

# **ALGUMAS QUESTÕES SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

A FEW QUESTIONS ABOUT THE CONTRIBUTIONS IN BRAZILIAN TAX SYSTEM

**RENATA GOMES TEIXEIRA**

## **RESUMO**

Trata-se de artigo que pretende analisar a natureza jurídica das contribuições especiais, partindo da premissa inicial de sua autonomia em relação às demais espécies tributárias, buscando-se, especialmente, demonstrar a necessidade da afetação do produto da arrecadação deste tributo, o que tem gerado inúmeras discussões por parte dos autores brasileiros.

Outrossim, pretende-se estudar as consequências jurídicas da aplicação das receitas provenientes da arrecadação das contribuições a finalidades diversas das estabelecidas pela Constituição, o que ocorre com frequência em nosso país. Para esse propósito, optou-se por tratar especificamente das hipóteses de desvio mais relevantes do ponto de vista tributário, destacando-se as hipóteses de desvio legal e constitucional, além dos casos em que o desvio têm origem administrativa, ou se dá através da atividade política.

**PALAVRAS-CHAVE:** CONTRIBUIÇÕES; ARRECADAÇÃO; DESTINAÇÃO; CONSEQUÊNCIAS; INCONSTITUCIONALIDADE.

## **ABSTRACT**

This article intends to examine the legal nature of the special contributions, starting from the initial premise of their autonomy in relation to other tax species, seeking especially to demonstrate the need of affectation of the tax revenue from that tax, which has resulted in lots of discussions by Brazilian authors.

Furthermore, we intend to study the legal implications of applying the tax revenue of contributions for purposes other than those established by the Brazilian Constitution, which occurs frequently on this country. For this purpose, we chose to specifically treat the most relevant cases of deviation from the standpoint of taxation, especially the chances of diversion legal and constitutional, apart from cases in which the deviation originates administrative, or is through political activity.

**KEYWORDS:** CONTRIBUTIONS; REVENUE; DESTINATION; CONSEQUENCES; UNCONSTITUTIONALITY.

## **1. INTRODUÇÃO**

Desde o momento em que apareceram em nosso ordenamento jurídico, as contribuições especiais geram inúmeras controvérsias entre os doutrinadores do Direito Público, especialmente no que se refere à natureza tributária, ou não, de tais exações.

Após o advento da Constituição de 1988, esse debate ganhou ainda mais destaque, tendo em vista que seu artigo 149 inseriu as contribuições dentro do Sistema Tributário Nacional, conferindo-lhes tratamento tributário autônomo, estabelecendo regime jurídico diverso dos relativos a impostos e taxas, além de ter sido proferido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria.

Superada esta questão, é importante assentar que as contribuições especiais tem seu fundamento na finalidade estatal específica, escolhida pelo legislador contribuinte como relevante, para a sua instituição, de modo que a receita proveniente de sua arrecadação deverá ser destinada à realização desta finalidade.

Isto configuraria um elemento finalístico, que não seria propriamente um requisito de validade, mas sim um elemento conceitual das contribuições. Entretanto, esta ideia não é partilhada por grande parte da doutrina tributária brasileira, tampouco é mencionada em nossa jurisprudência, o que gera uma relevante problemática no que se refere ao destino do produto de sua arrecadação.

No presente trabalho, pretendemos explorar a questão da exigência de uma afetação do produto da arrecadação das contribuições especiais e as consequências jurídicas da aplicação destas receitas em finalidades diversas das constitucionalmente previstas, o que vem acontecendo com frequência em nosso país.

Diante das inúmeras hipóteses possíveis de desvio, optamos por tratar separadamente das mais relevantes do ponto de vista tributário, em especial o ocasionado pela má utilização das verbas públicas, ou pelo desvio administrativo, bem como das situações em que a tredestinação se dá através de dispositivos legais (ou até mesmo Emendas Constitucionais) que afastam ou impedem a aplicação do disposto na Carta Maior.

## **2. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA AUTÔNOMA**

### **2.1. Os critérios constitucionais de validação das contribuições especiais no Sistema Tributário Brasileiro**

Inicialmente, para proceder na correta identificação das espécies tributárias, é necessário compreender o que é tributo. Saliente-se que a nossa Constituição Federal não estabeleceu um conceito, restando ao aplicador da norma realizar uma interpretação sistemática da legislação infraconstitucional que trata sobre o tema.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional tentou trazer uma definição de tributo ao assentar que ele será *“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”*. Daí é possível se extrair os principais elementos da obrigação tributária. O tributo é uma prestação pecuniária, isto é, uma relação obrigacional na qual o contribuinte está obrigado ao pagamento de determinada quantia (em dinheiro ou valor que nele se possa exprimir) ao Estado.

Além disso, essa obrigação deve ser extraída da lei, em sentido formal, com as exceções constitucionalmente previstas, e sua cobrança deve se dar mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, o tributo deve ser administrado pela pessoa jurídica de direito público e sua cobrança deve se basear exclusivamente na lei.

Finalmente, o tributo não pode configurar sanção de ato ilícito, pois o tributo não pode ter como fato gerador uma atividade ilícita, a ilicitude não pode estar escrita na ordem tributária. Podemos concluir, então, que toda a exação que reunir todos esses elementos descritos poderá ser classificada como tributo.

Também é importante a leitura do artigo 4º do Código Tributário Nacional, que estabelece que *“a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”* de modo que são irrelevantes para a sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei, assim como a destinação legal do produto da sua arrecadação. Note-se que o mencionado artigo estabelece como critério para a distinção entre as espécies tributárias o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

A partir desse dispositivo, a corrente doutrinária denominada tricotômica entende que existem apenas três fatos geradores, o dos impostos, o das taxas e o das contribuições de melhoria e, portanto, somente existiriam essas três espécies tributárias em nosso país. Essa corrente tem como adeptos Aliomar Baleeiro<sup>1</sup>, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>2</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, etc.

Outro argumento utilizado por esta corrente é a classificação criada por A.D. Giannini<sup>5</sup>, que divide os tributos entre vinculados e não vinculados. A vinculação se refere a uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte, que fundamenta a cobrança do tributo. Com base nesta classificação, Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>, secretário da teoria dualista,

classificou as taxas em tributos vinculados e os impostos em não vinculados. Geraldo Ataliba<sup>7</sup> e Pontes de Miranda<sup>8</sup> se posicionaram no mesmo sentido.

A corrente tricotômica também utiliza o critério da vinculação, dizendo que os impostos não são vinculados, as taxas seriam vinculadas à prestação de serviços públicos e poder de polícia, e as contribuições de melhoria estariam vinculadas às obras públicas que venham a valorizar o imóvel do contribuinte. Para esta doutrina, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais são tributos, porém não seriam espécies tributárias específicas, já que não possuem fatos geradores próprios, utilizando ora os fatos geradores dos impostos, ora os das taxas.

Esta corrente também afirma que o artigo 5º do Código Tributário Nacional, que estabelece que “*os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria*”, bem como o art. 145 da Constituição da República, que não permite que os Estados e Municípios instituem empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, representariam a aderência do nosso Código à corrente tricotômica.

Existem, ainda, outras correntes a tratarem do tema. Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>9</sup> entende que há um quarto fato gerador, da contribuição parafiscal, o qual se vincularia a uma parcela de contribuintes, de modo que ela seria uma espécie tributária autônoma, ao passo que o empréstimo compulsório seria um imposto instituído.

Ricardo Lobo Torres<sup>10</sup>, também adepto da teoria quadripartida, por sua vez, entende que há quatro tributos, entendendo que as contribuições referidas no artigo 149 da Constituição devem se reunir às contribuições de melhoria, subsumindo-se num conceito amplo de contribuições especiais.

No entanto, prevaleceu a Teoria Quinquipartite, que defende a existência de cinco espécies tributárias, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, que já reunia adeptos como Hugo de Brito Machado<sup>11</sup>, Ives Gandra Martins<sup>12</sup>, dentre outros, e foi confirmada pelo STF no notório julgamento do Recurso Especial nº 146.733, sendo expressamente mencionada pelo voto do Ministro Moreira Alves a existência de cinco espécies tributárias.

Adotamos, no presente estudo, a corrente quinquipartite, pela qual as contribuições especiais são uma espécie autônoma de tributo e, nesse ponto, passaremos ao estudo específico dessa espécie tributária.

