

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CLEYBER CORREIA LIMA

CONTRIBUIÇÕES: A RELEVÂNCIA JURÍDICA
TRIBUTÁRIA DA DESTINAÇÃO FINANCEIRA

Brasília/DF

2013

CLEYBER CORREIA LIMA

**CONTRIBUIÇÕES: A RELEVÂNCIA JURÍDICA
TRIBUTÁRIA DA DESTINAÇÃO FINANCEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista.

Brasília/DF

2013

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, pai celeste de graças e louvores, que me guia pelas veredas da vida, na trilha dos teus mandamentos.

Agradeço a Nossa Senha Aparecida, pela intersecção divina, a quem devo respeito e devoção.

À minha esposa, pela paciência, compreensão e o carinho depositado nesses anos de plantio.

Aos tantos mestres do IBET (professores conferencistas e de seminário), que nesses dois anos despertaram a incessante busca pelo conhecimento e empregaram o respeito aos diversos modos de pensar e interpretar o Direito.

Apesar de não conhecê-lo pessoalmente, ao Professor Paulo de Barros Carvalho, que sustenta uma verdadeira escola de Direito Tributário, contribuindo imensamente ao desenvolvimento científico desta ramificação do Direito.

Aos colegas do IBET – Brasília, pela constante troca de conhecimento.

Por fim, mas não menos importante, à Beth, pessoa fundamental ao bom funcionamento do curso em Brasília e que, pacientemente, atende às necessidades dos alunos.

“Que Deus me conceda falar conforme ouço e um pensar semelhante a este dom, pois ele não só mostra o caminho da Sabedoria, mas também dirige os sábios; nas suas mãos estamos nós, nossas palavras, toda a inteligência e a perícia do agir.”

(Sabedoria de Salomão 7:15-16)

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a análise das contribuições, especialmente quanto a vinculação do produto da arrecadação. A afetação das contribuições é imposição constitucional, que limita a atuação do Poder Legislativo na instituição desta espécie tributária e delimita a atividade do Poder Executivo a um campo específico. No entanto, parte da doutrina e da jurisprudência nacional consideram a destinação financeira como dado irrelevante para o Direito Tributário, por entenderem se tratar de fenômeno não-jurídico. Para eles, a desvinculação das contribuições a finalidade específica, sobretudo no plano fático, não desnatura a espécie, que continuará a ser contribuição. Com fundamento na teoria da linguagem e a partir do direito posto, refuta-se este pensamento, com a apresentação de critérios escalonados e subordinados para a classificação das espécies tributárias, bem como a natureza jurídica e a análise da estrutura normativa das contribuições.

Palavras-chave: Tributos – contribuições – finalidade específica – destinação do produto da arrecadação.

ABSTRACT

This research aims at analyzing the contributions, especially regarding the binding of the product of the collection. The allocation of contributions is constitutional imposition, which limits the role of the legislature in the institution of this kind of taxation and limits the activity of the executive branch to a specific field. However, part of the doctrine and national jurisprudence consider financial allocation given as irrelevant to the Tax Law, as they considered the case of non-legal phenomenon. For them, the decoupling of contributions to specific purpose, especially from the factual, not denature the species, which remains contribution. On the basis of language theory and from the right post by a challenge to this thinking by presenting criteria staggered and subordinate to species classification tax as well as the legal and regulatory framework of the analysis of the contributions.

Keywords: Taxes - contributions - purpose - allocation of proceeds from the collection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1: O DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1. Conceito de Direito.....	10
1.2. Fontes do Direito	11
1.3. Direito Tributário e a Questão da Autonomia Didática.....	13
CAPÍTULO 2: TRIBUTOS.....	15
2.1. Delimitação do Conteúdo Semântico	15
2.2. Classificação das Espécies Tributárias	17
2.3. Contribuições.....	19
2.3.1. Natureza Jurídica	20
2.3.2. Aspectos da Finalidade e da Destinação do Produto da Arrecadação.....	22
CAPÍTULO 3: O PROBLEMA DA DESVINCULAÇÃO.....	25
3.1. Desvio de Finalidade e do Produto da Arrecadação.....	25
3.1.1. Desvio de Finalidade por Norma Constitucional	25
3.1.2. Desvio de Finalidade por Norma Infraconstitucional e a Desvinculação Fática.....	27
3.2. Análise da Jurisprudência Nacional	28
CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem o objetivo de analisar a estrutura normativa das contribuições, que encontram sua fonte primária na Constituição Federal. As normas de estrutura presentes no Texto Constitucional delimitam a atividade do jurista, que deve concentrar sua investigação nos enunciados de direito positivo.

Este trabalho fundamenta-se na Teoria Geral do Direito empreendida por Paulo de Barros Carvalho. A norma jurídica como principal objeto da ciência do direito, determina ao investigador o aprofundamento nas peculiaridades e características dos enunciados normativos, a fim de que a interpretação dos signos prescritos descreva a intenção do órgão legiferante, mas já no plano da significação.

Em decorrência do tema central, toma-se ainda a obra do Prof. Paulo Ayres Barreto como base empírica para o estudo das contribuições como espécie autônoma do gênero tributo. O trabalho realizado por Ayres Barreto serve de norte científico à investigação deste tributo, seja pela coerência de descrição, seja ainda pela reunião de diversos pensamentos anteriores, como o de Eurico de Santi, Aires F. Barreto, Misabel Derzi, Fabiana Del Padre, dentre outros que contribuíram significativamente ao estudo das *contribuições*.

Mas não significa que este trabalho deixe de infirmar certas posições, as quais são refutadas pela escolha de critérios diversos ou pelo alcance de significação distinta. Mesmo porque, o trabalho intérprete não se desvincula de suas experiências individuais. E é isso que enriquece o debate e fomenta a continuidade da investigação, que jamais se esgota no trabalho de um ou outro cientista.

No primeiro capítulo, trabalharemos o Direito e o Direito Tributário. A ambiguidade do termo “direito” (como ciência do direito e direito positivo), será apresentada no primeiro tópico. Em seguida faremos incursão nas fontes do direito, tomadas do processo de enunciação. A partir de então, já identifica o corte metodológico proposto, baseado nos limites do direito positivo, mantendo coerência quanto aos signos linguísticos empregados em linguagem jurídica.

A unicidade do Direito e a autonomia didática do Direito Tributário será esclarecida ainda no primeiro capítulo. Esse tópico apresenta conteúdo valioso ao objeto investigado, tendo em vista estabelecer o vínculo obrigatório entre os ramos do direito.

