

Insper

INSPER

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO – LLMDT

DANIELLE PARUS BOASSI

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO DESVIO DE FINALIDADE E DA ALTERAÇÃO DA
DESTINAÇÃO DE RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES**

São Paulo

2018

DANIELLE PARUS BOASSI

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO DESVIO DE FINALIDADE E DA ALTERAÇÃO DA
DESTINAÇÃO DE RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES**

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como parte dos requisitos do programa de pós-
graduação *lato sensu* em Direito Tributário do
Insper.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro
Braga – Insper.

São Paulo

2018

BOASSI, Danielle Parus.

Efeitos tributários do desvio de finalidade e da alteração da destinação de receitas de contribuições / Danielle Parus Boassi. – São Paulo, 2018.

47 fls.

Trabalho de conclusão de curso (pós-graduação *lato sensu*). Insper, 2018.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Contribuições. 2. Finalidade constitucionalmente estabelecida e Destinação vinculada do produto das Contribuições. 3. Hipóteses de desvio de finalidade e de alteração de destinação do produto das contribuições e respectivos efeitos tributários.

DANIELLE PARUS BOASSI

**EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO DESVIO DE FINALIDADE E DA ALTERAÇÃO DA
DESTINAÇÃO DE RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES**

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como parte dos requisitos do programa de pós-
graduação *lato sensu* em Direito Tributário do
Insper.

Área de concentração: Direito Tributário.

DATA DE APROVAÇÃO: ___/___/___

EXAMINADOR

PROF. RÉGIS FERNANDO DE RIBEIRO BRAGA

ORIENTADOR

INSPER

São Paulo

2018

O tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela economia, pelas finanças e pelo direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.

Qualquer estudo fora desta percepção fenomênica corre o risco de ter o destino de Ícaro, que não deveria voar nem muito perto do sol, nem muito perto da terra, para que suas asas não batessem nas árvores ou a cera das penas não fosse derretida pelo calor do astro-rei.

(Ives Gandra Martins)

RESUMO

Trata das Contribuições. Apresenta breve contexto histórico-social da inserção das Contribuições no ordenamento jurídico pátrio. Analisa a natureza tributária das Contribuições e sua caracterização como espécie tributária autônoma. Descreve os elementos diferenciados e respectivas implicações. Define Finalidade e Destinação. Relaciona os conceitos. Aborda a controvérsia doutrinária a respeito da autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro para delimitar a relação jurídico-tributária das Contribuições e a amplitude dos seus efeitos na esfera do contribuinte. Elenca as hipóteses de desvio de Finalidade e de alteração da Destinação do produto da arrecadação das Contribuições. Analisa os vícios de validade e os efeitos tributários quando ocorridas referidas hipóteses.

Palavras-chave: Direito Tributário. Espécies tributárias. Contribuições. Finalidade. Destinação. Regra-Matriz da Incidência Tributária. Regra-Matriz de Destinação. Desvio de finalidade. Alteração da destinação. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The essay presents a brief historical and social context regarding the Contributions into the Brazilian legislation. It analyzes the tax nature of the Contributions and its characterization as an autonomous tax specie. Describes the differences and its implications. Defines its Purpose and Destination. Introduces concepts. It addresses the doctrinal controversy regarding the autonomy of the Tax Law in relation to Financial Law, delimiting tax-legal relationship of Contributions and the extent of its effects to the taxpayer. It covers the hypotheses of deviation of purpose and change of the destination regarding the collection of such Contributions. It analyzes the invalidity and tax effects when said hypotheses occur.

Keywords: Tax Law. Tax species. Contributions. Destination. Tax Incidency Rule Array. Tax Allocation Rule Array. Deviation of purpose. Change of destination. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

Introdução	08
1 Contribuições	11
1.1 Breve contexto histórico-social da inserção das Contribuições no ordenamento jurídico pátrio	11
1.2. Tributo, espécies tributárias e autonomia das Contribuições	13
2 Finalidade constitucionalmente estabelecida e Destinação vinculada do produto das Contribuições	20
2.1 Finalidade e Destinação	20
2.2 Amplitude da relação jurídico-tributária decorrente das Contribuições	24
3 Hipóteses de desvio de Finalidade e de alteração de Destinação do produto das contribuições e respectivos efeitos tributários	30
Conclusão	36
Referências bibliográficas	41
Referências bibliográficas complementares	43
Referências jurisprudenciais complementares	45
Referências normativas	46
Referências complementares normativas	47

INTRODUÇÃO

A evolução do papel do Estado ao longo dos anos e as formas previstas para o custeio das demandas sociais ampliou não só as discussões sobre a regularidade da atuação estatal, mas também a pertinência da cobrança de determinados tributos, especialmente tendo em vista a diminuição de identificação pelos contribuintes entre a carga tributária e a obtenção de resultados almejados pela sociedade:

Com o agigantamento do Estado e sua intervenção em quase todas as atividades humanas, cresce de importância o estudo das necessidades públicas.

(...)

Amplamente, pois, pode-se falar que tudo aquilo que incumbe ao Estado prestar, em decorrência de uma decisão política, inserida em norma jurídica, é necessidade pública.

(...)