## **2.2. O critério finalístico**

Ricardo Lodi Ribeiro ensina que a Constituição de 1988 adotou três critérios para a validação dos tributos:

“a) previsão expressa das materialidades econômicas que serão utilizadas pelo legislador ordinário para compor o fato gerador e a base de cálculo, o que ocorre nos impostos (arts. 153, 155 c 156) e nas contribuições da seguridade social (art. 195), tributos que se fundamentam mais intensamente na solidariedade social e na capacidade contributiva;

b) referibilidade entre os que pagam e a atividade estatal financiada, seja individual, como nas taxas e contribuições de melhoria (art. 145, I e II), seja de grupo nas demais contribuições parafiscais (art. 149), tributos subordinados ao princípio do custo-benefício; c) existência de estado de urgência constitucional tributária, como ocorre no empréstimo compulsório (art. 148) e no imposto extraordinário de guerra (art. 154, II).

E, atento a imprevisibilidade da sociedade de risco, se abriu ao futuro vislumbrando a possibilidade da criação de outros tributos baseados na solidariedade social e na capacidade contributiva cujas materialidades econômicas não foram previstas constitucionalmente, estabelecendo a competência residual nos impostos (art. 154, II) e nas contribuições da seguridade social (art. 195, parágrafo 4º), justamente os tributos acima previstos na letra a.”(RIBEIRO, Ricardo Lodi. *As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 174. São Paulo: Dialética, 2010. p. 110-129)

Daí se extrai que um dos critérios que podem ser utilizados para a classificação dos tributos é o da finalidade, que distingue os tributos em: *fiscais*, os quais têm finalidade de arrecadação de recursos financeiros; *parafiscais*, que se destinam ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta; ou *extrafiscais*, sendo aqueles que atendem a fins outros que não a arrecadação, mais especialmente à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia, nos termos da Constituição<sup>13</sup>.

A partir de uma leitura do artigo 149 da Constituição da República, que prevê a figura das contribuições, nota-se que tais espécies tributárias “*somente têm razão de existir para propiciar o Estado formas de financiamento de certas finalidades escolhidas pela própria Constituição*”<sup>14</sup>.

O professor José Marcos Domingues de Oliveira<sup>15</sup> ensina que a doutrina tradicional (à qual havia se filiado no passado) entende que a finalidade ou destinação do produto da arrecadação dos tributos é irrelevante para a natureza jurídica específica de cada espécie tributária, conforme estabelece o artigo 4º do CTN, não possuindo qualquer importância do ponto de vista jurídico-tributário, uma vez que os interesses considerados no momento pré-jurídico da concepção do tributo pertenceriam à esfera de avaliação política do legislador, de modo que a destinação dos recursos públicos arrecadados estaria regida apenas pelo Direito Financeiro, que regular das referidas verbas, e não pelo Direito Tributário, que se limitaria a reger a instituição e a arrecadação dos tributos.

O autor acrescenta, contudo, que:

“[...] o Código não declara que a finalidade é absolutamente irrelevante para qualificar o *tributo* como tal. De fato, ao se interpretar o art. 4º do CTN é preciso ter em consideração a lição dos grandes jus-financistas como Trotabas e Cotteret, Bevenuto Griziotti, Giuliani Fonrouge, Ferreiro Lapatza, José Casalta Nabais entre outros, no sentido de ser o tributo uma prestação pecuniária percebida pelo Estado para *fins de interesse público* (não em decorrência da propriedade de certo patrimônio ou para a manutenção deste), *para a satisfação das necessidades públicas*, não por força de um contrato sinalagmático, mas em virtude de mandato constitucional, *através da ação própria do serviço público custeado por aquele recurso financeiro*. Deles não discrepam autores pátrios de nomeada, como Ricardo Lobo Torres, Carlos Valder do Nascimento e Luciano Amaro.” (OLIVEIRA. José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 54-55)

Nesse contexto, há autores, como Mizabel Derzi<sup>16</sup> e Marçal Justen Filho<sup>17</sup>, que entendem ser a destinação um elemento fundante da norma de competência das contribuições. Estevão Horvath interpreta o art. 4º, II, do CTN no sentido de que “*continua sendo irrelevante o destino do produto da arrecadação para e dizer se estamos ou não diante de um tributo, mas é imprescindível saber-se qual o destino do produto arrecadado para se saber diante de qual figura tributária se está*”<sup>18</sup>.

É importante mencionar também as lições de Acquile Donato Gianinni, que foi sensível à relevância jurídica da destinação legitimante da atividade financeira do Estado, que seria um instrumento e não um fim em si mesmo, ensinando que “*os tributos têm três características: devido a um ente público; fundamentados no poder de império do Estado; têm a finalidade de prestar meios para facilitar as necessidades financeiras do mesmo*”, apontando esta última como *princípio da destinação do tributo*<sup>19</sup>.

Destarte, se a destinação pública caracteriza o tributo como gênero, é a especial destinação que vai distinguir as contribuições como subespécies tributárias afetadas, justificando constitucionalmente sua instituição em homenagem a valores especialmente tutelados, de modo que o “*princípio de destinação pública dos tributos deve-se entender, no campo das contribuições, como um princípio de destinação específica atrelada aos respectivos fatos geradores*”<sup>20</sup>.

Cabe trazer à colação a definição de tributo proposta por Eurico Diniz di Santi e Vanessa Rahal Canado, 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 e destinada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”<sup>21</sup>.

José Marcos Domingues de Oliveira, ao relacionar a destinação à exigência da contribuição, remonta à noção de fato gerador acessório trazida na obra de Amílcar Falcão:

“O fato gerador típico (*fattispecie tipica*) dá lugar ao nascimento da obrigação tributária; é o pressuposto relevante para a produção desse efeito jurídico. Todavia, em algumas hipóteses, tal efeito variará ou se modificará, pela presença de um fato auxiliar ou subsidiário (*fato aggiunttivo*), como pode ser o caso da destinação de bens em matéria de imposto de importação ou consumo, do emprego do rendimento em matéria de imposto de renda, da destinação de imóveis, edificados ou não, em matéria de impostos predial e territorial ou do imposto sobre o lucro obtido por pessoas físicas na alienação de propriedades imobiliárias, etc.; é o que designamos como fato gerador complementar ou acessório.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 75.)

Daí, conclui que quando existente a finalidade ou destinação específica do tributo, estará ela vinculada ao respectivo fato gerador, como um acessório, servindo como justificativa à sua instituição, como ocorre com as contribuições e empréstimos compulsórios; portanto, a finalidade específica destes tributos é relevante para o Direito Tributário “*para colorir ou adjetivar o fato gerador típico, como o faz todo chamado fato gerador acessório em relação ao principal (ou típico)*”<sup>22</sup>.

Marco Aurélio Greco<sup>23</sup> também ensina que o artigo 149 da Constituição Federal adotou uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras das contribuições, ao prever que estas exações correspondem ao “instrumento de atuação” da União nas áreas social, econômica e das categorias profissionais e econômicas:

“Nesta norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às respectivas finalidades identificadas a partir das “áreas de atuação” qualificadas pelo artigo 149.

Também aqui pode ser identificada uma finalidade mediata e outra imediata. *Finalidade mediata* é atender a um interesse da área ou grupo (social, econômico, profissional) que corresponde ao elemento “solidariedade”, enquanto sua *finalidade imediata* é ser instrumento da atuação da União.” (GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 135-136)

O autor afirma que a finalidade é o traço fundamental das contribuições; contudo, não é suficiente que uma finalidade esteja privilegiada constitucionalmente para a instituição de uma contribuição, sendo necessário que a Constituição preveja a contribuição como instrumento para atingir tal finalidade<sup>24</sup>.

Fernando Facury Scaff defende a existência do Princípio da Afetação<sup>25</sup> para as Contribuições, com base no art. 167, IV, da Constituição da República, que obrigaria o sujeito ativo da obrigação tributária a utilizar a receita arrecadada com as finalidades que justificaram a sua criação, entendendo esse seria um tipo, dentre outros existentes em nosso sistema

tributário, que obrigam o Estado a agir, ou, pelo menos, a utilizar os recursos nas finalidades estabelecidas por sua lei instituidora<sup>26</sup>.