O termo tributo é tomado como prestação pecuniária compulsória, não punitiva, oriunda da lei, devida ao Estado ou entidade delegada. Para a classificação das espécies

tributárias, fazemos uma análise dos traços deixados pelo Sistema Tributário Constitucional, na procura de critérios que mantenham fidelidade com a intenção do legislador constituinte.

Após a classificação da espécies tributárias, aprofunda-se o estudo das contribuições, iniciado pela definição de sua natureza jurídica. Em seguida, os aspectos da finalidade e da destinação do produto da arrecadação são explicitados como norma de estrutura da competência tributária para a instituição do tributo e (posteriormente) como norma de conduta que vincula não apenas o dever jurídico do sujeito passivo, mas também a atividade específica do administrador.

O desvio de finalidade e da destinação são analisados no plano normativo e fático, assim como as possibilidades de oposição do contribuinte à exação que não preencher ou deixar de preencher o critério material que fundamentou a criação da contribuição.

Desse modo, procura-se abranger toda a estrutura das contribuições, com o objetivo de explicar as nuances deste tributo e estabelecer limites ao ente tributante.

CAPÍTULO 1: O DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1. Conceito de Direito

O conceito de direito está imbricado nas relações intersubjetivas, cujo nascedouro remonta à vida em sociedade e a intrínseca necessidade de ordenar a conduta humana numa relação bilateral.

Não quer dizer que qualquer norma moral ou natural seja fonte para o processo de positivação do direito, como faz crer aqueles que acreditam numa ordem jurídica metafísica, fundada no ser ou ainda no fato social. Neste trabalho, adota-se a teoria kelseniana da norma fundamental, delimitando o universo do direito em norma não-positiva, porém jurídica.

Partindo para uma definição concreta, cita-se o conceito descrito por Miguel Reale (2007, p. 59), para quem o direito é “ordenação bilateral atributiva das relações sociais, na medida do bem comum”.

Veja que a bilateralidade é parte indissociável do vocábulo *direito*, uma vez inexistir avanço teórico, ou mesmo pragmático, em situações intrasubjetivas, ou seja, da pessoa com si própria.

Destarte, o direito pode ser definido como o conjunto de normas jurídicas, que, juntamente com o estudo de tais enunciados prescritivos (Ciência do Direito), regulam as relações intersubjetivas do homem, juridicizando os fatos sociais por meio da utilização de linguagem competente.

Desse modo, o termo “direito” passa a dispor de ambiguidade, uma vez referir-se a um conjunto de normas jurídicas ou à Ciência do Direito. O direito positivo é tido como o conjunto de regras jurídicas válidas em determinado lugar e tempo, de índole prescritiva, vertidas em linguagem técnico-formais e definidoras de condutas intersubjetivas.

Já a Ciência do Direito se apresenta com a formação de enunciados descritivos, que têm por objeto o estudo do direito posto. Significa que caberá ao cientista do direito a transmissão do conhecimento e de informações, formando o contexto elucidativo das normas jurídicas.

Seguindo a escola do Professor Lourival Vilanova, Maria Rita Ferragut (2005, p. 28) define como critérios diferenciadores a linguagem sob a perspectiva sintática, sob a perspectiva semântica e quanto a precisão na elaboração das mensagens.

Enquanto Ciência do Direito, adota-se com maior ênfase a linguagem sob a ótica semântica, valendo-se da descrição como método de comunicação, o que a diferencia do direito positivo, que faz uso do discurso prescritivo.

Tomando em relação ao direito positivo, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 35) descreve a Ciência do Direito como uma “sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível”, tendo em vista estar “acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura com sistema empírico”. Portanto, têm-se que a Ciência do Direito é responsável pela descrição do contexto normativo, que, por sua vez, está prescrito no direito positivo.

Na tentativa de auxiliar na compreensão da estrutura jurídica das contribuições, trabalharemos com o conceito de direito no plano descritivo, tendo por fundamento as respectivas normas positivas.

1.2. Fontes do Direito

Pela doutrina “clássica”, a definição de fontes do Direito se restringe à lei, jurisprudência, doutrina e costumes. É comum abrir conceituados manuais de Direito e nos deparar com essa descrição de fontes. Para essa doutrina, as fontes do direito são os modos de criação ou revelação das normas jurídicas (MENDES; 2011, p. 67). Ou ainda como Luciano Amaro (2010, P. 189), é a “expressão do direito”.

Todavia, o Prof. Paulo de Barros Carvalho, com fundamentos no corte metodológico proposto, aprofunda o sentido de “fontes”, de modo a considerar o sentido denotativo do termo, afastando-se da linha defendida pela doutrina clássica.

Nesse sentido, fonte é considerada como nascente, origem, causa ou início do Direito, seja sob o prisma da positivação ou da ciência. Partindo dessa premissa, não há como considerar a lei, a jurisprudência, a doutrina e o costume como fontes do Direito. Do contrário seria aceitar o Direito criando o próprio Direito, uma vez que tudo aquilo que tivesse mínima ligação com o Direito seria assim sua nascente.

Tendo por base as premissas adotadas por Paulo de Barros, a fonte do direito cinge-se ao conjunto de eventos ocorridos no mundo social, que foram descritos em linguagem competente como fatos jurídicos e incluídos no sistema normativo mediante a atividade dos órgãos legislativos credenciados. Assim, a fonte do direito é a junção do órgão

legiferante competente e da atividade por ele desenvolvida, uma vez ser este o agente habilitado ao processo de enunciação, ou seja, o procedimento de criação dos enunciados.

Com maestria peculiar, Lourival Vilanova (apud CARVALHO, 2011, p. 83) sintetiza o conceito acima:

As normas de organização (e de competência), e as normas do “processo legislativo”, constitucionalmente postas, incidem em fatos e os fatos se tornam jurígenos. O que denominamos “fontes do direito” são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fácticas, dando em resultado normas de certa hierarquia.

Nesse sentido, a raiz do direito passa a ser a própria atividade legiferante e não o seu resultado, como faz crer a doutrina clássica. A lei publicada, a sentença proferida ou os atos administrativos são frutos dos fatos jurídicos fontes do direito, encadeados pelo procedimento de produção da norma. Desse modo, o que é fruto de um momento anterior não pode ser considerado como a origem, uma vez já ser ele o produto de um processo de criação. É preciso se ater ao início da atividade de produção, a fim de alcançar o que de fato engrenou o processo legislativo.

Esta teoria de fontes do direito foi enriquecida com o trabalho desenvolvido pelo Prof. Tarek Moussallem, a partir das definições de enunciação-enunciada e de enunciado-enunciado apresentadas por Eurico de Santi.

