e boa-fé frente ao contribuinte, princípio este considerado basilar em todo o ordenamento jurídico.

Corolário do Princípio da Boa-fé, o Princípio da Vedação dos Comportamentos Contraditórios (em latim, *nemo venire contra factum proprium*) determina, expressamente, a proibição, tanto na esfera judicial quanto na extrajudicial, que qualquer sujeito

¹²³ STJ - AgRg no REsp 1570617 / PE, T2 – Segunda Turma, Relator: Min. Assusete Magalhães. Publicação: DJe 24/02/2016

frustre legítima expectativa de direito de outrem com base em fato a que, exclusivamente, deu causa. Em outras palavras, a doutrina condena que qualquer pessoa, física ou jurídica, adote um comportamento jurídico posterior incompatível com um fato anterior dela própria oriundo. *Ipsis Literis*:

“Há uma contradição entre os dois comportamentos, pois, a partir da análise do primeiro, havia surgido a legítima expectativa de que outra seria a conduta a ser adotada por ocasião do segundo. (...) Todo comportamento será contrário à boa-fé se for qualificado como contraditório, o que ocorre quando se mostra contrário a um comportamento anterior da mesma pessoa.”¹²⁴

Ora, analisando de forma direta e clara a questão, é evidente que o órgão ao qual se destina a receita da Contribuição criada pelo Art. 1º da Lei Complementar 110/2001, a Superintendência Nacional do FGTS, expôs, de forma absolutamente clara, a perda da finalidade constitucional fundante da tributação. Mais do que isso, a União Federal, em sua peça orçamentária, e a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio de portaria, promoveram, a primeira o reconhecimento da ausência de repasses ao FGTS, e a segunda a desvinculação infralegal prospectiva entre as receitas e a justificativa que embasa o tributo, ambas as intervenções propulsoras de flagrante lesão à Carta Política.

Dado o contexto, a admissão do esaurimento da finalidade justificadora da tributação e a evidente alteração do destino da receita, em razão do *nemo venire contra factum proprium*, em bases teóricas, inviabilizam a defesa da União Federal sem inequívoca transgressão à boa-fé. Por isto, a única solução juridicamente possível e plausível para a questão posta na Ação Direita de Inconstitucionalidade 5.050 / DF é o seu total e irrestrito acolhimento.

Seja como for, observando a arrecadação relativamente ao tributo em questão, é possível entender o motivo pela qual a União Federal defende e defenderá a permanência desta exação tributária na ordem jurídica: Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, da Superintendência Nacional do FGTS – Gerência Nacional de Administração do Passivo do

¹²⁴ DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. “Teoria dos Atos Próprios no Princípio da Boa-fé”. Curitiba: Juruá, 2007. Pág. 291

FGTS¹²⁵, expõe o recolhimento de provisões na ordem de R\$ 23,059 bilhões em favor da Caixa Econômica Federal desde a instituição da Contribuição em questão (2001) até o mês de Dezembro de 2011, o que representa uma média arrecadatória superior a R\$ 2 bilhões por ano.

Ora, sem destinação específica a ser cumprida, uma vez que extinta a finalidade para a qual foi instituída a Contribuição foi superada, a exação toma caráter de Imposto, o que, por sua vez, importa em conduzir toda a arrecadação em questão aos cofres públicos da União, sem qualquer obrigação correlata ou gasto que a vincule e, ainda, sem a necessidade de repartir com os demais entes federativos o montante arrecadado, visto que a sua vinculação teórica a órgão, despesa ou fundo afastaria a possibilidade de repasse.

Enquanto não é decidida em definitivo a questão, que já é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.050 / DF, a manutenção desta Contribuição muito bem ilustra o cenário de Guerra Fiscal que constitui o estudo central deste trabalho: por meio da criação ou manutenção de Contribuições sem finalidade constitucional, ou seja, Imposto inconstitucional, uma vez que tem sua receita legalmente vinculada (Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal) e é tributo de caráter cumulativo, com fato gerador ou base de cálculo próprio de outros tributos (Art. 154, inciso I, da Constituição Federal), a União Federal arrecada recursos financeiros que, apenas e tão somente, são conduzidos aos cofres públicos como se Imposto fossem, mas que escapam ao pacto federativo justamente em razão da finalidade constitucional que a Contribuição não cumpre, tudo em prejuízo dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

¹²⁵Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, da Superintendência Nacional do FGTS – Gerência Nacional de Administração do Passivo do FGTS. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4477992>, item 8 “Documentos Comprobatórios – Documentos Comprobatórios 4”. Acesso em 06 de Setembro de 2017.