Cabe, ainda, destacar o comentário de Luis Cesar Souza de Queiroz<sup>27</sup> de que é comum a assertiva de que as contribuições especiais se caracterizam pelo destino específico a ser conferido ao produto da arrecadação, mas essa destinação se apresenta em momento posterior ao fenômeno tributário, visto que ela não está regulada pela norma tributária, mas sim em normas diversas, de caráter financeiro e administrativo. Partindo dessas premissas, seria correta a conclusão de que eventual desvio nos recursos arrecadados não afetaria a constitucionalidade da norma tributária.

Este autor, portanto, ressalta a importância de se construir um sistema que claramente distinga a norma da contribuição especial da norma de imposto e propõe o seguinte modelo, que insere no critério material da hipótese de incidência a descrição de uma ação pública a ser realizada pelo sujeito, que necessita integralmente do recurso informado como sua fonte de custeio no critério material qualitativo do consequente:

“

#### ANTECEDENTE

- a) Pessoal – esse critério se biparte em:
  - a.1) sujeito beneficiário – que participa ou que realiza fato descrito no critério material;
  - a.2) sujeito atuante – que realizara a ação pública descrita no critério material;
- b) Material – esse critério também se biparte:
  - b.1) descrição de fato do qual participa o sujeito beneficiário ou a descrição de fato que realiza o sujeito beneficiário – fato revelador de riqueza do sujeito beneficiário (situação mais freqüente);
  - b.2) descrição de ação pública a ser realizada pelo sujeito atuante, a qual necessita, integralmente, do recurso informado no critério material quantitativo do consequente como fonte de custeio;
- c) Temporal – informa o momento em que se considera ocorrido o fato;
- d) Espacial – informa o local em que se considera ocorrido o fato;

#### CONSEQUENTE

- a) Pessoal – esse critério se biparte em:
  - a.1) sujeito passivo – é o mesmo sujeito beneficiário que participa ou que realiza o fato descrito no critério material;
  - a.2) sujeito ativo – é o mesmo sujeito atuante que realizara a ação pública descrita no critério material do antecedente;
- b) Material – esse critério se biparte em:
  - b.1) qualitativo – informa qual a conduta regulada e o modo jurídico (modal deôntico - "P", "V" ou "O") de regular a conduta;
  - b.2) quantitativo – que é informado por um limite global, correspondente ao montante de recursos financeiros que o sujeito atuante necessita, integralmente, para custear a atuação estatal a ser realizada; esse critério material quantitativo se biparte em:
    - b.2.1) base de cálculo – correspondente a mensuração financeira do fato do qual participa ou que realiza o sujeito beneficiário;
    - b.2.2) alíquota – é a parcela a que se aplica sobre a base de cálculo com o propósito de apurar a quantia líquida a ser paga;
- c) Temporal – informa o momento em que a obrigação deve ser cumprida;



d) Especial – informa o local em que a obrigação deve ser cumprida.” (QUEIROZ. Luis Cesar Souza de. Op. Cit. 645-646)

### **2.3. A solidariedade de grupo nas contribuições especiais**

A ideia de solidariedade, como entendida pela maior parte da doutrina atual, tanto no Brasil quanto na Europa, vincula não só o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas também o Estado com o grupo social o contribuinte está inserido. Ademais, não estará ela esgotada numa atitude em relação ao Estado, pois opera dentro do próprio grupo, devendo ser observados os princípios da igualdade e da proporcionalidade: os subgrupos se orientam a partir de diferentes subprincípios derivados do princípio maior da solidariedade.<sup>28</sup>

Douglas Yamashita estabelece como fundamento da solidariedade de grupo o fato *“de uma pessoa pertencer a determinado grupo social homogêneo, distinto de outros grupos sociais, o que, portanto, lhe acarreta uma responsabilidade social maior sobre os membros do seu grupo”*<sup>29</sup>.

O mencionado autor remete à jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão acerca dos requisitos cumulativos para a instituição de contribuições fundadas no princípio da solidariedade de grupo, os quais sejam: a) grupo homogêneo, isto é, *“quando ele for separável da coletividade e de outros grupos, por meio de situações de interesse comum preexistentes no ordenamento jurídico ou na realidade social, ou por meio de características comuns”*; b) responsabilidade especial do grupo, que *“pressupõe uma relação específica (proximidade material) entre o círculo de contribuintes e a finalidade perseguida com a cobrança da contribuição”*; c) benefício do grupo, eis que *“a oneração parafiscal de membros de um grupo pressupõe que entre a oneração e os beneficiários, que a contribuição especial ocasiona, exista uma vinculação adequada”*; d) legitimação temporal<sup>30</sup>.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>31</sup>, caso não se verifique os laços de solidariedade entre os indivíduos que pagam a contribuição e os que recebem o benefício estatal, e, com isso, inexistir a prestação estatal em favor do grupo, será inconstitucional a cobrança da referida exação, excepcionando os casos previstos na própria Constituição, em que as contribuições incidirão sobre o faturamento, o lucro, e a movimentação financeira, casos em que adquire a natureza de imposto com destinação especial.

Daí resulta que, em nosso ordenamento, a solidariedade de grupo, associada à finalidade específica que tem seu financiamento assegurado pela Constituição, é um dos fundamentos para as contribuições especiais, principalmente naquelas que se destinam à custear a seguridade social, incidentes sobre a folha de salários, as profissionais e as econômicas.

### 3. A QUESTÃO DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

#### 3.1. A relevância da destinação legal do produto da arrecadação nas contribuições especiais

Conforme já asseverado ao longo do presente estudo, entendemos que a finalidade prevista no texto da Constituição da República é um elemento essencial para a criação das contribuições especiais.

O professor Marco Aurélio Greco, partindo da mesma premissa, observa que não se pode confundir a finalidade como objetivo real e concreto a ser buscado, com a utilização da finalidade como mero pretexto para a criação de uma contribuição:

“[...] A simples menção a uma finalidade não satisfaz a exigência constitucional para fins de dar validade à respectiva lei. Algo mais é necessário. Dúvida existe quanto ao que seja esse ‘algo mais’, pois dois níveis de exigência podem ser identificados. O primeiro é exigir que a lei imponha a vinculação da contribuição à finalidade constitucional. De certo modo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal acolheu este entendimento ao julgar a contribuição sobre o lucro, oportunidade em que afirmou ser essencial a vinculação a finalidade. Um segundo nível de exigência não satisfaria apenas com a vinculação legal, mas exigiria uma vinculação orgânica ou fática. A primeira, no sentido de a lei prever que a arrecadação deveria, necessariamente, caber ao órgão ou entidade pública responsável pela atuação da União do setor (quando existente). Esta exigência foi expressamente repelida pelo Plenário do STF no julgamento mencionado. A segunda seria no sentido de a contribuição ser efetivamente aplicada na busca da finalidade que justificou sua instituição.” (GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 239)

Daí se pode concluir que a finalidade não é o único critério de validação das contribuições. Outro critério que também pode ser utilizado para se aferir a constitucionalidade da contribuição é a destinação do produto da arrecadação, já que ela existe em função de uma finalidade expressamente prevista na Constituição da República.

A justificativa conceitual da contribuição especial, nos dizeres do mencionado autor, é o fato de *“existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência do pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade”*<sup>32</sup>.

No mesmo sentido ensina Estevão Horvath, para quem *“a lei que a cria [a contribuição] deve conter a previsão expressa de que o produto da arrecadação irá para financiar a finalidade em face da qual ela foi instituída”*, entendendo que as contribuições têm o produto de sua arrecadação obrigatoriamente vinculado às finalidades que originaram sua criação<sup>33</sup>.

O professor José Marcos Domingues entende que a destinação específica das contribuições para fiscais qualifica juridicamente tais exações, integrando-se seus fatos geradores como fato gerador acessório, configurando uma condição de legitimidade concreta da para fiscalidade, o que tem como consequência direta à proibição da treditinação<sup>34</sup>.

Mizabel de Abreu Machado Derzi<sup>35</sup> entende que as ações estatais que as contribuições visam a financiar devem estar no pressuposto da norma tributária, integrando sua hipótese de incidência, de tal sorte que, uma vez pago o tributo, mas identificada a treditinação ou a não aplicação dos recursos nas finalidades asseguradas pela Constituição, a contribuição perde sua causa, sendo devida a repetição do indébito tributário.