Para eles, enquanto o processo de produção se identifica como *enunciação*, o documento normativo – *enunciado* – se divide em enunciação-enunciada e enunciado-enunciado.

A enunciação-enunciada são as marcas do processo de produção da norma, tais como a pessoa competente, lugar e tempo. É a enunciação-enunciada que permite o controle do procedimento de produção, através das marcas deixadas no documento normativo produzido. Com isso, pode-se restabelecer os fatos jurídicos fontes da enunciação e sobre eles proceder à análise da validade formal.

O enunciado-enunciado é o produto principal de todo o enunciado. É o conteúdo normativo do texto jurídico, já livre das marcas da enunciação. Pode ser o comando normativo veiculado pelo texto legal, pelo auto de infração ou ainda pela sentença judicial.

Dentro desta classificação, conclui-se que a enunciação-enunciada possibilita descrever o processo de enunciação e, assim, alcançar a fonte do direito propriamente dita. Por outro lado, o enunciado-enunciado (lei, jurisprudência, ato administrativo), como o produto acabado da enunciação, jamais será fonte do direito.

1.3. Direito Tributário e a Questão da Autonomia Didática

Embora pareça uma sobeja repetição da mesmice falar da unicidade do direito, ou mesmo da ramificação meramente didática, tais pontos ainda merecem refutação do cientista, sobretudo no campo pragmático (prático).

As discussões que marcaram o fim do século XIX e o início do século XX quanto a autonomia – inclusive – científica do direito tributário foram superadas pela variadas incursões da doutrina, mas, principalmente, pelo reconhecimento legislado desta disciplina, com a primeira codificação no ano de 1919, na Alemanha.

Desde então, concluiu-se pela efetiva existência do direito tributário como ramo autônomo da ciência do direito, tendo em vista ser regido por características próprias, dentro de uma clausura normativa específica e dotado de complexidade suficiente ao estudo individualizado.

No entanto, apesar do uníssono discurso doutrinário atual de que a autonomia do direito tributário é meramente didática; que é parte de um todo, que seria o sistema de direito; que a delimitação é apenas para evidenciar o objeto de estudo e demarcar a atividade do jurista; enfim, toda essa cordialidade “*diplomática*” no discurso cognitivo não significa a total inexistência de desconexões de relações jurídicas, que, apesar de manifestamente ilegítimas, por vezes são ignoradas pelo direito tributário sob a alegação de irrelevância jurídico-tributária.

É inegável a ligação da ordem tributária com a ciência das finanças e com a economia. Assim como sua indissociável relação com conceitos, princípios e institutos dos demais ramos do direito, o que vai desde o direito administrativo até o direito das obrigações, ou ainda o direito das coisas.

O Professor Paulo de Barros (2011, p. 46), em mais uma demonstração de sua argúcia incomum, cita o exemplo da hipótese normativa do IPTU como aparente assunto eminentemente tributário, mas que exige do analista a compreensão de institutos definidos pelos civilistas, tais como propriedade, posse e domínio útil; ou ainda a determinação do perímetro urbano do Município da ordem dos administrativistas; e também a natureza jurídico-constitucional do município, como pessoa política de direito interno. Observem serem todos conceitos não-tributários, mas com imprescindível valor semântico à incidência do tributo.

E assim ocorre em diversas outras situações, em que tomamos emprestado de outra disciplina, ou mesmo de outra ciência, alguns institutos que soam de interesse salutar ao ordenamento tributário.

Claro que a atividade a ser perseguida pelo direito tributário necessita de prévio enunciado prescritivo, o qual há de positivizar determinado conceito emprestado por outra ciência, mas que, a partir de então, passa a gozar de características jurídicas.

Paulo Ayres Barreto (2011, p. 23) afina esse discurso:

A cada ciência, um método. À ciência do Direito cabe examinar a atividade financeira exclusivamente a partir dos comandos prescritivos que a ela digam respeito. Esse dado é jurídico. Desconhecê-lo ou atribuir-lhe caráter extra ou metajurídico são posições, uma e outra, equivocadas.

Portanto, ao direito tributário cabe a análise de todos os dados componentes da estrutura normativa do tributo, ainda que, para tanto, seja necessária a compreensão de aspectos financeiros e/ou econômicos, cuja positivação os “elevam” à condição de dados jurídicos.

A partir do produto da enunciação, não há mais que falar em fatos sociais, econômicos, financeiros etc. Ao contrário, os dados que compõem o enunciado-enunciado passam a ser jurídicos, desvinculados dos acontecimentos subjacentes.

A busca de conceitos em outras ciências durante o processo de interpretação da norma não desnatura o fato positivado, que desde então passa a ter relevância jurídica e a ser analisado sob o prisma da comunicação jurídica.

Nesse sentido, a autonomia didática (como tanto se fala) do direito tributário não deve reduzir seu campo de atuação. O corte metodológico da ciência do direito, calcado na teoria pura de Kelsen, inclui todos os fatos positivados pelo legislador, independentemente dos “fatos-fontes”¹.

¹ Termo utilizado por Paulo de Barros Carvalho para indicar os fatos considerados fontes sob o ângulo da enunciação.

CAPÍTULO 2: TRIBUTOS

2.1. Delimitação do Conteúdo Semântico

A acepção do termo tributo provoca a atuação da doutrina, em grande parte com críticas ao legislador brasileiro, que entendeu pela necessidade de definição expressa do termo, a efeito do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Talvez a iniciativa da definição legal de um instituto jurídico tenha iniciado o debate, até porque a linguagem da norma deve ser prescritiva, cabendo a ela a disciplina das relações humanas. Quando o legislador se envereda na tarefa de “descrever” institutos, parece que sua atividade se aproxima do trabalho exercido pelo cientista do direito, a quem cabe o conhecimento empírico da norma.

No entanto, a linguagem do art. 3º do CTN apenas aparenta ser descritiva. Na verdade, o legislador se vale do seu poder prescritivo para positivar um conceito usual do instituto e, assim, tentar diminuir a imprecisão do termo.

Forte nessa premissa, o CTN² define o termo tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No presente trabalho, não verificamos a necessidade de tecer graves críticas ao conceito legal de tributo. Conceituar um instituto jurídico não é tarefa tão singela, sobretudo para a atividade legiferante, cujo o aspecto da abstração acompanha seus textos.

Até acreditamos que o legislador tenha se excedido em alguns pontos, como ao repetir que prestação seria em moeda, ou ainda ao afirmar que a cobrança será mediante atividade administrativa plenamente vinculada, esquecendo da figura do autolancamento. Todavia, o conceito cumpri a finalidade desejada, ao conseguir delimitar o sistema tributário e prender a atenção doutrinária nos signos utilizados.

