

O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições

* *Fabiana Del Padre Tomé*

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP;

Professora dos Cursos de Pós-graduação “stricto sensu” e “lato sensu” da PUC/SP;

Professora do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET;

Advogada

1. Introdução

O objeto do presente estudo é o complexo normativo constante da Constituição, especialmente aquele relacionado à competência para a instituição de contribuições. Como as normas de competência tributária disciplinam a aptidão de que são portadoras as pessoas políticas, relativamente à criação, modificação e extinção de tributos, seu exame é imprescindível para a verificação da constitucionalidade das contribuições.

Convém registrar, desde logo, que tomando como ponto de partida o estudo das normas constitucionais que atribuem competência para a instituição de tributos, concluímos serem cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios¹. Para tanto, empregamos como critérios classificatórios não apenas a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma atividade estatal, mas também a previsão normativa da destinação do produto arrecadado e sua restituibilidade.

¹ Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*, p. 80 e ss.

Nesse contexto, e na esteira do que decidiu o Supremo Tribunal Federal², entendemos que a destinação legal do produto da arrecadação é relevante para a classificação das espécies tributárias. Interessa-nos examinar, agora, se a destinação efetiva, no plano fático, também apresenta relevância jurídica, permitindo que nela se fundamente o controle de constitucionalidade do exercício das competências tributárias, principalmente no que tange às contribuições. É o que faremos a seguir.

2. A atividade financeira do Estado

Para que o Estado atue é necessário que exista uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação. É a atividade financeira do Estado que torna possível o exercício de todas as suas outras atividades, proporcionando meios para satisfazer às necessidades públicas inerentes à ordem social e econômica, tais como educação, previdência, saúde, segurança, dentre outras. Como essas atividades têm um custo, o Estado precisa angariar recursos e, para tanto, utiliza métodos que envolvem a prática de atos coercitivos, o que os diferencia da atividade financeira de uma entidade privada. Captados esses recursos, também os gastos estatais estão sujeitos a regras próprias e diferentes daquelas aplicadas aos particulares.

Sendo a atividade financeira do Estado marcada pela realização de uma receita, pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento³, podemos dizer que ela abrange a atividade de ingresso de recursos e realização de gastos, apresentando as seguintes características: (i) presença constante de uma pessoa jurídica de direito público; (ii) conteúdo monetário; e (iii) instrumentalidade.

² RE nº 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01/07/92.

³ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*.

Voltemos nossa atenção à *instrumentalidade*. Esse atributo significa que a atividade financeira não é fim último do Estado, mas é um meio para atingir tais fins, que seriam aqueles previstos na Constituição e que não se realizam sem um suporte financeiro. É necessário que o Estado pratique atividades destinadas a arrecadar os meios financeiros e os direcione para a concretização dos referidos fins. O caráter instrumental da atividade financeira dá-se porque é por intermédio dela que o Estado pode custear suas metas.

Em breve síntese, a atividade financeira começa no momento em que o Estado retira valores monetários da economia privada, os administra e gere, fixando-os para o atingimento de determinados fins. Essa atividade tem seu auge no instante em que o Estado emprega ou gasta os ingressos obtidos, fazendo-o mediante aquisição de bens ou prestação de serviços que objetivam satisfazer necessidades coletivas.

Com base em tais premissas, podemos afirmar que a atividade financeira relaciona-se com os próprios fins do Estado. Por tratar-se de uma parcela da atuação estatal, não pode ser isolada das demais funções estatais, sendo condicionada pela própria noção das funções do Estado.

3. Relação entre direito financeiro e direito tributário

A atividade financeira pode ser estudada por várias ciências, com ênfase nos seus aspectos econômicos, sociológicos ou políticos. Interessa-nos, porém, a análise dos elementos jurídicos, isto é, das normas concernentes à obtenção, gestão e aplicação de recursos. Nesse âmbito, convém destacar o direito financeiro e o direito tributário, deixando registrado que as ramificações do direito dão-se tão somente para fins didáticos⁴. Sendo o sistema do direito uno e

⁴ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 13 e ss.

indecomponível, não há como fazer uma separação absoluta entre os chamados “ramos do direito”, devendo a divisão entre direito financeiro e direito tributário ser feita com cautela.