Outrossim, ela não aceita a limitação que parcela da doutrina faz, no sentido de que o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição treditinada deve se limitar aos exercícios futuros, visto que uma vez não se efetivando a atuação do Estado, impõe-se a devolução dos valores arrecadados, diante da não realização do fato gerador.<sup>36</sup>

### **3.2. A desvinculação das receitas tributárias através de diversos fundos**

Durante o processo de revisão constitucional previsto pelo art. 3º do ADCT, foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994, acrescentou os artigos 71, 72 e 73 do ADCT, criando o Fundo Social de Emergência (FSE), com os objetivos de sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica, podendo ainda ter recursos aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, na concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, bem como na liquidação de passivos previdenciários, ou em outros programas de relevante interesse econômico e social.<sup>37</sup>

Esse fundo foi criado para ter vigência apenas nos exercícios de 1994 e 1995, sendo composto das seguintes fontes de recursos, conforme o art. 72 do ADCT:

**Art. 72.** Integram o Fundo Social de Emergência: [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações; [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995; [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988; [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III; [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

VI - outras receitas previstas em lei específica. [\(Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994\)](#)

Scaff destaca como um aspecto importante deste fundo o seu expresso afastamento da exigência estabelecida pelo art. 165, § 9º, II, da Constituição de 1988, que atribuía à lei complementar a função de estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, de maneira que tanto as normas da Lei 4320/64 quanto as demais existentes a respeito deixaram de ser aplicadas à gestão do FSE.<sup>38</sup>

Esgotado o prazo de vigência daquele fundo, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996, que prorrogou a vigência daquele fundo retroativamente e passou a denominá-lo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), o qual novamente foi prorrogado de maneira retroativa pela Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997, até 31 de dezembro de 1999<sup>39</sup>.

A EC nº 10/96, em linhas gerais, mantinha todas as normas criadas pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, excetuadas às referentes ao ITR, cuja receita não foi mais atingida pelas normas do Fundo. Outra inovação foi a nova redação do dispositivo, que estabelecer o afastamento de 20% da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, destacando que comporiam este fundo os *“já instituídos ou a serem criados”*.<sup>40</sup>

A Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, criou a Desvinculação de Receitas da União (DRU), sucessora do FSE e FEF. Scaff aponta que a DRU tinha por objetivo inicial desvincular, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação dos impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, restando excluídas as transferências decorrentes do federalismo participativo, as transferências para o setor produtivo e as verbas relativas ao salário-educação<sup>41</sup>.

Todavia, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, alterou a redação do art. 76 do ADCT, ampliando o alcance da DRU, que passou a abranger as receitas das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) já instituídas e que vierem a ser criadas, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, até o ano de 2007<sup>42</sup>. Saliente-se, ainda, salientar que a Emenda Constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007, prorrogou a vigência da DRU até 31 de dezembro de 2011 e a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2012 prorrogou novamente a vigência da DRU, até 31 de dezembro de 2015.

Ao compararmos o FSE, o FEF e a DRU, notamos que os dois primeiros, enquanto fundos, tinham sua abrangência e finalidades mais delimitadas em relação a DRU, na qual não se observou, até hoje, uma atribuição de finalidades específicas ou a afetação de outras fontes de receita. No entanto, a principal semelhança entre estes três institutos é exatamente o ponto em que afrontam à Constituição da República, visto que reduziram o volume de recursos disponíveis para utilização obrigatória nas finalidades constitucionalmente estabelecidas<sup>43</sup>.

Mizabel Derzi menciona que o reconhecimento do caráter tributário das contribuições desencadeou uma reação de eliminação da parafiscalidade clássica das contribuições de custeio da seguridade social, o que levou, com o tempo, à teoria do caixa único que observamos atualmente, de modo que todo o patrimônio da seguridade social foi apropriado pelo Tesouro Nacional:

“[...] A Constituição tudo mudou, para garantir que esses recursos implementassem o Estado Social, o Estado da Seguridade Social. Primeiro, obrigou que orçamento da seguridade social, que sempre passou ao largo do Poder Legislativo, fosse por lei incorporado à lei orçamentária e aprovado pelo Congresso Nacional. Isto porque – os Srs. Sabem – a prática dos desvios entre nós não é algo incidental, nem fruto de uma necessidade de caixa explosiva, mas ela é histórica.

Os recursos da previdência social sempre foram desviados para se construir a capital (Brasília), ou usinas hidroelétricas, e para custear outros objetivos, considerados de interesse nacional. Por isso, aprovado o orçamento da seguridade, por simples decreto, ele podia ser alterado por simples decreto do Executivo. Assim, para se coibir o vício, a Constituição manda incorporar tal orçamento à lei orçamentária, exatamente para que essa destinação se tornasse enrijecida. E mais, o art. 194, VII, e o art. 195, § 2º, dispõe especificamente que esses recursos devem ser administrados com independência, em separado dos recursos fiscais da União.

[...] Contudo, essa tese foi rejeitada pelo STF que, em repetidas decisões, repetiu a irrelevância do fato de a receita arrecadada integrar o orçamento fiscal da União, o que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social. [...]

Cedo, imediatamente, retornou tudo aquilo que já se conhecia e que era prática nacional: a não-aplicação dos recursos na sua finalidades, os desvios e as tredestinações. Então, para socorrer o agente político e público, que já tinham reiniciado a prática condenável, vieram novas mudanças na Constituição. Primeiro, o Fundo Social de Emergência; depois, com mais sinceridade, o Fundo Fiscal de Emergência; e depois, as chamadas DRUs – Desvinculações da Receita da União. Com isso, a última desvinculação, prevista na Emenda Constitucional 42/2003. [...] Estavam justificadas a tredestinação ou a aplicação apenas parcial dos recursos. Mas ainda não eram suficiente, porque restavam determinadas contribuições que não

passavam pelo caixa do Tesouro. Como tredestiná-las, se eram arrecadadas diretamente pelo INSS, as contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos? Era preciso – e, de fato, foi o que se fez – incorporar o patrimônio do INSS ou o patrimônio da União ao Ministério da Previdência e depois da própria Receita Federal. E se passou, daí, à criação da Super Receita, órgão da União que tudo arrecada, todos os recursos entrando para o caixa único. Assim, automaticamente, pode-se aplicar o art. 76 do ADCT.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. Cit. p. 13-14).

Hugo de Brito Machado Segundo, que considera a DRU o “*supra-sumo da desproporcionalidade, que de tão contundente pode ser chamado de irracionalidade*”, entende ser evidente a fraude à Constituição propagada pela DRU, uma vez que a desvinculação de receitas retira das contribuições, especialmente das mais expressivas (que são as de seguridade social), o dado que as diferencia dos impostos.<sup>44</sup>

O autor entende tratar-se de planejamento fiscal abusivo praticado pela União Federal, devendo ser aplicadas a este caso as figuras do abuso de direito e da fraude à lei, do mesmo modo que são aplicadas aos casos de elisão abusiva ou de evasão perpetrada por algum contribuinte<sup>45</sup>.

Scaff também faz diversas críticas a DRU, apontando que os relatórios de gestão publicados em consonância com o artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, já apresentam números expurgados pela DRU, o que indica que estes recursos estão sendo utilizados em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente referidas, ou, pelo menos, que o gestor financeiro não está obrigado a utilizá-lo desta forma, pois desonerado pela DRU, de modo que, desde a apresentação da Lei Orçamentária Anual, os valores indicados trazem montantes inferiores do que aqueles que se projetam arrecadar e, conseqüentemente, do que os efetivamente arrecadados<sup>46</sup>.

O referido autor também menciona que nos balanços da União referentes ao ano de 2002, é possível verificar que o afastamento de recursos obrigatórios no âmbito da manutenção e desenvolvimento da educação, em razão da DRU, foi da ordem de quinze bilhões no ano de 2001 e de vinte e dois bilhões no ano de 2002<sup>47</sup>.

Além disso, Scaff<sup>48</sup> conclui que o Governo Federal pretende, com a DRU, dar maior flexibilidade orçamentária, o que não quer dizer que, pontualmente, aquelas verbas não sejam utilizadas nas finalidades constitucionalmente determinadas, podendo, até mesmo, se destinar parte destes gastos para o pagamento da dívida pública, não obstante o Ministério do Planejamento, em nota<sup>49</sup> divulgada distribuída à imprensa em 27 de janeiro de 2010, que dizia que a DRU não destinaria verbas ao pagamento de juros.