De forma mais sintética, a definição de Luciano Amaro (2010, p. 47) se mostra interessante, vejamos: “tributo é prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

² BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Artigo 149.

Nesse sentido, a acepção semântica do termo se mostra com conteúdo completo e não redundante, ao mesmo tempo que minimiza a possibilidade de refutação, tendo em vista a redução dos objetos da frase definitória.

Não significam serem os únicos elementos à definição da natureza do tributo. Por vezes, torna-se necessário ir além dos signos conceituais para a verificação da natureza jurídica de um instituto. Cita-se, por exemplo, a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, que, embora preencha os critérios da definição legal de tributo, trata-se de garantia social afeita à relação de trabalho. A ela falta a finalidade de receita pública para que seja considerada de efeito fiscal ou parafiscal.³

De todo modo, no cotejo com a Constituição Federal de 1988, é possível afirmar que o art. 3º do CTN foi por ela recepcionado, uma vez não haver qualquer menção em sentido contrário. Embora a constituinte não tenha se debruçado especificamente sobre o conceito de tributo, a utilização do termo sem ruptura com o significado já sedimentado na cultura jurídica dá a entender a aceitação do conceito existente.

Afirma o Prof. Ayres Barreto (2011, p. 30):

A mera menção a um signo, como “tributo”, no Texto Magno impõe, como esforço exegético inicial, investigação sobre o uso dos juristas em contexto anterior à instalação da nova ordem jurídica. Sobre terem conteúdos semânticos aferíveis em cotejo com nossos dicionários, os signos constitucionais têm um uso jurídico conhecido, passível de ser investigado. Não há dúvida de que havia, no momento de instalação da nova ordem jurídica, um conceito conhecido, de certa forma sedimentado, de tributo. Logo, o primeiro esforço será de reconhecer esse conceito. Ato contínuo, impende examinar se tal conceito confirma-se em face desta nova ordem ou se foi por ela alterado.

De fato, a Carta Magna não dispõe quanto ao conceito preexistente, o que encaminha o interprete à continuidade semântica do termo, sem ruptura (nesse aspecto) com a ordem jurídica anterior.

O mesmo não se fala do art. 4º, inciso II do CTN, que trata como irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação para a qualificação da natureza jurídica do tributo. Em variadas oportunidades, o Texto Constitucional menciona a destinação financeira como fundamento de validade de alguns tributos. É o caso, por exemplo, dos arts. 148; 149; 149-A; 154, inciso II; e 195. Em todas as situações, a destinação passa a ser critério preponderante na classificação do tributo. Destarte, resta clarividente a não recepção do referido artigo, que

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 100.249/SP. Relator: Min. Oscar Correa. Publicado no Diário de Justiça em 01/07/1988.

perdeu sua validade diante da nova ordem jurídica. Deixaremos a assunto para ser tratado com maior rigor no capítulo 3 deste estudo.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 51) encontra no direito positivo o uso do termo tributo em seis significações diferentes. Para o Professor, tributo pode ser definido como: i) quantia em dinheiro; ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; iv) sinônimo de relação jurídica tributária; v) norma jurídica; e vi) como norma, fato e relação (fenomenologia da incidência).

O art. 3º do CTN estaria no campo da incidência, ao enfatizar a norma, o fato e a relação. Observe que o legislador infraconstitucional cita o veículo introdutor (instituído em lei – norma); prescreve o fato (não constitua sanção de ato ilícito – fato); e apregoa a relação obrigacional (prestação pecuniária compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – relação).

Neste ensaio, fica clara nossa preferência pela delimitação semântica de tributo como relação obrigacional pecuniária não sancionatória, oriunda da lei, tendo como sujeito ativo o ente público (ou a quem a lei delegar) e sujeito passivo aquele prescrito pela vontade da norma. Acrescenta-se, ainda, o aspecto da vinculação do produto arrecadado, como critério de determinação da natureza jurídica de algumas espécies tributárias.

2.2. Classificação das Espécies Tributárias

Quando se fala em classificação, independente da ciência estudada, temos por referência a distribuição de objetos em grupos, que guardam relação de pertinencialidade das espécies em detrimento do gênero.

A identificação de classes e subclasses depende da estipulação de critérios, os quais sejam capazes de formar um elo de pertinência entre as espécies, ao mesmo tempo que as diferenciam, ao ponto de separá-las em subgrupos distintos.

Na classificação jurídica, onde a positivação é o objeto da ciência do direito, os critérios diferenciadores devem considerar as peculiaridades do sistema de direito positivo vigente. Do contrário, o esforço despendido pelo jurista na descrição normativa será insuficiente do ponto de vista pragmático.

No que se refere às espécies do gênero tributo, é imprescindível o alcance de critérios que reflitam a nova ordem constitucional. O direito tributário brasileiro, além de ser parte da ciência das finanças, está estritamente regulado no Texto Constitucional, o que nos

obriga a considerar todos os dados por ele fornecidos. Assim, o fenômeno não-jurídico (ou metajurídico), após o devido tratamento constitucional, passa a ser um elemento juridicizado. Ou seja, aspectos financeiros positivados são agora dados jurídicos.

Nesse ínterim, a destinação do produto arrecadado e a previsão prévia de restituição de tributo pago são dados jurídicos relevantes na classificação das espécies tributárias, uma vez serem fundamentos constitucionais para a instituição das contribuições e/ou dos empréstimos compulsórios.

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 406 e 407), fundado na concepção intranormativa – análise dos elementos hipótese de incidência e base de cálculo –, adota o aspecto da vinculação para a divisão dos tributos em: i) vinculados (a uma atuação estatal direta ou indireta); e ii) não-vinculados (a uma atuação estatal).

A partir disso, identifica a natureza jurídica dos tributos em: i) imposto (tributo não-vinculado); ii) taxa (tributo diretamente vinculado); e iii) contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado). Para este pensamento, não haveria autonomia aos empréstimos compulsórios, que poderiam ser admitidos como qualquer uma das espécies elencadas. Do mesmo modo as contribuições, que pela ausência de autonomia poderiam se apresentar como imposto ou taxa.

Apoiado nas características da nova ordem constitucional, acreditamos que análise intranormativa já não é suficiente à classificação das atuais espécies tributárias.

Diante dos critérios jurídicos da destinação e da restituição, os empréstimos compulsórios e as contribuições se afluam como espécies autônomas, dotadas de características próprias.