Para o desempenho de toda a atividade mencionada exemplificativamente, o Estado tem necessidade, de seu turno, de dispor de meios materiais para o atingimento de suas finalidades.

(...)

Diferentemente do particular, que utiliza como quiser seu patrimônio e dinheiro, o Estado deve desenvolver atividade financeira para atendimento das necessidades que assume. A atividade financeira significa a obtenção de meios para o atendimento das finalidades encampadas pelo Estado.¹

As diversas notícias de rombo nos cofres públicos, quebra da Previdência Social e falta de dinheiro para investimento em áreas essenciais, como saúde, somados a maior transparência em razão da obrigatoriedade por lei da divulgação de gastos do Governo, têm levado contribuintes a questionarem não só a arrecadação, mas também a destinação do seu produto:

É este também, de forma geral, o pano de fundo do presente trabalho, em que se pretende analisar os efeitos tributários do desvio da finalidade constitucionalmente estabelecida e da alteração da destinação das receitas provenientes de contribuições.

Situações de desvio de finalidade ou de destinação não são incomuns. É notório, por exemplo, que o Estado se serve dos recursos da Seguridade Social “para garantir superávit primário destinado ao pagamento da dívida pública que a carga tributária crescente nunca chega para custear”².

¹ HORVATH, Estevão. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de Direito Financeiro**. 6.^a ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, passim, p. 20-23.

² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 108, p. 123-144, ano 2004.

Também é de conhecimento que a contribuição instituída pela Lei Complementar n.º 110/01 – com a finalidade específica de recompor as contas vinculadas de FGTS atingidas pelos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor, como determinado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 226.855/RS – já exauriu a sua finalidade e, desde 2012, os recursos arrecadados vêm sendo aplicados pelo Estado em programas sociais como o “Minha Casa, Minha Vida”, como confessado pela então Exma. Presidente Dilma Roussef no veto ao Projeto de Lei Complementar que pretendia extinguir a referida contribuição:

A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente aquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS.³

Outro caso de repercussão nacional é o da contribuição ao Fundo para a Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust. “De acordo com dados fornecidos pela Anatel e pelo Tesouro Nacional, até meados de 2006 não havia sido aplicado nenhum centavo da arrecadação do Fust, custeado pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei n.º 9.998, de 17.8.2000”⁴.

Em verdade, são inúmeros os casos, sem contar as criações de contribuições com intuito meramente arrecadatório, sem qualquer atendimento às finalidades constitucionalmente previstas no artigo 149:

(...) cada uma das contribuições genericamente arroladas no art. 149, caput, da Constituição, atua como instrumento de viabilização prática da relação meio-fim, isto é, as contribuições sociais constituem meios a serem aplicados no financiamento da Ordem Social como um todo, as profissionais, meios a serem aplicados no interesse das categorias, e as interventivas, meios a serem aplicados para intervir na ordem econômica.⁵

³ Veto n.º 27, de 2013, aposto no Projeto de Lei do Senado n.º 198, de 2007 – Complementar (n.º 200/2012) –na Câmara dos Deputados.

⁴ CARDOSO, Daniel Gatschnigg. MOYSÉS, Eliana Alonso. Contribuição de intervenção no domínio econômico – FUST – um caso de desvio de finalidade. In: LARA, Daniela Silveira. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo (Coordenadores). **Tributação nas Telecomunicações**. Cidade: MP Editora, ano 2007, p.86

⁵ CHARNESKI, Heron. Desvio Orçamentário de Finalidade das Contribuições à Luz do Federalismo Fiscal Brasileiro: o caso Cide-combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 128, p. 15-16, 2006.

Para a análise dos efeitos tributários sobre tais irregularidades, será necessário entender o momento político-social em que as contribuições ingressaram no ordenamento jurídico pátrio e de que forma as normas preexistentes se adequaram a esta previsão.

Também será importante estabelecer premissas quanto ao conceito de tributo, o enquadramento das contribuições nessa categoria, sua capacidade de figurar como espécie autônoma de tributo, seus elementos diferenciais e respectivas implicações.

Há muito a doutrina não chega num consenso a respeito das espécies tributárias e esta classificação tem impacto direto sobre o tema. Entender as contribuições como espécie autônoma ou dependente de tributo altera completamente o cenário do desvio de finalidade e da alteração da destinação arrecadação.

Nesse ponto, será primordial esclarecer os conceitos e as diferenças entre finalidade e destinação, já que por vezes são confundidos e tratados como uma mesma coisa.

No atual regime jurídico próprio das contribuições, o ponto de ‘relevância’ desta distinção que se pretende dar em face do regime dos impostos em geral é que a Constituição criou uma verdadeira receita condicionada à consecução de fins específicos.

A Constituição – como hoje é reconhecido pela grande maioria da doutrina – libertou-se da vetusta linha de entendimento acerca da ‘irrelevância jurídica’ da ‘destinação da receita’ como fator determinante do regime jurídico do tributo.⁶

Além disso, a delimitação da abrangência da relação jurídico tributária será estudada sob a perspectiva da autonomia ou não do Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro – trata-se de controvérsia que também impacta diretamente as conclusões deste trabalho.

Por fim e como objetivo deste trabalho, serão elencadas as hipóteses em que identificados desvios de finalidade e alteração da destinação e analisados os efeitos tributários considerando a validade das contribuições sob a ótica material e formal, na esfera do contribuinte.