## **4. AS DIFERENTES HIPÓTESES DE DESVIO DOS RECURSOS ARRECADADOS E SEUS REFLEXOS NA CONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

### **4.1. A alteração de finalidade da contribuição mediante lei**

Inicialmente, é importante comentar a lição de Marco Aurélio Greco<sup>50</sup>, de que no universo formado pelas exigências constitucionais qualificadas finalisticamente, e as quais sejam justificadoras de determinada espécie tributária, eventual diferença na sua finalidade implicará na diferença da exação; ou seja, se houver modificação na finalidade que justifica a cobrança de um tributo, não mais estaremos diante daquela exação, mas sim de novo tributo.

Portanto, caso seja alterada a finalidade da exigência de uma contribuição, alterar-se-á a própria exigência, perdendo esta seu fundamento constitucional, somente podendo subsistir como nova contribuição se esta nova finalidade também for admitida pelo texto da Carta Maior, com as restrições eventualmente aplicáveis à espécie. Daí ele concluir que *“alterar a finalidade é criar uma nova contribuição, sujeita ao respectivo exame de compatibilidade constitucional, tanto sob o ângulo formal, como substancial”*<sup>51</sup>.

Entendimento semelhante tem Andre Pitten Velloso, afirmando que as contribuições somente podem ser cobradas na medida em que sejam efetivamente necessárias à realização das suas finalidades, de modo que se os recursos desviados a outros fins, é porque eles não são inteiramente necessários à realização das finalidades que justificaram a sua cobrança, maculando a sua própria validade, sendo a desnecessidade originária, ou sua eficácia, caso seja superveniente, o que dará ensejo à repetição ou ao abatimento do que foi indevidamente pago.<sup>52</sup>

Ele aponta, ainda, que quando o legislador afeta a integralidade dos recursos angariados mediante a cobrança de determinada contribuição a finalidade diversa, estará ele extinguindo a contribuição original e criando outra, que deverá obedecer aos requisitos constitucionais de validade. Já na hipótese de apenas parte dos recursos da contribuição por afetada a finalidade diversa, cinde-se a contribuição, de modo que ela só permanecerá em vigor na porção que restou inalterada, enquanto a nova contribuição criada deverá obedecer aos fundamentos constitucionais de instituição.<sup>53</sup>

José Marcos Domingues de Oliveira traz a hipótese de a lei tributária expressamente determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança de uma contribuição em uma finalidade diversa da prevista na Constituição, caso em que ele entende ser esta lei

inconstitucional, por entrar em conflito com norma hierarquicamente superior, e o tributo será indevido pela ruptura do fato gerador acessório<sup>54</sup>.

#### **4.2. A omissão da lei instituidora quanto à afetação da receita da contribuição**

No caso de a lei tributária não mencionar a destinação legal do produto da arrecadação da contribuição, José Marcos Domingues de Oliveira entende que a solução será a interpretação conforme a Constituição, que se imporá em razão da adequação da lei à Constituição, em razão da presunção de legitimidade das leis e, ainda, face à auto-aplicabilidade do ditame constitucional, que permaneceu intacto.<sup>55</sup>

Tacio Lacerda Gama<sup>56</sup> expõe que, não só a lei instituidora do tributo, mas todos os instrumentos normativos que regulam direta ou indiretamente a destinação das receitas da União, deverão atender à exigência constitucional de vinculação dos valores arrecadados à finalidade legitimadora desta e, havendo a prática de algum desvio, ainda que por omissão, a cobrança do tributo restará ilegítima.

Luis Cesar Souza de Queiroz<sup>57</sup>, a seu turno, entende que caso a lei não identifique a atuação específica a ser realizada, em consonância com a destinação informada pela Constituição, dois efeitos são possíveis: ou se estaria criando um novo tributo, de natureza diversa da contribuição especial; ou houve mera previsão legal no sentido de ser instituído um tributo, sendo que este, por não possuir fundamento de validade na Constituição, não tem força jurídica.

#### **4.3. Regulamento que modifica a destinação da receita das contribuições**

No caso de a lei ter indicado a destinação constitucionalmente adequada, mas o regulamento contradizê-la, José Marcos Domingues de Oliveira<sup>58</sup>, menciona que há de se ressaltar a preferência hierárquica à lei, que não pode ser contrariada por ato normativo (de hierarquia inferior), destinado à sua fiel execução, nem pode ter sua constitucionalidade afetada por um regulamento nulo, que não tem vigência, tampouco eficácia.

Tratar-se-ia, portanto, de caso de flagrante ilegalidade do ato regulamentar, a ser proclamada pelo Poder Judiciário, restando válido o tributo.

Destarte, sendo editado regulamento para suprir a omissão da lei instituidora, e este determine o emprego dos recursos provenientes da cobrança da contribuição numa finalidade diversa da constitucionalmente assegurada, verificar-se-á a nulidade do ato normativo, por dispor em sentido contrário à Carta Maior e por regulamentar contrariamente ao sentido



possível da interpretação conforme, devendo ser declarada sua inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, restando imaculada a constitucionalidade da contribuição em questão<sup>59</sup>.

Luis Cesar Souza de Queiroz entende ser indiscutível a inconstitucionalidade do ato regulamentar, seja na hipótese de incompatibilidade com a lei instituidora ou, se esta nada dispor sobre a destinação, diretamente com a Constituição. Porém resta inalterada a constitucionalidade da norma tributária (instituidora da contribuição especial), pela circunstância de esta ter sido produzida de acordo com a Constituição, sem prejuízo da responsabilização do agente produtor da norma infralegal financeira<sup>60</sup>.

#### 4.4. Tredestinação mediante ato administrativo

Outra hipótese é a de tredestinação promovida por ato administrativo subjetivo, um gasto em desconformidade com o disposto em lei, ou em sentido diverso da norma constitucional.

Fernando Gomes Favacho entende que a única destinação relevante para a caracterização do tributo é a “*destinação normativa*”, que especifica a finalidade na própria norma que institui o tributo:

“No momento de elaboração da lei, à contribuição, é necessária a previsão da destinação legal, pois é critério para o exercício de tais competências. Mas todo o resto é posterior e, como bem anota Marco Aurélio Greco, é irrelevante para a natureza jurídica dos tributos. A repetição do indébito só seria possível pelo desrespeito ao *pressuposto* (falta de norma de destinação no momento da instituição, que implicaria na inconstitucionalidade da norma), mas não pelo desrespeito ao *regime jurídico* a ser adotado. [...]

Também não pensamos que a não-aplicação dos recursos arrecadados pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da exação em relação a exercícios futuros, pois é norma que obriga somente a autoridade administrativa, e sobre ela recai o controle da aplicação do tributo. E nem concordamos com Misabel Derzi quando diz que a hipótese das contribuições já fora realizada, pois o que se exige da instituição e cobrança do tributo é previsão de destinação em lei, e não sua realização anterior ao pagamento. O fato jurídico tributário é o registro em linguagem competente da ocorrência da hipótese, e não o cumprimento, por parte do Estado, dos fins das contribuições.” (FAVACHO, Fernando. *Impossibilidade legal de repetição pela tredestinação das contribuições sociais no Brasil*. Disponível em: <http://www.parasaber.com.br/textos/impossibilidade-legal-de-repeticao-pela-tredestinacao-das-contribuicoes-sociais-no-brasil>. Acesso em 28 de setembro de 2011.)

Contudo, não podemos concordar com este raciocínio, tendo em vista que a mera justificativa de que a aplicação dos recursos se dá em momento posterior à da norma tributária, seria um resgate da Teoria da Causa Final, como menciona Misabel Derzi, que nega a possibilidade de colocar em campo estranho à norma tributária os direitos e garantias dos contribuintes, questões de altíssima relevância para a tributação<sup>61</sup>.

Além disso, acrescenta a ilustre professora:

“O contribuinte pode opor-se a cobrança da contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos, igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistindo o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. de Aliomar Baleeiro. São Paulo: Forense, 1998. p. 598 e 599)

Luis Cesar Souza de Queiroz<sup>62</sup> colaciona que tal desvio se trata de “*ação completamente irregular e que sujeita o infrator a sanções penais e administrativas*”, mas isso não teria o condão de tornar inconstitucional a lei instituidora da contribuição especial.