CONCLUSÃO

Em meio ao contexto de um Estado democrático de direito que, além de prever e valorizar as liberdades individuais de primeira geração, eleva o Estado à condição de provedor e garante de direitos sociais que necessitam da invariável atuação do ente público para sua materialização, o pagamento de tributos pelo cidadão é mais do que um dever fundamental, mas uma necessidade. Manter a máquina pública em funcionamento e atuante demanda provisão do erário, razão pela qual, dado o próprio interesse do jurisdicionado na manutenção e continuidade do Estado, se faz necessário que este abra mão de parte de seu patrimônio em nome do atendimento do interesse coletivo (do qual este, evidentemente, faz parte).

O fundamento básico do direito estatal ao tributo, em sua gênese mais profunda, encontra guarida no chamado Princípio da Solidariedade Tributária, por meio do qual determina-se que, para a manutenção do Estado e, por meio dele, do bem comum, todos estão obrigados a contribuir com uma parcela de seu patrimônio para a angariar recursos suficientes ao exercício das atividades estatais.

Dadas as disposições do ordenamento supra, o direito tributário, então, se vê envolto a um enorme desafio: em uma sistemática em que, por um lado, o cidadão tem direitos e garantias fundamentais de primeira geração que o protegem contra o ímpeto estatal relativo à supressão de sua liberdade e seus direitos básicos, como o patrimônio; e, de outro, este mesmo sujeitos de direitos tem o dever fundamental de pagar tributos ao próprio Estado, tendo este prerrogativas na perseguição do patrimônio do devedor e podendo o tributo daquele exigir coativamente, as normas e regras tributárias precisam prever uma sistemática legal em que os direitos e obrigações de ambos os sujeitos da relação jurídica tributária se tornem equilibrados e justos.

Na tentativa de harmonizar garantias do contribuinte com os direitos e prerrogativas estatais ao crédito, a Magna Carta ora vigente, juntamente com o Código Tributário Nacional, delineou as balizas legais para a instituição, cobrança e arrecadação dos tributos, cada um com determinadas características, peculiaridades, funções e propósitos. Por óbvio, qualquer desvio na traçada a métrica segundo a qual uma figura tributária deve ser compreendida, a instituição, cobrança e arrecadação de um tributo se tornam inconstitucionais, razão pela qual não deve o contribuinte sofrer qualquer tipo de ônus fiscal.

Dentre as figuras tributárias consagradas na legislação, encontram-se as Contribuições, previstas de forma genérica no Art. 149 da Constituição Federal como sendo exação por meio da qual a União Federal pode intervir, de forma efetiva e material, nas áreas sociais, domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e, como admite parte da doutrina, genericamente em outras áreas em que o interesse público se manifeste de forma relevante.

Independentemente de qual seja a justificativa constitucional para a criação de uma Contribuição, o que importa ressaltar é que o traço em comum entre todas as citadas espécies é a existência de necessária justificativa para a criação dentro das previsões legais anteriores, sob pena de evidente lesão à *Lei Mater*. Em outras palavras, havendo justificativa legal para a instituição de determinado tributo, é evidente que a finalidade da instituição de exação desta natureza repousa na reconhecida necessidade de o ente tributante, no caso a União Federal, atuar efetivamente na finalidade incurso na justificativa constitucionalmente prevista, afinal, é essencial que a determinação da Carta Política seja respeitada para a constitucionalidade do tributo.

Levando-se em conta as considerações trazidas pela chamada Teoria da Causas, é possível dizer que, à medida em que a legislação pátria (e não qualquer diploma legal, mas sim a Constituição Federal) aponta o necessário atendimento de uma justificativa para a instituição das Contribuições, o pressuposto constitucional de exercício da competência tributária passa a ser dado integrante da regra-matriz de incidência, pelo que estabelece-se uma relação de causa e efeito entre a instituição do tributo e o atendimento do fundamento de sua criação. Mais do que isso: a previsão constitucional específica para o exercício da competência tributária da União revela que, em razão de sua caracterização, a finalidade que dá supedâneo a uma Contribuição é dado jurídico compreendido em sua competência e, por determinação legal, pertinente à regra-matriz de incidência tributária.

Nestes termos, quando o diploma legal máximo da república estabelece vínculo entre determinada figura tributária e uma justificativa ou finalidade prevista, não se pode mais advogar a tese de que a destinação da receita de um tributo é dado irrelevante para a sua caracterização, como prenuncia o não recepcionado pela Magna Carta Art. 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN): à medida em que a Constituição Federal determina o contrário, o elemento da destinação passa a ser dado constitutivo do exercício da competência tributária, sem o qual o tributo é inconstitucional.