Pretende-se, portanto, com o presente trabalho, a partir de uma visão constitucional e sistêmica das espécies tributárias, enfrentar a problemática do desvio de finalidade e da alteração da destinação dos produtos das contribuições e identificar os efeitos tributários na esfera do contribuinte.

⁶ ALMEIDA JR., Fernando Osório de. Desvio de Finalidade da Receita das Contribuições e Suposto Direito do Contribuinte à Restituição: Novos Aspectos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 76, p. 213.

1 CONTRIBUIÇÕES

1.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO-SOCIAL DA INSERÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Desde quando a sociedade optou por organizar-se em torno de um Estado, o ato de recolher tributos ganhou diversas feições, variáveis conforme a expectativa do contribuinte em relação à atuação estatal.

Assim, à medida que a atuação do Estado evoluiu, o tributo também transmutou, figurando originalmente como medida de cidadania (quando cobrado apenas dos escravos, estrangeiros, imigrantes e forasteiros, no século XIII a.C.), passando por medida de proteção (quando voluntariamente pago pelos servos aos senhorios na Idade Média), garantia de intervenção do Estado (Estado Policial) ou de um Estado mínimo (liberalismo) e principal fonte de recursos para a promoção da liberdade coletiva (Estado Social), até os dias de hoje, cuja relação do aumento da carga tributária com a atuação estatal passa a ser questionada (Estado Social e Democrático de Direito), na medida em que o Estado mostra-se inábil para suprir as demandas sociais e os resultados, pífios⁷.

Nesse contexto, vale mencionar que, foi durante o desenvolvimento do Estado Social, quando o tributo figurou como o recurso necessário à realização da liberdade coletiva, que surgiram as arrecadações vinculadas a finalidades específicas no nosso ordenamento jurídico – como os empréstimos compulsórios e as contribuições:

A liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro do seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade.

É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão ‘preço da liberdade’, agora, surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. No Brasil, esse fenômeno se faz presente com o agigantamento das contribuições, que, na dicção do artigo 149 da Constituição Federal, servem de instrumento para a atuação positiva da União em áreas de interesse constitucional.⁸

⁷ Conforme: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, passim, p. 25-39.

⁸ Ibidem, p. 35.

Juridicamente, foi somente com a Constituição Federal de 1967 – CF/67, após a Emenda Constitucional 1/1969, que surgiu no ordenamento jurídico pátrio a competência para a União instituir contribuições.

A Constituição anterior de 1946, Constituição dos Estados Unidos do Brasil – CEUB/46, previa apenas a competência para a instituição de impostos, contribuições de melhoria, taxas e outras rendas que decorressem do exercício de atribuição dos entes federativos e utilização dos seus bens e serviços⁹:

Foi com a CF/1967, após a Emenda Constitucional 1/69, que surgiu a competência, somente para a União, para instituição de (iv) contribuições (iv.i) tendo em vista intervenção no domínio econômico, (iv.ii) tendo em vista o interesse de categorias profissionais e (iv.iii) para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social, e de (v) empréstimos compulsórios, nos casos especiais, definidos em lei complementar.

(...)

Portanto, foi com a CF/1967, em época na qual já existia o CTN, que pudemos observar, pela primeira vez, a presença de contribuições em três espécies: (i) de intervenção no domínio econômico. (ii) corporativas; e (iii) previdenciárias. Seu regime jurídico, no entanto, não estava expressamente previsto, como hoje temos no art. 149 da CF/1988.¹⁰

A Constituição Federal de 1988 – CF/88, por seu turno, trouxe não só a competência para a União instituir contribuições, como estabeleceu as finalidades a serem atingidas com seu produto e fixou regime jurídico próprio, conforme se depreende do disposto no artigo 149¹¹:

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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

⁹ Conforme: CANADO, Vanessa Rahal. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (Coordenador). **Direito Tributário: política Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, passim, p. 321-342.

¹⁰ *Ibidem*, p. 328-329.

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05/10/1988. Ano CXXVI, n.º 191-A, Seção I, p. 1-32.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

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

Em que pese a previsão expressa das contribuições na CF/88, como explica Schoueri, “não há uniformidade quanto ao número de espécies e seus critérios”¹². É dizer, não se tem hoje um consenso doutrinário a respeito das espécies tributárias, especialmente acerca da autonomia das contribuições em relação aos impostos e as taxas. Senão, vejamos.

1.2 TRIBUTO, ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E AUTONOMIA DAS CONTRIBUIÇÕES

No curso da atuação estatal, como visto, seja ela em menor ou maior proporção, conforme o momento histórico, econômico e social, o Estado necessita de receitas públicas para fazer frente às suas despesas.

¹² SCHOUERI, op. cit., p. 171.