José Marcos Domingues de Oliveira aponta que nesta hipótese caberia apenas uma ação popular ou outro procedimento constitucionalmente hábil a promover a declaração de nulidade do ato, além da condenação do réu à devolução das verbas tredestinadas<sup>63</sup>.

Hugo de Brito Machado Segundo também considera que o desvio de fato não afasta a constitucionalidade do tributo, como afirma a doutrina tradicional, mas afirma que o descumprimento da afetação à finalidade específica levará à ilegalidade da cobrança da contribuição<sup>64</sup>.

O autor menciona, ainda, a existência de outros instrumentos que podem ser manejados para corrigir o desvio, sem impugnar a cobrança da contribuição em si, como a ação civil pública, a ser ajuizada pelo Ministério Público ou qualquer outro legitimado, e a ação popular, pugnando pela efetiva destinação dos recursos correspondentes à arrecadação da contribuição, ou ainda a arguição de descumprimento de preceito fundamental, disciplinada na Lei nº 9.882/99, pelos seguintes fundamentos:

“Os preceitos constitucionais violados são de duas ordens: a) ao que determinam a adoção da forma federativa de Estado, e a sua proteção constitucional (malferidos em face do desequilíbrio descentralizador aqui fartamente apontado, e já público e notório); e b) os que cuidam da seguridade social, e de todos os direitos sociais a serem por elas tutelados (seguidamente carente de recursos, carência provocada precisamente pela falta dos recursos arrecadados com contribuições como a Cofins e a CSLL).” (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit. p. 191)

Entendemos que aqui surge novamente a figura da nulidade do administrativo (por estar eivado de vício de legalidade e de constitucionalidade), que não pode produzir qualquer efeito.

#### 4.5. Tredestinação orçamentária

Na hipótese de a lei orçamentária não proceder à correta destinação da verba arrecadada, que estará sendo alocada a despesa diversa daquela compatível com a Constituição. A maior parte da doutrina entende que o orçamento tem natureza jurídica formal de lei, embora, materialmente, seja classificada como ato administrativo, de organização do Estado.

José Marcos Domingues de Oliveira apresenta a seguinte solução para este caso:

“Considerando que a função legislativa se dá, por definição, no plano normativo e que aquela *determinação* de execução do plano de governo não deixa de configurar uma *norma de comportamento* pela qual há que se pautar a Administração, sendo certo que na atual Constituição o Legislativo assumiu prerrogativas de ascendência clara sobre a vontade do Executivo em tema de orçamento, tem-se que a lei orçamentária atua integrada no plano normativo em que está posta a lei tributária que estabelece o fato gerador acessório, quando existente (cuja validade, como visto, decorre de mandato constitucional, isto é, a destinação específica, por exemplo, das contribuições.

Nessa conformidade, pensamos que a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário”. (OLIVEIRA, José Domingues de. Op. Cit. p. 63)

Andrei Pitten Velloso<sup>65</sup> aduz que os desvios orçamentários de recursos angariados com as contribuições repercutem no plano da eficácia, obstando a incidência da contribuição a partir do momento em que passam a produzir efeitos e na exata medida do desvio, sendo que a parcela desvinculada não poderá ser cobrada e, caso tenha sido paga, deverá haver a repetição do indébito. Entretanto, o autor faz a seguinte ressalva:

“A repercussão do desvio orçamentário nas contribuições se assenta na premissa da desnecessidade dos recursos desviados e, portanto, pode ser excepcionada quando for evidenciado que: (i) eles eram realmente imprescindíveis para se alcançar a finalidade à qual a contribuição estava vinculada; e (ii) a eficácia da norma orçamentária infraconstitucional foi prontamente afastada, de modo a impedir ou remediar o legítimo desvio dos recursos. Nesta situação específica, não haveria como se estender ao plano tributário os efeitos da inconstitucionalidade do preceito orçamentário, pelo simples fato de não ter havido a cobrança excessiva ou injustificada de tributo” (PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit. p. 71)

É importante também trazer a colação o importante precedente do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925-8/DF, que, apesar de não ter sido expresso nesse sentido, tocou no tema da tredestinação orçamentária, entendendo que não seria possível a lei orçamentária anual autorizasse a abertura de crédito suplementar

com recursos arrecadados pela Cide-Combustíveis, eis que o produto da arrecadação deste tributo deveria ser aplicado às finalidades constitucionalmente previstas:

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)

Luis Cesar Souza de Queiroz, proferindo o mesmo entendimento do precedente acima colacionado, afirma que, na hipótese de desvio dos recursos arrecadados (através da cobrança de contribuições) por dispositivos da lei orçamentária, serão estes últimos inconstitucionais. Contudo, ressalta que não há inconstitucionalidade na norma que institui a contribuição especial, visto que *“a circunstância de a norma orçamentária ter sido produzida em desacordo com a Constituição não tem como afetar a regularidade do processo de produção da norma de contribuição especial ocorrido anteriormente”*<sup>66</sup>.

#### **4.6. Os reflexos da DRU na constitucionalidade das contribuições**

Luis Cesar Souza de Queiroz entende ser necessária uma acurada análise do caso em que uma Emenda Constitucional proceda na alteração, total ou parcial, da destinação prevista na Constituição e definida pela norma tributária do produto da arrecadação de alguma contribuição especial, que é o caso específico da DRU<sup>67</sup>.

Este autor cita doutrina que defende que a DRU viola diversos preceitos da nossa Constituição, eis que prejudicaria o atendimento aos direitos fundamentais de segunda e terceira geração<sup>68</sup>, ou porque desrespeita os direitos e garantias individuais dos contribuintes<sup>69</sup>, ou, ainda, que estaria afrontando o princípio federativo<sup>70</sup>.

No entanto, ele aponta que o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional sempre será um caso difícil, uma situação limite, sugerindo um ângulo diferenciado para a abordagem deste tema, com base no modelo de estrutura da norma instituidora de contribuições por ele proposto:

“[...] A União, à medida que estabelece uma desvinculação (parcial ou total) do produto da arrecadação de contribuições especiais, revela que esses valores outrora arrecadados (ou que venham a ser arrecadados) **não são necessários para servir de fonte de custeio das ações públicas**. Vale lembrar que a **necessidade da totalidade dos recursos para servir de fonte de custeio da atuação estatal a ser realizada** apresenta-se como **causa relevante**, tanto por integrar o antecedente da respectiva norma constitucional de produção normativa relativa à contribuição especial, quanto por integrar o antecedente da própria norma (de conduta) de contribuição especial. Se assim ocorre, o contribuinte, quando pagou a contribuição especial nos termos legalmente previstos, incorrerá em erro, pois supunha (ante a presunção relativa então existente) que a quantia paga era integralmente necessária para o custeio de certa ação estatal. Ora, se a própria União revela que tal quantia é desnecessária para esse fim específico, o contribuinte passa a ter direito a repetir (parcialmente ou totalmente) o que indevidamente pagou, bem como, enquanto essa desnecessidade persistir, a não mais ficar obrigado a pagar qualquer valor a título de tal contribuição especial. Essa conclusão não decorre (ao menos diretamente) da inconstitucionalidade das normas da Emenda Constitucional, mas sim da circunstância de a norma da contribuição especial deixar de incidir em função de não ter ocorrido o respectivo fato gerador concreto em sua integralidade. Por último, convém observar que esse mesmo raciocínio deve ser adotado acaso se verifique que, de forma reiterada, dotações orçamentárias relativas à contribuições especiais deixaram de ser utilizadas para atender os fins constitucionalmente previstos e legalmente determinados, de modo a gerar o denominado superávit primário”. (QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Op. Cit. p. 666)

Andrei Pitten Velloso afirma que duas teses fundamentais podem ser defendidas ao se analisar a constitucionalidade das contribuições que tiveram parcelas de suas receitas desvinculadas por meio da DRU:

“À luz da primeira tese, as contribuições parcialmente desafetadas pela DRU tornaram-se figuras híbridas, tributos *sui generis* que se situam entre as contribuições e os impostos – ou mais precisamente, que são tanto contribuições quanto impostos, tais quais os *minotauros* da mitologia grega, monstros de corpo humano e cabeça de touro.