O direito financeiro tem por núcleo de regulação as atividades dos entes públicos consistentes na obtenção de meios econômicos para financiar os gastos públicos, bem como a correta aplicação dos referidos recursos. Para atingir suas finalidades, há um regime jurídico próprio ao direito financeiro, ou seja, um conjunto de normas que se voltam especificamente para regular a atuação Estatal nesse setor. A tal atividade aplicam-se as regras de direito público, ficando bem demarcada a distinção entre as finanças do Estado e a dos particulares.

Como visto, o direito financeiro abrange as normas jurídicas disciplinadoras da obtenção, administração e aplicação das receitas públicas. Dentre as modalidades de receitas, importa discorrer, nesta oportunidade, sobre a receita derivada, composta pelos recursos que provêm do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É nessa classe que se enquadram as receitas tributárias.

Receita pública, segundo Aliomar Baleeiro⁵, “é a entrada que, integrando-se no patrimônio sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. A própria Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar nº 101/2000, ao empregarem o vocábulo “receita”, relacionam-no com entrada de dinheiro nos cofres públicos. Segundo esses Diplomas Normativos, receitas correntes são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, todas originadas de obrigação social dos cidadãos de contribuírem para a manutenção da coisa pública. Ademais, o art. 2º, § 3º da Lei Complementar nº 101/2000 prescreve que “A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas *arrecadadas* no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades” (destaquei).

Logo, só é susceptível de contabilização como “receita corrente” o *quantum* da efetiva arrecadação tributária, quer dizer, o conteúdo monetário que ingressou nos cofres públicos, com conseqüente aumento do ativo da pessoa política.

Considerado o teor desses Textos Legais, não há como pretender separar, de forma estanque, o direito tributário e o direito financeiro. Inadmissível considerar o tributo como algo dissociado do conceito de receita tributária, bem como da disciplina jurídica a ela aplicável.

4. Repartição das competências e a figura das contribuições

O direito positivo apresenta-se como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, tendo por finalidade a regulação de condutas intersubjetivas. Toda norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema do direito positivo, relaciona-se com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social, motivo pelo qual seria correto afirmar que todas as normas jurídicas são normas de conduta. Entretanto, não podemos olvidar que o direito positivo regula a sua própria criação, dispondo sobre o modo pelo qual as normas jurídicas que o integram são produzidas.

Essa situação leva-nos a identificar dois tipos de normas compondo o sistema do direito positivo, justificando-se, assim, a diferenciação que se faz entre normas de conduta e normas de estrutura. Denominamos “normas de conduta” aquelas voltadas direta e imediatamente à regulação dos comportamentos das pessoas, nas relações de intersubjetividade. A designação “normas de estrutura”, por sua vez, é atribuída às que são dirigidas indireta e mediamente às condutas humanas, voltando-se mais especificamente à produção e transformação de

⁵ *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 126.

estruturas deôntico-jurídicas⁶. As normas de estrutura, explica Norberto Bobbio, “são aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”⁷.

A distinção entre normas de conduta e de estrutura, portanto, é efetuada conforme o objeto imediato de regulação: caso volte-se imediatamente aos comportamentos intersubjetivos, modalizando-os deonticamente como obrigatórios, proibidos ou permitidos, temos norma de comportamento; se dirigir-se ao modo pelo qual uma norma jurídica é criada, modificada ou extinta, temos norma de estrutura. No primeiro caso, a ordenação do comportamento dá-se em termos decisivos e finais; no segundo, a regulação final da conduta tem caráter mediato, demandando outra norma jurídica para que o comportamento seja regulado de modo decisivo.

Não obstante a discriminação das normas jurídicas em normas de conduta e de estrutura, vale frisar que estas últimas também regulam comportamentos. São normas de produção normativa, que disciplinam o procedimento de regulamentação jurídica, ou seja, dirigem-se aos comportamentos correspondentes à produção, modificação ou extinção de outras normas. Nas palavras de Norberto Bobbio, seu objeto é “o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras”⁸.

Voltemos nossa atenção a uma espécie de normas de estrutura: as normas constitucionais de produção normativa tributária, ou seja, aquelas que dispõem acerca da criação, modificação ou extinção de tributos. Trata-se da chamada “competência tributária”.

⁶ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 35-37.

⁷ *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 33.

⁸ *Idem*, p. 45.

No que concerne ao conceito de competência tributária, Paulo de Barros Carvalho entende ser “uma parcela entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁹. José Eduardo Soares de Melo define-a como “a aptidão para criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”¹⁰, e, Roque Antonio Carrazza, como “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”¹¹. Há, por conseguinte, um consenso no sentido de que a competência tributária consiste na outorga de poderes às pessoas políticas de direito público interno para expedir normas jurídicas tributárias, inovando o ordenamento positivo e criando tributos.