Considera-se receita pública qualquer ingresso de recursos nos cofres públicos com caráter definitivo¹³. De acordo com a procedência de tal ingresso, a receita pública pode ser classificada como originária ou derivada, como ensina Schoueri:

A receita pública, por sua vez, pode decorrer de alguma riqueza produzida pelo próprio Estado (preços públicos) ou será uma remuneração pelo emprego de patrimônio público (juros sobre empréstimos públicos, royalties pelo uso de bens públicos etc.). Em qualquer dos casos, vê-se que o Estado, agente econômico que atua no mercado, está gerando riquezas, i.e., os valores assim recebidos pelo Estado constituem um acréscimo de riqueza para o País. Diz-se, assim que se está diante de receitas originárias do Estado. Opõem-se a estas as receitas derivadas, que, como será visto adiante, implicam transferência ao Estado de riqueza gerada pelo particular.

(...)

Opõe-se à originária a receita derivada, enquanto um meio de financiamento do Estado que já não representa riqueza nova, mas mera transferência de riqueza gerada por terceiros. Ou seja: na receita derivada, se o Estado recebe recursos é porque alguém a auferiu, originariamente, e, num segundo momento, a transferiu ao Estado.¹⁴

Nesse sentido, tem-se que os tributos podem ser conceituados, no âmbito do Direito Financeiro, como receita pública derivada, i.e., o ingresso de valor nos cofres públicos decorrente do esforço do particular-contribuinte para o custeio coletivo de despesas públicas.

À luz do Direito Tributário, tem-se a definição expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN¹⁵:

Art. 3º Tributo é 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.

“Saber se determinada exação tem natureza tributária ou não é uma questão que produz consequências práticas imediatas, já que, em caso afirmativo, então a cobrança do valor deverá dar-se segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico”¹⁶.

A esse respeito, vale mencionar que, no passado, já houve discussão acerca da natureza tributária das contribuições. “No regime constitucional anterior, tais contribuições, originariamente tributárias, chegaram a ser deslocadas daquela categoria, por força da Emenda

¹³ Conforme: HORVATH, OLIVEIRA, op. cit., p. 38.

¹⁴ SCHOUERI, op. cit., p. 133 e 148.

¹⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966. Diário Oficial da União, DOFC, Poder Legislativo, 27/10/1966, p. 12452.

¹⁶ SCHOUERI, op. cit., p. 149.

Constitucional n.º 8, a qual distinguia os tributos e as contribuições sociais, como categorias diversas tratadas pelo Congresso Nacional”¹⁷.

A despeito disso, parece que hoje está pacificado, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que as contribuições são inegavelmente tributos, como comemora Horvath:

Mas o que se sabe, acho que claramente – e felizmente, pelo menos – é que contribuição é tributo. Então, já é um grande passo que se deu quando, majoritariamente, se passou a compreender, a aceitar, que a contribuições é tributo, com todas as repercussões que isso pode acarretar.¹⁸

O mesmo não se pode dizer em relação à caracterização das contribuições como espécie autônoma de tributo.

A respeito da classificação dos tributos, Geraldo Ataliba propôs dividi-los em tributos vinculados e não vinculados, enquadrando-se como tributos vinculados aqueles cujas materialidades expressas constitucionalmente estão relacionadas a uma atividade direta do Estado, e como não vinculados aqueles cujas materialidades independem de qualquer atividade do Estado.

Sob esta ótica, criou-se a classificação dicotômica, à qual se filiaram Alfredo Augusto Becker e Pontes de Miranda, para os quais há apenas duas espécies tributárias autônomas, quais sejam, os impostos (tributos não vinculados) e as taxas (tributos vinculados).

Com o desenvolvimentos dos estudos a respeito das hipóteses de incidência tributária, surgiu uma nova classificação, denominada tricotômica. À luz dessa classificação, juristas como Paulo de Barros Carvalho defendem que as espécies tributárias variam conforme a hipótese de incidência e, nesse sentido, seriam três os tipos autônomos de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria¹⁹. É essa, inclusive, a classificação apresentada pelo CTN – o qual, relembra-se, foi publicado em 1966.

Tal classificação, contudo, passou a ser questionada com o advento da CF/88:

Analisando a atual lista de tributos elencados na Constituição Federal de 1988, verifica-se que a classificação proposta de maneira brilhante por Geraldo Ataliba em tributos vinculados ou não-vinculados não mais traduz de forma plena as necessidades dos operadores do direito.

¹⁷ Ibidem, p. 225.

¹⁸ HORVATH, Estevão. Contribuições e sua Repercussão no Direito Financeiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 121, p. 76, 2013.

¹⁹ Conforme: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 20ª ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

Com efeito, a partir do momento em que restou consolidado o entendimento quanto à matriz tributária das diversas espécies de contribuições, ponto este que foi exaustivamente abordado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 01, constatou-se que somente tal critério de classificação não poderia ser aplicado às contribuições, visto que as mesmas não se caracterizam em função de certas materialidades expressas no texto constitucional, mas sim em função de certas finalidades que o legislador constitucional entendeu, por sua relevância, receberem uma fonte de custeio própria.²⁰

De forma mais ampla que o exposto no CTN, a CF/88 previu não só a competência para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas também de empréstimo compulsório e contribuições.

Ocorre que, tanto o empréstimo compulsório quanto as contribuições não são definidos na CF/88 a partir de uma materialidade – em verdade, para a maioria deles, nem há materialidade específica prevista –, mas sim a partir da finalidade constitucionalmente estabelecida.