Luciano Amaro (2010, p. 101 e 102) afirma que:

Não é possível afirmar que a destinação dos recursos é irrelevante, se dessa análise depende a própria legitimidade da exação, como figura *tributária*. Se classificar é necessário, e se a *destinação integra o regime jurídico específico do tributo* (ou seja, é um dado *juridicizado*), não se pode negar que se trata de um *critério (jurídico)* hábil à *especificação* do tributo, ou seja, idôneo para particularizar uma *espécie tributária*, distante de outras.

(...)

No empréstimo compulsório, além da destinação e da motivação, há ainda, a *restituibilidade* como nota integrante do conceito desse tributo. (grifos no original)

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (2012, p. 183):

As contribuições, diversamente do que ocorre com os demais tributos que integram o sistema tributário nacional, têm na destinação um elemento

essencial. Com exceção da contribuição de melhoria, que está prevista no Código Tributário Nacional, todas as demais **contribuições têm a destinação como elemento essencial à caracterização como espécie de tributo.** (grifo nosso)

Amaro (2010, p. 101 e 102) cita ainda diversos autores que possuem escritos nesse sentido, como Antônio Roberto Sampaio Dória, Ulhôa Canto, Hamilton Dias, Misabel Derzi, dentre outros que claramente defendem o aspecto da destinação como elemento constitucional fundamental para diferenciação das contribuições.

Portanto, na forma definida por Paulo Ayres Barreto (2011, p. 52 a 54) quanto a teoria das classes, adota-se os critérios da vinculação, da destinação e da restituição para a classificação das espécies tributárias. Tais critérios são analisados de forma escalonada e sucessivamente subordinados, chegando-se às variáveis: i) vinculados e não vinculados; ii) destinados e não destinados; e iii) restituíveis e não restituíveis.

Com base nessas premissas, os tributos são classificados em: **impostos** (tributo não vinculado, não destinado e não restituível), **taxas** (vinculado, não destinado e não restituível), **contribuição de melhoria** (vinculado, destinado e não restituível), **empréstimos compulsórios** (vinculado ou não, destinado e restituível) e **contribuições** que não sejam “de melhoria” (não vinculado, destinado e não restituível).

Vale ressaltar que o aspecto da vinculação não se confunde com a finalidade específica, própria das contribuições. O que se denomina vinculado é a hipótese de incidência, ou seja, a proposição antecedente deve guardar nítida referência com uma atuação estatal. No caso das contribuições, o fato jurídico tributário é desvinculado de qualquer atividade do sujeito ativo, inclusive se aproximando da hipótese tributária dos impostos. Portanto, a afetação do produto da arrecadação a determinada atividade não se confunde com a vinculação da hipótese de incidência.

Deixaremos de conceituar todas as espécies tributárias para nos dedicar à figura das contribuições, uma vez ser o objeto deste trabalho.

2.3. Contribuições

As contribuições são espécies do gênero tributo, inicialmente previstas no artigo 149 da Constituição Federal:

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.

Pela redação do enunciado, verifica-se que as contribuições se dividem em: i) sociais; ii) de intervenção no domínio econômico; e iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A instituição deste tributo deve ter por finalidade a atividade do Estado em uma dessas categoriais, e cujo produto da arrecadação deve ser utilizado para o financiamento da atuação estatal. Nos tópicos seguintes, estudaremos a natureza e os fundamentos desta espécie tributária.

2.3.1. *Natureza Jurídica*

Embora as contribuições tenham expressa previsão constitucional e sejam submetidas ao regime geral do sistema tributário (artigo 149 da CF)⁴, a doutrina ainda se divide quanto a sua natureza jurídica. “Para alguns autores, elas teriam a natureza de imposto ou de taxa; para outros, seriam meros impostos com destinação específica, para outros, ainda, elas não teriam natureza tributária, apesar de sua compulsoriedade” (HARADA, 2011, p. 316).

Se analisarmos apenas com os elementos da teoria bipartida de Paulo de Barros (idem, *ibidem*) – hipótese de incidência e base de cálculo –, as contribuições estariam classificadas como imposto ou taxa. Exemplo clássico é a comparação entre a contribuição sobre lucro líquido e o imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, cujos critérios material e quantitativo se aproximam substancialmente. O que os diferenciam é a afetação do produto arrecadado nas contribuições.

A segunda teoria, que trata as contribuições como *meros impostos com destinação específica*, não encontra sustento na atual ordem jurídica. O artigo 167, inciso IV da Constituição Federal proibi a vinculação da receita oriunda de impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, com as ressalvas exaustivamente previstas. Portanto, é inválida a definição de *imposto com destinação específica*, por ofensa direta ao Texto Constitucional.

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 149, *caput*.

Aqueles que advogam pela natureza não tributária das contribuições, em sua maioria, adotam uma interpretação individualizada do artigo 145 da Constituição Federal, como se o recortassem do Capítulo I do Título VI. Para eles, tributo é tão somente os impostos, taxas e contribuição de melhoria. O que estiver fora deste dispositivo, não é parte do sistema tributário.

Destarte, os empréstimos compulsórios e as contribuições *especiais* não seriam espécies tributárias, por estarem fora do rol prescrito do referido artigo 145. Reforçam, ainda, que se fossem tributos, não haveria necessidade do artigo 149 da Carta Constitucional mencionar a aplicação da “disciplina típica do Direito Tributário” (GRECO, Marco Aurélio *apud* BARRETO, 2011, p. 61).

Pelas premissas adotadas neste estudo, podemos afirmar a natureza jurídica-tributária das contribuições, haja vista ser prestação legal compulsória, sem finalidade punitiva, devida ao Estado pelo sujeito passivo prescrito na norma instituidora e cuja arrecadação tem nítido aspecto fiscal.

Observe que a afeição tributária das contribuições estão em sua essência, o que as colocam diante do sistema tributário nacional. Até mesmo a proximidade de sua estrutura normativa com a dos impostos identificam a pertinência entre as espécies, que, invariavelmente, se encontram na mesma classe (tributos).

Em valiosa percepção, o Paulo Ayres Barreto (2011, p. 62) ensina que:

As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida. Adverte Eurico de Santi que “a qualidade de ser tributo não é efeito do regime jurídico aplicável. É tributo porque a norma jurídica impositiva instituidora da prestação apresenta critérios que a subsumem na extensão da classe dos ‘tributos’ e, coisa que, conseqüentemente, implica o regime jurídico peculiar dessa classe de relações jurídicas tributárias”.