Seguindo essa perspectiva, a desafetação parcial das contribuições implicaria a formação de aberrações jurídicas, semelhantes à figura mitológica referida, ou melhor, à dos centauros: tributos que têm cabeça, tronco e braços de contribuição, mas garupa, pernas, patas e rabo de imposto. Monstruosidades jurídicas que não pertencem à uma categoria nem à outra. [...]

Já a segunda tese preserva a pureza conceitual das contribuições, ao sustentar que a desafetação parcial não implicou a formação de tributos híbridos, senão cisão das contribuições então existentes, que subsistiriam como tais na parcela que remanesceu afetada, correspondente a oitenta por cento do seu montante; e na restante, correspondente aos vinte por cento desafetados, transformaram-se em impostos, com estrutura normativa idêntica à das contribuições das quais derivam e das quais somente se diferenciam pelo fato de não serem afetados a quaisquer finalidades específicas.” (PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit. p. 61-62)

O autor se posiciona favoravelmente à primeira tese, que rechaça que a mera desafetação parcial de tributos dê ensejo à sua cisão, sobretudo quando ostentar caráter geral, como se deu com a DRU.<sup>71</sup> Contudo, ele acaba por reconhecer a ilegitimidade jurídica de tal

conduta, por ofensa a diversas cláusulas pétreas tributárias, como a anterioridade e a garantia do federalismo fiscal<sup>72</sup>.

Hugo de Brito Machado Segundo defende que a DRU é inconstitucional, pois perpetua uma fraude à Constituição, tornando inócua toda a diferenciação constitucional entre os impostos e as contribuições, mencionando que não se pode admitir “*a criação exagerada de contribuições que se caracterizam por sua vinculação a uma finalidade, seguida de uma ‘desvinculação’ das receitas com elas obtidas*”<sup>73</sup>.

Paulo Ayres Barreto, ao tratar desse tema, afirma que não há competência para arrecadar contribuições para fins diversos daqueles que deram causa à sua instituição, de modo que desvinculada a receita da arrecadação das contribuições, teria o contribuinte o direito subjetivo ao indébito tributário<sup>74</sup>.

Estevão Horvath, invocando o princípio republicano, entende que a destinação da arrecadação de uma contribuição a qualquer finalidade que não a constitucionalmente prevista para a sua instituição, desnatura, a *posteriori*, a exação, implicando na impossibilidade de sua exigência; caso o contribuinte realize o pagamento de uma contribuição nos termos acima referidos, caberá a repetição do indébito<sup>75</sup>.

## 5. CONCLUSÃO

A par do exposto, podemos concluir, sem maiores ressalvas, que o fundamento das contribuições especiais *necessariamente* reside na finalidade estatal específica mencionada pela Constituição e, deste modo, a consequência necessária é que a totalidade dos valores provenientes de sua arrecadação deverão *obrigatoriamente* ser destinados à realização desta finalidade.

Outrossim, a par das críticas doutrinárias já apontadas, afiliamo-nos à doutrina que considera o destino do produto da arrecadação elemento essencial à contribuição especial. Seria um retrocesso aceitar que esse critério finalístico estaria inserido em momento posterior ao da criação da norma impositiva, não mais estando regulada pelo Direito Tributário, visto que a própria Constituição Federal estabelece a finalidade específica como elemento que a caracteriza como espécie tributária autônoma, distinta de impostos e taxas.

Daí entendermos, que eventual desvio na destinação legal do produto da arrecadação gera violação constitucional, que pode ser arguida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, pois este estará pagando uma exação sem respaldo no ordenamento jurídico.

Saliente-se, por oportuno, que, em razão da nossa opção inicial de tratar separadamente as hipóteses de tredestinação do produto da arrecadação das contribuições, faremos o mesmo em nossas conclusões finais em relação a cada situação apresentada.

No que se refere à alteração da destinação constitucional das contribuições realizada por lei, seguimos a linha de pensamento que entende que eventual modificação da finalidade de uma contribuição (para outra qualquer que não a prevista na norma atributiva de competência para instituí-la) será inconstitucional, mantendo-se, contudo, a constitucionalidade da norma instituidora do tributo, por esta ter sido elaborada em momento anterior e em conformidade com a Carta Maior.

Há de se ressaltar o caso de o desvio ora mencionado resultar na criação de nova contribuição, e esta contiver os requisitos necessários à sua subsistência, especialmente no que tange à finalidade, que necessariamente deverá ser prevista pela Constituição como autorizadora da instituição de uma contribuição para o seu financiamento.

Situação diversa de dará caso a própria lei instituidora da contribuição destine sua arrecadação a fins diversos dos constitucionalmente assegurados como justificadores da própria criação da exação. Aqui, a lei instituidora estará eivada de vício insanável de inconstitucionalidade, por não respeitar a destinação constitucional da contribuição.

Na hipótese do ato infralegal que modifique a destinação prevista em lei acerca da afetação dos recursos de uma determinada contribuição, ou ainda que, na omissão da lei, destine-os a fins diversos dos previstos na Carta Maior, entendemos se tratar de ato nulo, pois ultrapassa os limites interpretativos do diploma legal que visa regulamentar, bem como desprovido de eficácia, devendo ser reconhecida sua inconstitucionalidade e serem aplicadas as penalidades cabíveis ao agente que produziu a referida norma.

Aduzimos, ainda, que idêntico tratamento deve ser dado ao caso de ato administrativo desviar as verbas provenientes da arrecadação de contribuições a outros fins que não os determinados pela Constituição, ou ainda na hipótese de meramente se deixar de aplicá-las àquelas finalidades, haja vista que há flagrante desrespeito ao comando constitucional e à norma legal instituidora do tributo, restando clara a nulidade do ato. Em ambos os casos mencionados, restará inalterada a constitucionalidade da contribuição especial, pelos motivos já apontados.

Em relação à tredestinação orçamentária, nos posicionamos pela inconstitucionalidade dos dispositivos que desviem os valores arrecadados a título de contribuições da sua destinação constitucionalmente assegurada, apoiados em abalizada doutrina e em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal

de Contas da União. Afirmamos, outrossim, que resta imaculada a constitucionalidade da exação, pelos fundamentos já apresentados nos casos anteriores.

Em todas estas hipóteses, consideramos imperiosa a necessidade de devolução ao contribuinte dos valores pagos a título de contribuição especial que não foi aplicada devidamente, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado, o que não se justifica no Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição de 1988.

Já no caso da Desvinculação das Receitas da União, que vem ocorrendo através de diversas Emendas Constitucionais, como mencionado em momento anterior, merece uma análise mais apurada. É importante, neste momento, afirmar a premissa anteriormente fixada de que o elemento finalístico integra necessariamente o conceito de contribuição especial, o que traz como efeito que as verbas arrecadadas devem ser direcionadas integralmente à realização dos fins assegurados pela Constituição de 1988.

Desta forma, não há sustentação teórica para a defesa da constitucionalidade deste procedimento de desvinculação, no que se refere às contribuições especiais. Considerando a possibilidade de emendas constitucionais veicularem preceitos inconstitucionais, eis que apenas o legislador constituinte originários tem sua atuação desprovida de limitações do ordenamento, sustentamos a necessidade de pronunciamento jurisdicional acerca da inconstitucionalidade da DRU no que se refere às contribuições especiais.

Obviamente, devemos reconhecer que este posicionamento traz muitas dificuldades práticas, com dois tendo especial relevância: o fato de que, reconhecida a inconstitucionalidade da DRU, uma imensa quantia deveria ser repetida ao contribuinte que realizou o pagamento da contribuição, o que poderia gerar um colapso dos cofres públicos; há, ainda, a questão de que tais recursos não ficaram armazenados em um cofre, eles foram utilizados para a realização de finalidades constitucionalmente asseguradas, não obstante não terem sido aplicados naquelas determinantes para a instituição da contribuição que os originou.

Quanto ao primeiro argumento, pode este ser refutado mediante a simples afirmação de que o Estado não se pode utilizar a justificativa necessidade da arrecadação para se perpetrar ilegalidades, já que a tributação deve obedecer a diversos limites previstos em nossa Constituição. E não é possível se manter uma desvinculação de um recurso que é afetado por natureza, que tem uma destinação legal prevista no próprio conceito do tributo que justificou seu ingresso nos cofres públicos.