Nesse momento é que a classificação de tributos pela vinculação a uma atividade estatal ou à materialidade constitucional (hipótese de incidência) não se apresentam suficientes a abarcar toda a gama de tributos previstos na CF/88. “Assim é que surgem diversificadas classificações dos tributos, inspiradas em critérios outros que apenas o da hipótese de incidência, como a finalidade constitucional e o destino da arrecadação”²¹.

A despeito da expressa previsão na CF/88, fato é que diversos juristas de renome refutam a classificação proposta nestes termos, que considera a finalidade do tributo e a destinação do seu produto para classificar as espécies tributárias autônomas em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório²².

No entendimento de parte da doutrina contrária a essa classificação, as contribuições, por possuírem as mesmas materialidades de impostos e taxas, deveriam se enquadrar como subespécie destes, sem autonomia.

Nessa esteira, a finalidade constitucionalmente estabelecida e a destinação do produto da arrecadação das contribuições não teriam qualquer relevância, nem poderiam ser consideradas, a teor do disposto no artigo 4º, inciso II do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

²⁰ STUCKY, Thales Michel. Análise dos efeitos do desvio das finalidades das contribuições via Lei Orçamentária. **Revista de Estudos Tributários**, Cidade, v. 48, p. 151, 2006.

²¹ CHARNESKI, op. cit., p. 14.

²² Conforme: *ibidem*, passim, p. 13-25.

(...)

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.²³

Como se vê, nos termos do referido artigo, “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualifica-las a destinação legal do produto da sua arrecadação”²⁴.

Para Geraldo Ataliba, “é absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o Estado dá aos dinheiros arrecadados, para disso pretender extrair qualquer consequência válida em termo de determinação da natureza específica dos tributos”²⁵.

Em que pese o brilhantismos inegável dos juristas que propagam essa tese, ousamos discordar e filiamo-nos ao posicionamento de Celso Bastos, José Eduardo Soares de Melo, Schoueri, Luciano Amaro e Werther Botelho Spagnol, para os quais “embora possam conter materialidades próprias dos impostos e das taxas, as contribuições apresentam característica especial inerente à sua afetação normativa a uma específica destinação”²⁶.

Também nesse sentido, destacamos o pensamento de Heron Charneski, com o qual concordamos: “defender, por exemplo, que as contribuições são impostos afetados a finalidades específicas é o mesmo que dizer que não são impostos, pois estes têm sua afetação proibida pelo art. 167, inciso IV, da Constituição”²⁷.

Ademais, defende Schoueri que o artigo 4º, inciso II deve ser analisado no contexto de sua edição, que ocorreu quando havia no ordenamento jurídico apenas a previsão de impostos, taxas e contribuições de melhoria, como visto, em 1966:

Se o inciso I não merece reparos, o inciso II do mesmo artigo 4º deve ser entendido dentro do seu contexto. O referido dispositivo apenas faz sentido quando se tem em conta o artigo 5º do mesmo Código Tributário Nacional:

Art; 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Fossem apenas essas as espécies tributárias, realmente não se precisaria de mais outro critério para distinguir as espécies. Coerentemente, como se verá abaixo, os artigos 16, 77 e 81 do Código Tributário Nacional, quando definem as três espécies acima, limitam-se a descrever a hipótese prevista em lei para

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966. Diário Oficial da União, DOFC, Poder Legislativo, 27/10/1966, p. 12452.

²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6ª ed. rev., atual. ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 37.

²⁵ Ibidem, p. 34.

²⁶ Ibidem, p. 39.

²⁷ CHARNESKI, op. cit., p. 15.

sua exigência ('fato gerador'), na crença de que este elemento seria suficiente para a delimitação da espécie de que se trata.

Do ponto de vista doutrinário, explica-se esta posição do Código. Vivia-se, no período de seu surgimento, época em que a doutrina fincava no chamado 'fato gerador da obrigação tributária' o centro de todos os estudos da área. Afirmou-se, mesmo, que o 'fato gerador' seria 'centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do Direito Tributário material.²⁸

Vanessa Canado e Eurico Diniz concordam que "é irrelevante que o CTN, em seu art. 4º, proíba a consideração da destinação do produto da arrecadação como critério para identificação das espécies tributárias, já que este diploma normativo é anterior às Constituições Federais que trouxeram a possibilidade de instituição das contribuições"²⁹.

Horvath, por seu turno, propõe uma interpretação do referido dispositivo do CTN conforme a Constituição:

E digo, a fundamentar na legislação: o CTN, art. 4º, quando diz que são irrelevantes para dizer da natureza jurídica de um tributo o nome que se lhe dê e a destinação legal do produto da arrecadação, isso tem razões históricas de existir, de estar constando no Código Tributário, mas dá para entender, eu não vou entrar nesses detalhes.