A Constituição da República brasileira é minuciosa ao disciplinar a competência tributária. Como já se manifestava Geraldo Ataliba¹², “o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. No Brasil, a discriminação das competências tributárias é feita mediante indicação, de forma pormenorizada, do campo tributável atribuído a cada pessoa política.

Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao

⁹ *Curso de direito tributário*, p. 156.

¹⁰ *Curso de direito tributário*, p. 84. Embora concordemos com a definição do conceito de competência tributária oferecido por esse autor, ressaltamos nossa discordância no que concerne à afirmação de serem o aspecto pessoal, a base de cálculo e a alíquota elementos da hipótese de incidência. Na esteira dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que o aspecto pessoal e o quantitativo (base de cálculo e alíquota) são critérios da consequência da regra-matriz de incidência tributária.

¹¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 302.

¹² *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 21.

conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites e observados alguns requisitos.

Isso em tudo se aplica às normas de produção normativa tributária, podendo concluir-se que a competência tributária já nasce limitada, seja de modo direto, por meio de preceitos especificamente endereçados à tributação (repartição constitucional das competências, princípios tributários, imunidades etc.), seja de modo indireto, mediante a existência de direitos que devem ser respeitados (de propriedade, de livre exercício da atividade profissional etc).

Com efeito, a análise das normas constitucionais de produção normativa tributária mostra-se extremamente útil, pois permite vislumbrar os detalhes que envolvem a criação dos tributos, possibilitando identificar com precisão os requisitos necessários para tanto. É que, como assevera Roque Antonio Carrazza, “para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive e principalmente em matéria tributária”¹³.

Por conseguinte, é a partir das normas que outorgam competência legislativa tributária às pessoas políticas de direito público interno (normas constitucionais de produção normativa tributária) que devemos analisar, em seus pormenores, os requisitos para a instituição e a exigência dos tributos. Nesse sentido, manifesta-se Misabel Abreu Machado Derzi¹⁴, pondo ênfase nos pressupostos para a instituição de contribuições:

“Ora, proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou de terminologia especial para designar **tributos que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas – contribuições e empréstimos compulsórios** – mesmo que essa afetação não altere a estrutura interna da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo. (...)”

¹³ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 308.

Entretanto, **a destinação, discriminada na Constituição, é que define o conteúdo e a extensão da norma de competência federal.** A União, os Estados e Municípios não podem instituir impostos com destinação específica. Apenas a União poderá criar tributos com destinação específica, denominados de contribuição ou empréstimo compulsório. Essas últimas espécies tributárias, ainda que tenham hipótese de impostos (lucro, faturamento ou remuneração paga a empregados), fato que indica capacidade econômica do contribuinte, a teor do art. 145, par. 1º, **só podem ser instituídas para atender às finalidades, expressamente consignadas no Texto Constitucional. A destinação é fundante da norma de competência**”. (destaquei)

Feitas essas considerações, nota-se que a Constituição de 1988 faz referência a três espécies de contribuições: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149)¹⁵.

Uma das espécies de contribuição constitucionalmente previstas, denominada contribuição de intervenção no domínio econômico, tem por finalidade servir como instrumento de atuação do Estado nessa área, para que se respeitem os princípios erigidos nos arts. 170 a 181 da Constituição da República. Como pondera Roque Antonio Carrazza, “são estes princípios que traçam o perfil da intervenção estatal no domínio econômico”¹⁶. Por conseguinte, em virtude da sua específica finalidade, só pode ocupar o pólo passivo da referida contribuição a pessoa que explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal. Não é, portanto, qualquer setor da atividade econômica passível de ser atingido por essa figura tributária, mas tão-somente aqueles envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar, pois só em relação a eles a contribuição servirá como instrumento de atuação da União.

¹⁴ *Contribuições sociais*, p. 133.

¹⁵ A Emenda Constitucional nº 39/2002 introduziu no ordenamento uma nova modalidade de contribuição, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, destinada ao custeio da iluminação pública. Devido às particularidades dessa exação, deixaremos de discorrer sobre ela no presente trabalho.

¹⁶ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 366.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas “contribuições corporativas”, têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais. Nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi¹⁷, sua função básica e fundamental é “fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas ou representar uma categoria profissional, coletiva ou individualmente, na defesa de seus interesses”.