Dito isso, em que pese a divergência doutrinária entre grandes nomes da doutrina, parece difícil negar que a incorporação da finalidade constitucional para a instituição da Contribuição, uma vez que incorporada à regra-matriz de incidência e limitadora do exercício da competência tributária, deflagra a necessidade de dois mecanismos de controle quanto à destinação do produto da arrecadação do referido tributo: o controle dito legal (ou, como chama parte da doutrina, “destinação legal”), relativamente ao apontamento, no veículo introdutor da norma, quanto à destinação da arrecadação, e o efetivo controle material do emprego dos recursos angariados nas respectivas finalidades que sustentam a validade material do tributo. Qualquer inconsistência que se verifique em qualquer destas etapas de controle macula a exação e a torna ilegal.

Mas não é só.

Todo planejamento financeiro do Estado deve estar definido por meio da chamada Lei Orçamentária Anual (LOA), que elenca as previsões de receita e os gastos correlatos em rubricas, apontando sua origem e seu destino, de todo e qualquer valor que pertença à Contabilidade Pública. Isto inclui os recursos provenientes das Contribuições, uma vez que a justificativa constitucional não é, apenas e tão somente, o fundamento da instituição do tributo, mas também o limite quantitativo imposto à arrecadação e a efetiva determinação de seu emprego em determinada seara.

Corolário lógico da conjugação dos fatores anteriores, é nítido o fato de que a Contribuição não pode ser utilizada com o simples fim arrecadatório de gerar receitas aos cofres públicos, sem que haja qualquer comprometimento da União Federal com a sua atuação fática nas searas legalmente previstas. Isto implicaria em inconstitucionalidade flagrante e desrespeito à própria peça orçamentária, o que pode ensejar a responsabilização do administrador público responsável por crime de responsabilidade.

Estas conclusões, portanto, conduz o tema ao cerne da problemática: no contexto da guerra fiscal, em que a União Federal promove a criação e manutenção de Contribuições sem o efetivo interesse e/ou atuação no cumprimento das justificativas constitucionais, atuando com o simples propósito de escapar ao pacto federativo e arrecadar recursos ao erário como se as Contribuições Impostos fossem, a exigência fiscal se mostra inconstitucional. Assim, nascendo para o contribuinte a correlata pretensão de obstar a exação.

Diversos são os mecanismos utilizados pelo ente tributante para efetivamente burlar o sistema constitucional e promover a arrecadação da Contribuição sem ter de destiná-la às respectivas finalidades, dentre as quais se destacam: a desvinculação prevista em Emenda Constitucional, a inexistência de definição legal quanto à finalidade da Contribuição, ou a sua destinação em desacordo com a Constituição, proveniente de ato normativo; a supressão do fundamento quanto ao uso da receita por ato infralegal; pela atuação da própria União nas despesas, órgãos ou fundos para promoção destes desvios. Do ponto de vista material, as realidades mais comuns são: inexistência de despesa, órgão ou fundo ao qual se destinaria a receita ou sua supressão posterior; ausência de indicação legal; desvio material da finalidade. Todas estas situações, ao menos em tese e abstratamente, são passíveis de carrear a inconstitucionalidade da exigência do tributo e deflagração de desrespeito à Lei Orçamentária Anual (LOA).

Quanto ao contribuinte inserido neste contexto, é indiscutível que o desvio de finalidade da receita das Contribuições enseja lesão a seus direitos e garantias fundamentais.

À primeira vista, a ausência de justificação constitucional para a criação de Contribuição resultaria em lesão às normas de competência tributária, o que carrega óbvia mácula ao Princípio da Estrita Legalidade, uma vez que o contribuinte não pode se sujeitar a exação que não siga os parâmetros constitucionais.

Na sequência, Contribuição cuja justificativa constitucional é suprimida ou desviada se afeiçoa a Imposto, figura de caráter eminentemente fiscal e cuja vinculação da receita é estritamente proibida. Portanto, reconhecida a primeira lesão. O mesmo resultado seria verificado quanto a análise da Contribuição tratada por imposto sob o prisma do Art. 154, inciso I, da Constituição Federal, visto que a exação teria caráter cumulativo, fato gerador e base de cálculo próprio de outros tributos.

Por fim, como quarto argumento posto à disposição do contribuinte para a sua defesa (em bases genéricas, visto que cada caso trará peculiaridades argumentativas), pode o contribuinte sustentar, na linha do Princípio da Estrita Legalidade, o efetivo emprego dos valores arrecadados com as Contribuições nas finalidades constitucionais, inclusive sob a égide do Princípio da Referibilidade em matéria de Contribuições, o qual, embora controverso na doutrina, pode figurar como importante argumento complementar de reforço.