Eu diria: ah, isso foi revogado com a Constituição de 1988, diante do que acabei de dizer até agora? Parece-me que não, ou, pelo menos, procurando fazer uma interpretação conforme a Constituição, continua sendo absolutamente irrelevante para dizer que aquela coisa é tributo a destinação da arrecadação. Mas é absolutamente relevante, hoje, para se dizer diante de que espécie tributária nós estamos. Contribuições e empréstimos compulsórios têm destinação específica. E é isso que, entre outras coisas, os diferencia.³⁰

Nota-se que a análise pura e estrita da letra do artigo 4º do CTN não parece mais atender ao ordenamento jurídico que se apresenta. Em verdade, desde que surgiu na Constituição (seja em 1967, seja em 1988) um tributo com finalidade específica e destinação vinculada, as classificações clássicas de Direito Tributário passaram a ser questionáveis:

(...) quando a finalidade constitucional e o destino da arrecadação passam a integrar o regime jurídico de um tributo, as classificações dicotômicas e tricotômicas cedem espaço a outras, e o art. 4º, inciso II, do CTN, ao afirmar que 'a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las a destinação legal do produto da sua arrecadação', esmorece.

²⁸ SCHOUERI, op. cit., p. 176.

²⁹ CANADO, SANTI, op. cit., p. 330.

³⁰ HORVATH, op. cit., p. 79.

(...)

Na verdade, as construções jurídicas não devem ser abandonadas, mas compreendidas no universo em que se inserem, para que não sirvam de armadilha a justificações que por si mesmas não se justificam.

(...)

Assim, sem abandonar a noção de que o regime jurídico do tributo se exterioriza na sua hipótese de incidência, é de ver também que as contribuições representam uma categoria autônoma de tributos precisamente por seu traço finalístico próprio (...).³¹

Nesse contexto, seguimos a parte da doutrina que defende que as contribuições figuram como espécie autônoma de tributo e se diferenciam em razão da finalidade constitucionalmente estabelecida e da destinação vinculada do produto da sua arrecadação.

Tal assertiva, vale dizer, é mais do que mera concepção teórica ou corte para fim didático. Em verdade, a concepção das espécies tributária tem uma importância real no estudo dos tributos, como explica Schoueri³²:

(...) deve-se ter em mente a seguinte indagação: por que classificar? Mais claramente: por que identificar espécies tributárias distintas? Do ponto de vista jurídico, a única resposta adequada é a de que se classificam os tributos em espécies porque elas recebem um tratamento jurídico diferenciado.

Ou seja: há tributos que se submetem a algumas regras que não valem para os demais. Ao classificar, buscam-se traços comuns a certos grupos, permitindo ao jurista a compreensão do todo harmônico do ordenamento.

Assim, reconhecer às contribuições a qualidade de espécie tributária autônoma significa reconhecer que tal tributo possui tratamento jurídico diferenciado das demais espécies. Especificamente no caso das contribuições, essa diferença se dá em decorrência de dois elementos diferenciais – finalidade constitucionalmente estabelecida e a adequada destinação do seu produto –, os quais passam, portanto, a integrar o regime jurídico-tributário das contribuições. É essa a premissa que norteia este trabalho.

³¹ CHARNESKI, op. cit., p. 14-15

³² SCHOUERI, op. cit., p. 171.

2 FINALIDADE CONSTITUCIONALMENTE ESTABELECIDADA E DESTINAÇÃO VINCULADA DO PRODUTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Como visto acima, as contribuições são espécie autônoma tributária, sujeita a regime jurídico especial em função da finalidade constitucionalmente estabelecida e da destinação vinculada do produto da sua arrecadação. A partir dessas premissas, é possível identificar as hipóteses em que determinada contribuição será considerada inconstitucional, ainda que em decorrência de fator superveniente à sua criação. Trata-se do controle de validade das contribuições.

Nesse sentido, Vanessa Canado e Eurico Diniz lecionam:

As contribuições (...) têm um diferencial com relação às espécies tributárias previstas na CEUB/1946 (impostos, taxas e contribuições de melhoria): elas exigem, para a caracterização de sua espécie, a destinação específica do produto de sua arrecadação.

(...)

Enquanto a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. A inexistência de possibilidade de controle da destinação específica, 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. Em suma, tal competência só se justifica perante o controle de sua realização. Se não é possível controlar essa validade formal do exercício da competência administrativa na realização da regra da destinação, não há sentido jurídico em obriga-la.³³

Antes, contudo, de discutirmos o controle de validade das contribuições à luz desses elementos, faz-se necessário entender do que exatamente se tratam as famigeradas finalidade e destinação.

2.1 FINALIDADE E DESTINAÇÃO

Os conceitos de finalidade e destinação das contribuições, por vezes, se confundem na doutrina, o que dificulta sobremaneira o posterior controle de validade das contribuições, sobre o qual trataremos mais adiante.

³³ CANADO, SANTI, op. cit., p. 335.

Em nosso entendimento, finalidade pode ser definida como a prescrição constitucional que valida/justifica a instituição da própria contribuição. É o elemento que faz surgir a competência da União para a criação deste novo tributo.

Tais finalidades foram inseridas na Constituição como um reflexo da expectativa da sociedade de ver atendidas determinadas demandas que foram tidas pelo constituinte originário como primordiais.

Nas palavras de Almeida Jr., “as contribuições, principalmente aquelas da ‘ordem social’, refletem um pacto que faz a sociedade no sentido de se elegerem as prioridades fundamentais da Nação para as quais há que se destinar receita específica para exclusivo atendimento in concreto de tais desideratos”³⁴. Nesse sentido, ressalta Horvath que:

(...) quando a Constituição permitiu que se criassem as contribuições, diferentemente do que ela fez, por exemplo, ao falar dos impostos, ela disse: quando se estiver diante de determinada finalidade – as finalidades sociais, finalidade de intervenção no domínio econômico e essas outras cartoriais, que são as de interesse de categorias profissionais ou econômicas – se for necessário, e se o legislador quiser, ele pode criar uma fonte de recursos para financiar essas situações. E essa fonte de recursos é chamada contribuição.