Ao tratar das contribuições sociais, por sua vez, o constituinte as subdivide em duas categorias: (i) as sociais gerais, destinadas, por exemplo, à educação, cultura, esporte, ciência, tecnologia, meio ambiente, família, criança, adolescente, idoso e índios, conforme previsto no Título VIII, que disciplina a Ordem Social; e (ii) as sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, referidas no art. 195 da Constituição e voltadas à saúde, previdência e assistência social, finalidades estas que também estão enunciadas no Título VIII, que cuida da Ordem Social.

De tudo o que se expôs, não há dúvidas de que as contribuições são *instrumentos* tributários, previstos na Constituição de 1988, que têm por escopo o financiamento de atividades da União nos setores ali indicados: social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O constituinte utilizou como critério classificatório das contribuições a sua *finalidade*, a qual deve ser implementada por meio da *destinação do produto arrecadado*, devendo esta ser rigorosamente observada pelo legislador infraconstitucional no momento da instituição das indigitadas contribuições e, também, pela Administração Pública, quando da sua efetiva aplicação.

¹⁷ *Contribuições*, p. 114.

5. Finalidade e destinação do produto da arrecadação das contribuições

Ao examinar a figura das contribuições, notamos a existência de finalidades específicas, em relação às quais elas servem de instrumentos, configurando requisitos constitucionais à sua regular instituição. Enquanto proíbe a vinculação da receita de impostos (art. 167, IV), a Constituição, nos arts. 149 e 195, coloca a destinação do produto arrecadado como *pressuposto* essencial à instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Por via de consequência, tendo a Carta Magna vedado a vinculação da receita com relação a alguns tributos (impostos) e exigido a referida vinculação em outros (empréstimos compulsórios e contribuições), não deve esse fator distintivo ser desprezado. O destino do produto da arrecadação dos tributos é critério relevante para aferir sua constitucionalidade¹⁸, conforme se depreende do art. 149, *caput*, do Texto Maior:

“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.” (grifei)

Ao identificar as espécies de contribuições, o constituinte relaciona suas finalidades, quais sejam: social, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Mas não é só isso. O constituinte também prescreve, expressamente, que referidas contribuições hão de servir como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas. Quer dizer que

¹⁸ Na obra *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal* afirmamos que o destino do produto da arrecadação relevante para fins de identificação da espécie tributária não seria aquela destinação ocorrida no mundo fenomênico, após já extinta a relação jurídica tributária. Naquela ocasião, interessava-nos tão-somente a “destinação legal”, ou seja, a destinação prescrita pelo direito positivo, mais especificamente pelas normas constitucionais de produção normativa tributária (normas de competência), já que utilizamos esse critério para traçar a classificação das espécies tributárias. Agora, entretanto,

não basta a instituição da contribuição pretendendo alcançar um dos fins constitucionalmente previstos; é imprescindível que haja a efetiva destinação desses tributos, de modo que instrumentalizem a atuação estatal para a consecução da mencionada finalidade.

Como anota Régis Fernandes de Oliveira¹⁹, “ao tempo em que a Constituição assegurou um amplo elenco de direitos sociais, criou o recurso material necessário à concretização de tais direitos, vinculando as contribuições sociais à área social. As contribuições foram concebidas como ‘instrumento’, mas **devem ser compreendidas como meios para alcançar algum fim ou objetivo**, porque não tem sentido conceber algo como instrumento em si mesmo. Nessa linha de raciocínio, as contribuições sociais somente podem ser instituídas para atender às finalidades já consagradas pelos direitos sociais positivados em nossa Constituição Federal atual”. Por esse motivo, considerando o caráter *instrumental* das contribuições, entendemos que tanto o legislador como o administrador público não de observar suas finalidades constitucionais, que só é implementada mediante (i) previsão legal de destinação do produto arrecadado, conjugada à (ii) efetiva aplicação dos recursos assim obtidos. No mesmo sentido, conclui José Eduardo Soares de Melo²⁰ que “o art. 149 exige o exercício da atividade do Poder Legislativo, que ao instituir a contribuição deve estipular o seu destino, demandando, ainda, a atuação do Executivo, consistente na aplicação daqueles recursos”.

Diante disso, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado²¹ identificam duas regras-matrizes distintas, porém relacionadas de forma

voltamos nossa atenção também à efetiva destinação do produto arrecadado, a fim de verificar se a exigência tributária está sendo feita para atingir as finalidades constitucionalmente prescritas.

¹⁹ *Contribuições sociais e desvio de finalidade*, p. 547-548 (destaquei).