No que se refere às referências de submissão a regras do regime tributário (artigo 149 da CF), entendemos ser mera atecnia do legislador. Na visão de Barros Carvalho (2011, p. 799):

Prescindível, porém, é a remissão constante do artigo 149. Apresentando as contribuições natureza jurídica tributária, necessariamente estarão subordinadas ao disposto, não apenas no artigo 146, como a todos os princípios constitucionais tributários. Igualmente dispensável é a referência ao artigo 150, I e III, do Diploma Básico, uma vez que os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade das leis e da anterioridade aplicam-se a

todas as espécies tributárias, salvo exceções expressamente consignadas no texto original da Constituição.

Conclui-se, portanto, que as contribuições são parte do sistema tributário nacional, com expressa prescrição constitucional e perfeito encaixe de seus critérios instituidores ao gênero *tributo*.

2.3.2. Aspectos da Finalidade e da Destinação do Produto da Arrecadação

A doutrina tributária ainda apresenta resistência na aceitação de dados financeiros na estrutura normativa das contribuições. No que pese a Constituição Federal vincular a instituição desta espécie tributária ao atendimento de finalidade específica e, assim, prescreve a afetação do produto arrecado, os juristas ainda insistem na irrelevância jurídica da destinação financeira.

Como dito no texto acima, o dado somente pode ser descrito como não-jurídico enquanto não prescrito em linguagem competente. A partir da enunciação, os dados não-jurídicos se transformam em jurídicos; os fatos antes sociais, históricos, econômicos ou financeiros, passam a ser fatos jurídicos, com sentido conotativo próprio da semiótica jurídica.

Tácio Lacerda Gama (2011, p. 11) ensina que:

A tributação é atividade exercida pela criação de normas. Os fatos políticos, econômicos, religiosos, éticos, dentre outros, interessam à Ciência do Direito se – e na medida em que – forem traduzidos para a linguagem das normas que dão forma ao Sistema Tributário Nacional. (grifo nosso)

Na mesma linha de pensamento, o Prof. Luciano Amaro (2010, p. 99 e 100):

(...) o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; nesse momento, ele passa a ser um *dado jurídico*, como ocorre, aliás, noutros campos do conhecimento humano. (...) Noutras palavras, sempre que um fenômeno (corresponda ele a um fato econômico, ou financeiro, ou social, ou natural – como o fato do nascimento – etc.) é objeto de disciplina jurídica, ele adquire foros de cidadania nos domínios do direito. Se a tipificação desse fenômeno não pode apartar-se do *regime jurídico que lhe é peculiar*, como ignorar o dado (que, juridicizado, *compõe* esse regime jurídico), a pretexto de que ele foi fornecido por outra ciência?

De se notar que a Carta Constitucional coloca o aspecto da finalidade nas contribuições como fundamento de competência do legislador. Caso não observada, o enunciado estará fadado à declaração de invalidade, uma vez que o processo de enunciação extrapolou os limites materiais assinalados no Texto Fundamental.

De forma correlata, se o executor da norma deixar de observar o critério fundante da contribuição, sua atividade também irá macular a estrutura da norma, invalidando os motivos que a instituíram.

Nas palavras de Amaro (2010, p. 99):

Há situações que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária.

É imprescindível entender que de nada adiantaria a especificação constitucional da finalidade, se o produto da arrecadação deixar de ser aplicado na atividade previamente determinada. Se assim o fosse, a afetação das contribuições não passaria de letra morta, podendo o legislador (a exemplo do executor) instituí-las independente de observância aos critérios constitucionais. E isso ocorreria porque o critério correspondente à finalidade não estaria sendo obedecido.

Paulo Aires Barreto (2011, p. 104), afirma com propriedade:

(...) sendo legítima a causa que dá ensejo à incidência ou aumento da contribuição, impõe-se, como corolário, o efetivo controle do produto da arrecadação. 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 arrecadação não fosse objeto de um estrito controle. Estaríamos diante uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretense limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria.

O que se tem atualmente é o desvio corriqueiro do produto arrecado das contribuições, colocando-o no orçamento geral para o cumprimento de despesas públicas ordinárias, as quais deveriam ser mantidas pelos impostos (ou outro modo não tributário de auferir receita).

A utilização da espécie contribuição para o suprimento de gastos públicos não específicos, infirma a estrutura normativa deste tributo e, indevidamente, amplia o poder de tributar do ente público respectivo. Leandro Paulsen (2013, p. 34) assevera que ao legislador não cabe se valer da contribuição para aumentar a arrecadação geral do Estado, vejam:

O legislador não pode buscar toda e qualquer finalidade através das contribuições especiais, pois no nosso sistema constitucional não há uma competência genérica para a instituição de tais tributos. O que existem são competências específicas, cujos limites devem ser rigorosamente observados pelo legislador.

O desvio de finalidade, seja ele no plano normativo ou fático, provoca mutação da norma jurídica instituidora da contribuição, aproximando, ainda mais, esta espécie tributária aos impostos. Verifiquem que a arrecadação desviada irá alterar os critérios de classificação da contribuição, a qual passa a ser tributo não vinculado, não destinado e não restituível.

Significa que os critérios identificados são próprios para a classificação dos impostos, uma vez que o elemento diferenciador (destinação) já não é suficiente para a definição em subclasses diversas. A desvinculação da receita faz com que a contribuição perca sua autonomia classificatória.

Se fomentado o desvio financeiro, a contribuição transforma-se em perigosa ferramenta à disposição do Estado para o aumento indevido de suas receitas.

Enfim, não há como negar a relevância jurídica da destinação do produto arrecado pelas contribuições. O dado juridicizado pelo sistema tributário passa a compor a norma do tributo e, assim, como fenômeno jurídico, deve ser objeto de refutação no Direito Tributário.

CAPÍTULO 3: O PROBLEMA DA DESVINCULAÇÃO

3.1. Desvio de Finalidade e do Produto da Arrecadação.

Como já vimos, a finalidade e a destinação são marcas da espécie contribuição, seja no plano da enunciação, seja na atividade executiva. Estas características, são parte da estrutura normativa de instituição do tributo, funcionando como fundamento de validade da atividade legiferante, ao mesmo tempo que prescrevem a conduta do administrador quanto a aplicação da receita oriunda de tal espécie tributária.

“A instituição das contribuições especiais está condicionada à persecução da finalidade ínsita à sua categoria, a qual integra o próprio arquétipo constitucional da contribuição” (PAULSEN, 2013, p. 33).

Entretanto, poderá ocorrer o desvio da finalidade no plano normativo ou ainda o desvio do produto da arrecadação no plano fático. Iniciemos pela desvinculação normativa, no âmbito constitucional.