(...)

Sabedor o constituinte de que o Estado precisaria perseguir certas finalidades, escolhidas por ele, constituinte, e já reconhecendo que as receitas ordinárias para fazer frente ao desempenho dessas finalidades não seriam suficientes, ele permitiu que fosse criadas novas receitas, às quais ele denominou contribuições.³⁵

Corroborando este entendimento, a expressa menção no artigo 149 da Constituição no sentido de que as contribuições servirão como instrumento de atuação estatal:

Cada uma das contribuições genericamente arroladas no art. 149, caput, da Constituição, atua como instrumento de viabilização prática da relação meio-fim, isto é, as contribuições sociais constituem meios a serem aplicados no financiamento da Ordem Social como um todo, as profissionais, meios a serem aplicados nos interesses das categorias, e as interventivas, meios a serem aplicados para intervir na ordem econômica.³⁶

Assim, tem-se que a finalidade nada mais é do que o elemento motivador da criação de nova fonte de custeio para atender a uma demanda constitucionalmente prevista. “Assim,

³⁴ ALMEIDA JR., op. cit., p. 214.

³⁵ HORVATH, op. cit., p. 77.

³⁶ CHARNESKI, op. cit., p. 15-16.

deve haver uma correspondência entre a finalidade indicada pela contribuição e aqueles limites estabelecidos pela Constituição e que autorizam a criação de tal tributo”³⁷.

A esse respeito, vale pontuar que, “mesmo para aqueles que não compartilham da autonomia das contribuições nas suas classificações dos tributos, o conteúdo finalístico é um dado que não pode ser sonegado”³⁸.

Em síntese, como bem pontua Marco Aurélio Greco³⁹, as contribuições existem não porque algo ocorreu, mas para que algo se obtenha. A finalidade constitucional que se pretende atingir – ou a necessidade a suprir – é, portanto, pressuposto de validade da própria contribuição.

Intimamente relacionada à finalidade constitucionalmente estabelecida das contribuições, está a destinação.

A destinação, em verdade, é elemento complementar, sem o qual a finalidade, por vezes, não pode ser atingida. Destinação é, nesse entendimento, a aplicação dos recursos arrecadados com determinada contribuição de modo a atingir a finalidade constitucionalmente prevista.

Nesse ponto, pode-se imaginar que finalidade e destinação sempre estariam vinculadas. Em que pese isso ser verdade na maioria das vezes, há casos em que a própria cobrança da contribuição completa a sua finalidade. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando da instituição de uma contribuição para intervenção no domínio econômico. A depender do efeito ou resultado que se pretende, o foco não é a arrecadação em si, mas a própria oneração de determinado ato ou conduta⁴⁰.

Nos demais casos, contudo, não se pode negar que “além de o conteúdo finalístico constituir traço jurídico definidor das contribuições, em conjunto com suas hipóteses de incidência, a vinculação da receita da arrecadação, de acordo com os fins colimados, é corolário lógico de sua existência”⁴¹:

Nas contribuições, diferentemente do que ocorre com as demais espécies tributárias, a destinação de produto de sua arrecadação a uma determinada finalidade é elemento fundamental, requisito essencial para o exercício da competência tributária.

³⁷ STUCKY, op. cit., p. 155.

³⁸ CHARNESKI, op. cit., p. 16.

³⁹ Conforme: GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetro para a sua criação. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Editora Dialética, 2001, p. 18.

⁴⁰ Conforme: CHARNESKY, op. cit., p. 18.

⁴¹ Ibidem, p. 16.

Em outro dizer, no caso das contribuições, a destinação constitui justamente o elemento essencial de definição da natureza – a chamada afetação constitucional. Isso implica a afetação do produto da arrecadação das contribuições a certas despesas ou serviços, sem o que, repita-se, não é possível o exercício da competência tributária.⁴²

Nesse cenário, as receitas decorrentes das contribuições chegam ao Estado já afetadas a uma destinação específica, a qual figura, em nosso entender, como “condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária”⁴³ e da própria configuração do montante recebido como receita pública legítima:

Diz Gilberto Ulhôa Canto: ‘A partir da Constituição de 1988 a destinação da receita das contribuições sociais à Seguridade Social passou a ser elemento essencial à sua configuração, e imprescindível da lei que a instituir; só se diferenciam (...) pela destinação específica da sua receita’ (...) (‘Lei complementar tributária’, Caderno de Pesquisas Tributárias 15/37 e 38). Hamilton Dias de Souza também aponta a destinação das contribuições como um dado relevante para dar-lhes especificidade, afirmando ser ‘da essência da contribuição a afetação das receitas a um determinado órgão para atender finalidades também determinadas’ (‘FINSOCIAL’, RDM 47/75). Misabel de Abreu Machado Derzi sustenta que ‘a destinação funda, na Constituição, a regra de competência da União, seu conteúdo e limites, submetendo as contribuições a um regime constitucional especial’ (...) (‘Contribuições para o FINSOCIAL’, RDT 55/208).⁴⁴