²⁰ *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 35.

²¹ *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*, p. 622.

indissociável: (i) a regra-matriz do tributo e (ii) a regra-matriz da destinação, motivo pelo qual o controle de constitucionalidade das contribuições deveria ser feito considerando ambas as normas. Nessa linha de raciocínio, a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, ao passo que a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. Firmados em tais premissas, concluem esses autores que “a inexistência de possibilidade de controle da destinação efetiva, seja pela obscuridade das regras orçamentárias, seja pela falta de transparência nos gastos públicos, desqualifica a necessidade da destinação legal e compromete a própria existência das chamadas contribuições”²².

É imprescindível, portanto, o controle do destino do produto da arrecadação de contribuições, tanto no que diz respeito à destinação legal como à destinação efetiva, já que se trata de requisitos para a constitucionalidade da exação. Como anota Paulo Ayres Barreto²³, sem a possibilidade desse controle, “estaríamos diante de 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”.

Por essas razões, entendemos que o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não seja destinada, no plano normativo ou no fático, ao custeio das atividades constitucionalmente prescritas. Assim, caso o legislador não vincule o produto da contribuição a certa finalidade, nos termos prescritos pela Constituição, cabe ao contribuinte insurgir-se contra a constitucionalidade da instituição desse tributo, por verificar incompatibilidade entre as regras-matrizes de incidência e de destinação em relação à norma de competência, que lhes dá fundamento de validade.

²² *Idem*, p. 625.

²³ *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 167.

Além disso, caso o contribuinte já tenha efetuado o recolhimento da contribuição, pode pleitear a restituição dos valores pagos. Isso porque, para que se tenha a regular instituição de uma contribuição, não basta que sua criação se dê por meio de lei, nem que esta prescreva certo destino para os recursos arrecadados. É necessário que tais valores sejam efetivamente aplicados para alcançar os respectivos fins, pois só assim servirão como instrumento de atuação da União nas áreas constitucional e legalmente indicadas.

Sobre o assunto, esclarece Misabel Derzi²⁴ que, “diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento do imposto, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certas ações. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”. Por conseguinte, se pago o tributo, mas identificada a tredestinação ou a não-aplicação dos recursos arrecadados, estaremos diante de um tributo sem fundamento constitucional, já que inexistente a “causa” da sua instituição e arrecadação, sendo devida a restituição do indébito.

6. Conclusões

A Constituição autoriza que sejam criadas contribuições para que a União, mediante a aplicação destas, atue na área social, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categoria profissional ou econômica. A instituição e a arrecadação de valores a título de contribuições funciona como *meio* para atingir as finalidades prescritas no art. 149, *caput*, do Texto Maior.

²⁴ *A causa final e a regra-matriz das contribuições*, p. 631.

Isso, por si só, já levaria à conclusão de que 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.

Ademais, além de caracterizar as contribuições por sua finalidade, o constituinte estipulou que estas deveriam *servir como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas*, o que reforça a assertiva de que a correta aplicação dos recursos arrecadados é fundamental para a regular exigência desse gravame.

Posto isso, consideramos que os fatos ocorridos posteriormente à extinção do liame obrigacional tributário são relevantes para o controle de constitucionalidade das contribuições. Não obstante a relação entre o Fisco e o contribuinte se encerre com o pagamento do tributo, permanecem outros vínculos no sistema do direito positivo, como aquele (i) decorrente da norma de competência tributária, que obriga o legislador infraconstitucional a vincular o produto da arrecadação tributária a órgão, fundo ou despesa, visando a atingir as mencionadas finalidades; e o (ii) dever dirigido à Administração Pública, consistente em aplicar referidos recursos. Caso não se concretize a destinação legal ou a destinação fática do produto arrecadado, ter-se-á configurada violação ao art. 149, *caput*, da Constituição, já que se estará diante de tributo instituído ou cobrado sem observância aos requisitos da *finalidade* e da *instrumentalidade* das contribuições. Em tal circunstância, assiste ao contribuinte o direito de questionar judicialmente a constitucionalidade da exigência tributária, pleiteando a restituição dos valores que já tenha recolhido.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed. Atualizado por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo, Noeses, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A causa final e a regra-matriz das contribuições*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). “Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico”. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Contribuições sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). “Caderno de pesquisas tributárias”. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992.
- _____. *Contribuições*. Revista de direito tributário nº 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Contribuições sociais e desvio de finalidade*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. “Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho”. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). “Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico”. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 5ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2006.