Ademais, caso reconhecida a inconstitucionalidade, poder-se-ia aplicar a uma conhecida solução processual: a modulação dos efeitos da decisão, para que ela tivesse efeitos *ex nunc*; daí, ela somente seria aplicada a exercícios posteriores ao do julgamento.

Ressaltamos que não consideramos ideal esta opção pelos efeitos meramente prospectivos, nem entendemos que ela garante o ideal de justiça tributária buscado pela Constituição de 1988, mas ela pelo menos teria o condão de evitar que uma situação injusta permaneça eternamente ocorrendo, ainda que não a corrigisse integralmente.

Quanto ao segundo argumento colacionado, novamente mencionamos que não é qualquer interesse (por mais importante para a sociedade que ele possa ser) que justifica a criação de uma contribuição especial, mas exclusivamente aqueles previstos pela Constituição da República. Portanto, não podemos concordar com a doutrina que defende ser esta uma situação excepcional que justificaria o desvio, pois, quaisquer outras finalidades a cargo do Estado deverão ser financiadas por outras exações que não as contribuições e, caso falte verba para a sua implementação, deverá a Fazenda aumentar a alíquota de impostos já existentes ou instituir novos impostos.

Em relação à consequência jurídica da DRU, não podemos defender a inconstitucionalidade das leis instituidoras das contribuições especiais que tiveram parcela de seus recursos desvinculados. Isso porque, é exatamente essa desvinculação dos recursos já arrecadados mediante a cobrança da contribuição corretamente instituída que está em conflito direto com os mandamentos da Lei Maior, e não a norma impositiva.

No entanto, tal fato não excluiria a legitimidade do contribuinte para requerer judicialmente a repetição do indébito tributário, pois ele realizou o pagamento de uma contribuição que foi aplicada de forma ilegítima, dissonante dos fundamentos constitucionais para a sua instituição.

---

## NOTAS

- <sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 70.
- <sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003. p. 398-400.
- <sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 266-395.
- <sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva: 2007.p. 33 e 34.
- <sup>5</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni del Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948. p. 31 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 66-70.
- <sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 371-372.
- <sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 128 e ss.
- <sup>8</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. II, p. 362 e 371.
- <sup>9</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. 1. 5ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996. p 382.
- <sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2009. p. 371-372.
- <sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 57.
- <sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 3. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 25.
- <sup>13</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 73, outubro 2001. Dialética: São Paulo, 2001. p. 54.
- <sup>14</sup> HORVATH, Estevão. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: dialética, 2009. p. 43
- <sup>15</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 54.
- <sup>16</sup> DERZI, Misabel. *Contribuição para o Finsocial*. Revista de Direito Tributário nº 55. Malheiros, 1992 p. 208.
- <sup>17</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições Sociais. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 17*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992. p. 152.
- <sup>18</sup> HORVATH, Estevão. Op.Cit. p. 48.
- <sup>19</sup> GIANINI, A.D. *I Concetti Fundamental del Diritto Tributario*, apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 55.
- <sup>20</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 55-56.
- <sup>21</sup> SANTI, Enrico Marques Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o Conceito de Tributo e resgatando o Controle da Destinação. In: *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico*. Coordenador. Enrico Marques Diniz de Santi. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 622.
- <sup>22</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 60.
- <sup>23</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 135.
- <sup>24</sup> Ibid. p. 229.
- <sup>25</sup> SCAFF, Fernando Facury. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 98. Dialética: São Paulo, 2003. p. 50 e ss.
- <sup>26</sup> Idem. *Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU*. Revista de Direito Administrativo. vol. 236, abril-junho 2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 33-34.

- 
- <sup>27</sup> QUEIROZ, Luis Cesar de Sousa. *O critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. MACEDO, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 642-643.
- <sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.2. p. 585-586.
- <sup>29</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 64.
- <sup>30</sup> Ibid. p. 63-64.
- <sup>31</sup> Loc. cit.
- <sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 239-240.
- <sup>33</sup> HORVATH, Estevão. Op. Cit. p. 49-50.
- <sup>34</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 61.
- <sup>35</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Revisitando as contribuições da Constituição da República*. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20.
- <sup>36</sup> Ibid. p. 20.
- <sup>37</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. Cit. p. 37.
- <sup>38</sup> Loc. Cit.
- <sup>39</sup> Ibid. p. 38.
- <sup>40</sup> Loc. Cit.
- <sup>41</sup> Ibid. p. 39.
- <sup>42</sup> Loc. Cit.
- <sup>43</sup> Ibid. p. 40-41.
- <sup>44</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 153
- <sup>45</sup> Ibid. p. 181.
- <sup>46</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. Cit. p. 43-44.
- <sup>47</sup> Ibid. p. 44.
- <sup>48</sup> Ibid. p. 45.
- <sup>49</sup> Disponível em: [www.folhawe.com.br/?id\\_folha=2-1--18443-20000126](http://www.folhawe.com.br/?id_folha=2-1--18443-20000126).
- <sup>50</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit. p. 150.
- <sup>51</sup> Loc. Cit.
- <sup>52</sup> PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie*. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2010. p. 67.
- <sup>53</sup> Ibid. p. 60.
- <sup>54</sup> OLIVEIRA, José Domingues de. Op. Cit. p. 61-62.
- <sup>55</sup> Ibid. p. 62.
- <sup>56</sup> GAMA, Técio Oliveira da. *Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. MACEDO, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 597-598.
- <sup>57</sup> QUEIROZ, Luis Cesar de Souza. Op. Cit. p. 650-651.
- <sup>58</sup> OLIVEIRA, José Domingues de. Op. Cit. p. 62.
- <sup>59</sup> Loc. Cit.
- <sup>60</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Op. Cit. p. 659.
- <sup>61</sup> DERZI, Misabel. Op. Cit. p. 16.
- <sup>62</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Op. Cit. p. 659.
- <sup>63</sup> OLIVEIRA, José Domingues de. Op. Cit. p. 63.
- <sup>64</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit. p. 188.
- <sup>65</sup> PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit. p. 71.
- <sup>66</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Op. Cit. p. 658.
- <sup>67</sup> Ibid. p. 660.
- <sup>68</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. Cit. p. 33-50.
- <sup>69</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. Cit. p. 123-138
- <sup>70</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias*. In: *Revista da Faculdade de Direito de Campos*. Vol. 4. Campos, 2004. p. 197-212.
- <sup>71</sup> PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit. p. 62.
- <sup>72</sup> Ibid. p. 66.
- <sup>73</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. Cit. p. 181.
- <sup>74</sup> BARRETO, Paulo Ayres de. *Contribuições, Regime Jurídico, Destinação e Controle*. Noeses: São Paulo, 2006. p. 171 e ss.
- <sup>75</sup> HORVATH, Estevão. Op. Cit. p. 134.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Paulo Ayres de. *Contribuições, Regime Jurídico, Destinação e Controle*. Noeses: São Paulo, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito tributário constitucional*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva: 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Contribuição para o Finsocial*. Revista de Direito Tributário nº 55. Malheiros, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Revisitando as contribuições da Constituição da República*. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20
- GAMA, Técio Oliveira da. *Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. MACEDO, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- HORVATH, Estevão. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: dialética, 2009.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Contribuições Sociais*. In: *Caderno de pesquisas tributárias nº 17*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1998.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1969*. vol. II. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. 1. 5ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 73, outubro 2001. Dialética: São Paulo, 2001.

\_\_\_\_\_. *Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias*. In: Revista da Faculdade de Direito de Campos. Vol. 4. Campos, 2004.

PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie*. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2010.

QUEIROZ, Luis Cesar de Sousa. *O critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. MACEDO, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 174. São Paulo: Dialética, 2010.

SANTI, Enrico Marques Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o Conceito de Tributo e resgatando o Controle da Destinação*. In: *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico*. Coordenador. Enrico Marques Diniz de Santi. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 98. Dialética: São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU*. Revista de Direito Administrativo. vol. 236, abril-junho 2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2009. p. 371-372

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios constitucionais tributários. Vol. II.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os tributos na Constituição.* Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação.* São Paulo: Dialética, 2005.