3.1.1. Desvio de Finalidade por Norma Constitucional

A criação do Fundo Social de Emergência pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01 marca o início dos desvios de finalidade das contribuições exercidos pelo constituinte reformador. Atualmente, tem-se a Desvinculação de Receitas da União, prevista no art. 76 do ADCT, que determina a desvinculação de “20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”⁵.

Após as desvinculações realizadas mediante reformas à Constituição, as normas de estrutura das contribuições não convivem harmoniosamente com o novo regramento estabelecido. Não há como esconder o aparente conflito de normas. Ora, para a instituição da contribuição é imprescindível o cumprimento do fundamento material que autoriza a competência tributária. Mas após a sua criação, já não importa a finalidade estampada na estrutura da norma?

Estamos diante de uma antinomia do Texto Constitucional, onde duas normas antagônicas regulam um mesmo instituto. O problema principal é uma norma de

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 76, *caput*.

comportamento alterar uma norma de estrutura, criando uma figura jurídica esdrúxula e contrária às garantias individuais do contribuinte.

Ayres Barreto (2011, p. 109) ensina que:

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

Há argumentos contrários, por não considerarem ofensa a garantias individuais do contribuinte, o que autorizaria a reforma mediante emenda constitucional.

Mas de qualquer modo, não deveria o poder constituinte derivado criar contradições no Texto Magno e ainda em detrimento do significado do enunciado em seu plano original. Atitudes desta magnitude fomenta a insegurança jurídica sistêmica, uma vez não haver parâmetros normativos seguros à delimitação da competência de instituição e arrecadação dos tributos.

Com a Desvinculação de Receitas da União, as contribuições estão sendo utilizadas como forma de aumentar a arrecadação geral do Estado, burlando a competência tributária rigorosamente delineada pelo Constituinte Originário.

Se a norma de estrutura afirma que as contribuições serão o instrumento de atuação do Estado em área específicas, significa que a receita dela oriunda, obrigatoriamente, será para o alcance dos objetivos definidos. Não pode ser desviada ao custeio de despesas gerais do Estado.

Ao nosso sentir, o poder reformador deve se ater às raízes dos institutos jurídicos, na forma em que estão definidos na Carta Constitucional. A criação de ressalvas em enunciados esparsos, gera instabilidade no sistema jurídico em decorrência da desestruturação dos institutos atacados.

Até mesmo para os que não reconheçam a delimitação das espécies tributárias como garantia individual, não há como aceitar a intervenção desmedida do legislador com retalhos ao Texto da Constituição. Ou se reforma as bases do sistema e altera as figuras tributárias, ou se cumpre a competência tributária originariamente definida. Caso contrário, deve o contribuinte se opor à exação (ou parte dela), almejando a inconstitucionalidade de norma constitucional.

3.1.2. *Desvio de Finalidade por Norma Infraconstitucional e a Desvinculação Fática*

Por outro lado, se a desvinculação ocorrer no plano infraconstitucional, a validade da lei será confrontada com os fundamentos constitucionais que legitimam a exação. Se a finalidade e a destinação do produto da arrecadação são aspectos materiais da competência tributária, a eles deve se submeter a norma de conduta.

A contribuição instituída sem finalidade específica ou com desvinculação na norma orçamentária, deixa de cumprir o critério material da norma de estrutura, que condiciona a criação do tributo à eleição de objetivo específico.

Ao contribuinte, caberá a discussão da validade da norma, a fim de obstar a cobrança do tributo ou a repetição do que pagou indevidamente.

Por fim, se o desvio se der no plano fático, ao contribuinte continua a possibilidade de ver declarada a invalidade da contribuição, em razão do não cumprimento da finalidade específica que autorizou a instituição do tributo.

Na visão de Estevão Horvath (*apud* BARRETO; 2011, p. 105):

(...) a regra-matriz de incidência propriamente dita, no caso das contribuições, tem como condição de validade: a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifica sua criação, e b) que preveja expressamente a destinação do produto de sua arrecadação. Ou, se quiser, há duas normas de estrutura (ou de competência) que estão a condicionar a validade das contribuições e, conseqüentemente, a validade da respectiva “regra-matriz de incidência”.

Destarte, a relação jurídica tributária, no caso das contribuições, não se extingue com o mero pagamento do tributo. Em decorrência de sua estrutura normativa, após o pagamento, a relação jurídica ainda estará na pendência do dever do Estado de aplicação do valor arrecadado na finalidade que deu causa à instituição do tributo. Volta-se, novamente, ao fenômeno financeiro, que nas contribuições ganha os signos da linguagem jurídica.

Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé (2013, p. 15):

(...) as contribuições não são um fim em si mesmas. Não basta sua instituição e arrecadação para que se tenha a observância dos requisitos constitucionais, pois devem esses tributos ser manejados de forma que possibilitem a realização das atividades estatais de caráter social, interventivo no domínio econômico ou de interesse de categoria profissional ou econômica.

A destinação diversa do produto arrecadado das contribuições, ainda que no plano fático, enseja a análise de pertinencialidade da norma instituidora. Para estes tributos, o

cumprimento do dever jurídico do contribuinte faz nascer o dever jurídico do ente tributante, o qual está vinculado à norma de competência que prevê a destinação específica do valor recolhido.

3.2. Análise da Jurisprudência Nacional

Grande parte dos Tribunais do País continuam com a falsa unicidade do Direito. Separam o Direito Financeiro do Direito Tributário, como se não guardassem o quesito da pertinência, imprescindível para a composição do gênero e das espécies.

Em análise aos julgados dos Tribunais Regionais Federais, verifica-se a repetição dos mesmos fundamentos, para os quais a finalidade não corresponde à destinação do produto arrecado. Em suma, afirmam que as contribuições necessitam de finalidade específica, mas esta não significa a necessária aplicação do montante arrecado no objetivo principal do tributo. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. EC 27/2000. DESVINCULAÇÃO DE PARTE DOS VALORES ARRECADADOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Ao desvincular parte da arrecadação com as contribuições sociais, a Emenda Constitucional n.º 27/2000 não incorreu em inconstitucionalidade, pois adstrita às limitações impostas pela Constituição Federal ao Poder Reformador, inexistindo afronta a qualquer das cláusulas pétreas discriminadas em seu art. 60, § 4º. 2. **A nova destinação não representa instituição de novo tributo, visto que as contribuições sociais de Seguridade Social caracterizam-se pela correspondente finalidade e não pela destinação do produto da arrecadação.** (grifo nosso)

(TRF-4 - AC: 30678 PR 2002.70.00.030678-1, Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Primeira Turma. Data de Julgamento: 13/05/2009)