Notados os desvios supramencionados de forma abstrata, sem a necessidade de análise posterior a qualquer eventual recolhimento, poderá o contribuinte evitar o esgotamento do ciclo de positivação do crédito tributário por meio de defesas prévias ao pagamento, seja a administrativa, sejam as judiciais. Quanto a esta última, se antes do lançamento tributário, são cabíveis tanto as medidas coletivas (Controle de Constitucionalidade Concentrado), de efeitos *erga omnes*, quanto as individuais (Mandado de Segurança Preventivo e Ação Declaratória – partes do Controle de Constitucionalidade Difuso), de efeitos *inter partes*. Após o lançamento, é preciso laçar mão de pretensões desconstitutivas, como o Mandado de Segurança Repressivo, a Ação Anulatória, a Exceção de Pré-Executividade (para veicular matéria de ordem pública e outras questões que não demandem dilação probatória) e os Embargos à Execução Fiscal. Mas, se a supressão da justificativa constitucional apenas e tão somente ocorrer, ou for percebida, após o recolhimento, a demanda será, em regra, individual, buscando a repetição do indébito (Ação de Repetição de Indébito com eventuais cumulações), muito embora eventuais ações coletivas possam ser úteis ao contribuinte como forma de comprovar a ilegalidade da qual surgiria a pretensão de reparação.

Por fim, com base nas orientações doutrinárias e expressas determinações legais, a juízo desta análise, são inconstitucionais: as Emendas Constitucionais 27/2000 (por ter instituído a desvinculação de 20% das receitas da arrecadação de “impostos e contribuições sociais de União”, em desrespeito a texto originário da Constituição Federal) e 39/2002 (por delinear norma de competência para instituição de Contribuição *sui generis* por ente federativo que não a União e para custeio de atividade não abarcada pelo texto constitucional originário) e o Art. 1º da Lei Complementar 110/2001 (que se tornou supervenientemente inconstitucional em razão da manutenção da Contribuição para o FGTS mesmo após o esgotamento das justificativas legais que a embasaram).

REFERÊNCIAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. “**A Expansão das Contribuições e o Pacto Federativo no Contexto da Crise Fiscal**”. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-23/raquel-alves-expansao-contribuicoes-pacto-federativo>. Acesso em 01 de Setembro de 2017.

AMARO, Luciano. “**Direito Tributário Brasileiro**”. 12ª Edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. “**Direito Tributário Brasileiro**”. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. “**Sistema Constitucional Tributário**”. 2 Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. “**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**”. 7ª Edição Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; **MENDES**, Gilmar Ferreira. “*Curso de Direito Constitucional*”. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. “**Causa da Obrigação Tributária**” in *Temas de Direito Tributário*.

CARRAZA, Roque Antonio. “**Curso de Direito Constitucional Tributário**.” 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. “**Direito Tributário Linguagem e Método**”. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. “**A Vinculação das Receitas Tributárias e as Contribuições no Sistema Tributário Nacional**”. Dissertação de Mestrado: PUC/SP, 2006.

COELHO, Inocêncio Mártires; **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet; **MENDES**, Gilmar Ferreira. “**Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais**”. 1ª Edição. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

COELHO, Marcus Vinicius Furtado. “**O Controle de Constitucionalidade de Normas Constitucionais**”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2016-jul-10/constituicao-controle-constitucionalidade-normas-constitucionais>. Acesso em 14 de Agosto de 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. “**Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**”. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. “**Teoria dos Atos Próprios no Princípio da Boa-fé**”. Curitiba: Juruá, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. “**Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. “**Curso de Direito Tributário**”. 35ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. “**Os Direitos Fundamentais e Seus Múltiplos Significados na Ordem Constitucional**”. Disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/14782-14783-1-PB.htm>. Acesso em 30 de Agosto de 2017.

MELO, Felipe Adjuto de; **PINTO**, Evandro Catunda de Clodoaldo. “**A Inconstitucionalidade da Contribuição Social Prevista no Art. 1º da LC 110/01**”. Disponível em <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI200245,51045-A+inconstitucionalidade+da+contribuicao+social+prevista+no+art+1+da>. Acesso em 14 de Agosto de 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010

NOVELINO, Marcelo. “**Direito Constitucional**”. 3ª Edição. São Paulo: Método, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “**Direito Tributário**”. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

SILVA, Cláudia Marchetti da. “**Aumento de PIS/Cofins de Combustíveis Desrespeita Sua Destinação Legal**”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2017-jul-28/opiniao-aumento-pisconfins-combustiveis-desrespeita-destinacao>. Acesso em 03 de Setembro de 2017.

SOUZA, Hamilton Dias. “**Contribuições especiais**”. in *Curso de Direito tributário*. coordenador **MARTINS**, Ives Gandra da Silva. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Disponível em <http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/hamilton-dias-de-souza-contribuicoes-especiais/>. Acesso em 06 de Setembro de 2017.

TAVARES, André Ramos. “**Curso de direito constitucional**” 10. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. “**Contribuições para a Seguridade Social: Aspectos Constitucionais**”. Dissertação de Mestrado – PUC/SP, 2000.