(...) 5. O eventual reconhecimento de inconstitucionalidade, por desvio de finalidade, da indigitada emenda constitucional não tem o condão de exonerar os contribuintes de recolherem 20% do montante devido da Contribuição Social incidente sobre a folha de salários, da COFINS, do PIS, da CSLL e da CPMF, porquanto a regra impugnada não diz respeito aos elementos necessários ao surgimento, configuração e delimitação da obrigação tributária, ou seja, o fato gerador, a alíquota e os sujeitos ativos e passivos, mas à destinação do produto de sua arrecadação. **A destinação ou o desvio de destinação do produto da arrecadação de determinado tributo não afeta o surgimento da relação jurídico-tributária.** (grifo nosso)

(TRF-2 - AMS: 200351040011081 RJ 2003.51.04.001108-1. Relator: Juiz Federal Convocado Luiz Norton Baptista De Mattos. Quarta Turma Especializada. Data de Publicação: E-DJF2R - 19/07/2011)

(...) 2. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4º, II, CTN). Com efeito, ao desvincular parcela das contribuições sociais, a EC não alterou a relação jurídica tributária, haja vista que o desvio orçamentário é alheio e posterior a tal relação. (grifo nosso)

(TRF-5 - AC: 362915 CE 0034097-97.2000.4.05.8100. Relator: Desembargador Federal Francisco Barros Dias. Segunda Turma. Data de Publicação: Diário da Justiça - Data: 28/08/2009)

Observe que todos os Regionais Federais mantêm a mesma linha de raciocínio, inclusive com menção ao desapropriado artigo 4º, inciso II do CTN, que claramente não fora recepcionado pela Carta Constitucional.

Linhas atrás, demonstramos que a finalidade e a destinação da arrecadação são fundamentos indissociáveis para a validade da contribuição. São normas de estrutura distintas, a serem aplicadas simultaneamente e que vinculam o legislador, o qual não poderá instituir tal tributo sem o correspondente aspecto financeiro (como dado jurídico).

Por vezes, o equívoco reside na falta de cuidado na atividade jurisdicional, que deixa de analisar o conteúdo semântico da norma e suas características intrínsecas.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, visualiza-se a tendência em trabalhar com a vinculação da norma orçamentária em relação às premissas constitucionais e à norma instituidora da exação. No julgamento do ADI 2925/DF⁶ restou consignado que o orçamento não poderia criar rubrica diversa ao produto arrecado, que estabelecesse destinação estranha ao comando constitucional (o caso tratado se referia à CIDE-Combustíveis).

Com exceção da discussão inicial quanto a possibilidade de controle concentrado da norma orçamentária⁷, a posição do STF no julgamento acima referido era, de certo modo,

⁶ PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo. (ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

⁷ A Min. Relatora (Ellen Gracie) proferiu voto pela rejeição da respectiva ação direta de inconstitucionalidade, por entender que faltava à norma orçamentária a abstração e impessoalidade, requisitos necessários ao controle concentrado. Mas, em revisão aos precedentes da Casa, o Plenário entendeu pela admissão do ADI, tendo em vista a submissão da lei orçamentária à Constituição Federal.

previsível. Não pode a lei orçamentária, ou qualquer outro dispositivo infraconstitucional, ofender dispositivos do Texto Maior, sob pena de ser declarada a invalidade da norma.

Ponto relevante e de grande expectativa jurídica é a análise de emendas constitucionais, que estabelecem destinação aos impostos ou que indicam destinação estranha à finalidade específica das contribuições. Nesse caso, avalia-se a constitucionalidade de norma constitucional, sob o prisma das garantias individuais do contribuinte ou ainda das limitações do poder constituinte derivado.

É neste ambiente delicado que está o RE 566.007/RS, com repercussão geral reconhecida. No mencionado extraordinário discute-se a inconstitucionalidade do artigo 76 do ADCT, com as alterações oriundas das Emendas Constitucionais nº 27/2000 e nº 42/2003. Vale consignar que o referido artigo 76 foi novamente alterado, agora pela EC nº 68/2011, que determina a desvinculação de 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, até dezembro de 2015.

Espera-se da Suprema Corte o estudo das contribuições em suas características basilares, diferenciando-a das demais espécies tributárias com os critérios definidos pelo constituinte originário.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal detalha todo o Sistema Tributário Nacional, com previsão expressa às espécies tributárias, às garantias do administrado e às limitações da competência legislativa.

Para cada espécie de tributo, a Constituição conduz ao significado da exação, mediante a especificação de características que os diferenciam entre si. As marcas de cada espécie estão expressas no Texto Maior, não podendo o legislador desvirtuar os objetivos intrínsecos de cada tributo.

O artigo 149, como visto no decorrer deste trabalho, autoriza à União a instituição de contribuições, desde que o produto da arrecadação seja instrumento de atuação do Estado nas áreas sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Fora dessas hipóteses, não cabe a criação do tributo, por lhe faltar o fundamento que legitime a instauração da competência tributária.

Ademais, se a desvinculação da arrecadação ocorrer em norma posterior à instituição da exação, cabe a refutação de sua validade, uma vez ir ao desencontro das normas constitucionais de estrutura.

As características peculiares das contribuições condicionam tanto o processo legislativo quanto o momento de execução das finalidades específicas. A desvinculação da finalidade, independente se antes ou após a sua criação, se por norma constitucional ou não, provocará a alteração da estrutura da contribuição, em desapego à previsão Constitucional.

Caso se reconheça a poder constituinte derivado a legitimidade para alterar as figuras tributárias, que o faça de forma coerente, alterando de fato as balizas do Sistema Constitucional Tributário. O que não é possível é a convivência em um mesmo ambiente de normas vigentes e eficazes, mas de aplicação conflitante. Esta seria uma limitação *lógica* ao poder reformador.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO**, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEIRO**, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BARRETO**, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2ª edição (digital). São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO**, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.
- FERRAGUT**, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latim, 2005.
- GAMA**, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª edição (digital). São Paulo: Noeses, 2011.
- HARADA**, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.
- HORVATH**, Estevão. *Classificação dos Tributos*. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- IVO**, Gabriel. *Norma Jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MENDES**, Gilmar Ferreira; **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MOUSSALLEM**, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006.
- PAULSEN**, Leandro; **VELLOSO**, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª edição (digital). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- TOMÉ**, Fabiana Del Padre. *O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições*. Disponível em: <http://ibet.provisorio.ws/download/Contribui%C3%A7%C3%B5es%20Prof.%20Fabiana.pdf>. Acesso em 28/10/2013.