Pelo exposto, tem-se que a finalidade constitucionalmente prevista é elemento indissociável das contribuições, na medida em que se apresenta como pressuposto da competência tributária da União para a sua instituição. Sem finalidade, sem necessidade de atender à demanda prevista na Constituição, a União não tem competência para instituir a cobrança:

Com efeito, tais finalidades devem estar muito bem delineadas quando da publicação da lei instituindo as contribuições, a fim de que o texto constitucional seja respeitado. Ou seja, se é a intenção do legislador a criação de contribuições sociais, as finalidades às quais estas devem estar atentas devem estar em consonância com aquelas indicadas no título VIII da CF/1988 (Ordem Social), assim como as de intervenção no domínio econômico devem estar relacionadas com as finalidades indicadas no título VII (Ordem Econômica), principalmente em relação ao art. 170 da CF/1988, vistos serem estes, basicamente, os parâmetros para sua instituição. Assim, deve haver uma correspondência entre a finalidade indicada pela contribuição e aqueles limites estabelecidos pela Constituição e que autorizam a criação de tal tributo.⁴⁵

⁴² CARDOSO, MOYSÉS, op. cit., p. 87-88.

⁴³ MELO, op. cit., p. 13-45.

⁴⁴ ALMEIDA JR., op. cit., p. 208.

⁴⁵ STUCKY, op. cit., p. 155.

Nesse ponto, tratando-se da instituição da contribuição, não há quaisquer questionamentos, mesmo pela parte da doutrina que não considera as contribuições como espécie autônoma de tributo: deve atender à finalidade constitucional – se há posterior desvio, é assunto que será tratado mais adiante.

Tem-se, igualmente, que a destinação consiste no ato de aplicação dos valores arrecadados com determinada contribuição de modo a atender à finalidade constitucional. Neste ponto, contudo, há ampla divergência a respeito dos efeitos de eventual alteração da destinação, cuja controvérsia circunda a discussão sobre a autonomia existente entre Direito Tributário e Direito Financeiro, a partir da qual define-se a amplitude da relação jurídico-tributária decorrente das contribuições e, conseqüentemente, os efeitos em relação aos contribuintes. Explicamos.

2.2 AMPLITUDE DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DECORRENTE DAS CONTRIBUIÇÕES

Considerando as premissas adotadas até o momento – quais sejam, que as contribuições configuram espécie autônoma de tributo, sujeitas a regime jurídico próprio, tendo como elementos diferenciadores a finalidade constitucionalmente estabelecida (pressuposto de competência da União para instituir a cobrança) e a destinação vinculada do produto da sua arrecadação –, o que se questiona neste ponto do trabalho é se eventual alteração da referida destinação tem a capacidade de produzir efeitos em relação aos contribuintes.

Tal questionamento tem como base divergência doutrinária. De um lado, os doutrinadores entendem que a relação jurídica que interessa ao Direito Tributário tem início com a instituição do tributo e encerra-se com o seu pagamento.

Para Becker, “uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa”⁴⁶, que em nada interessa ao Direito Tributário e ao contribuinte.

Para esta parte da doutrina, os atos posteriores ao pagamento interessam apenas ao Direito Financeiro e não provocam quaisquer efeitos em relação aos contribuintes, no que tange à validade da contribuição.

⁴⁶ MELO, op. cit., p. 33.

Nesse sentido, Direito Financeiro e Direito Tributário teriam autonomia entre si, o que delimitaria o campo de atuação relativo a cada especialidade, havendo, portanto, uma barreira ou limite insuperável.

De outro lado, os doutrinadores entendem que existem duas regras-matriz para as contribuições, que devem ser controladas, de tal forma que qualquer vício identificado terá a capacidade de refletir na esfera do contribuinte: regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz de destinação – entendimento este com o qual concordamos.

As contribuições (...) têm um diferencial com relação às espécies tributárias previstas na CEUB/1946 (impostos, taxas e contribuições de melhoria): elas exigem, para a caracterização de sua espécie, a destinação específica do produto de sua arrecadação.

Não possuem materialidade pré-definida como os impostos (bases de incidência previstas para cada ente federativo), as taxas (cobradas em razão do exercício do poder de polícia e/ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis) e as contribuições de melhoria (cobradas em razão da valorização, por obra pública, de imóvel de particular), mas possuem requisito fundamental: devem ser destinadas aos fins a que se propõem, seja como forma de investimento social (contribuições sociais), como forma de intervir no domínio econômico (CIDE), para custear serviços prestados no interesse de categorias profissionais etc. Este elemento fundamental também deve ser controlado, tal qual ocorre com o controle da competência legislativa (validade material), na aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (validade formal).⁴⁷

Sob esta ótica, os valores arrecadados a título de contribuição ingressariam nos cofres públicos em caráter condicional, i.e., somente adquire a natureza de receita pública quando efetivamente aplicados na destinação determinada para atingir a finalidade constitucionalmente prevista.

Nesse diapasão, as receitas afetadas passam às mãos do Estado sob condição. Não se transformam de imediato em receita pública tão logo adentram os cofres do Tesouro, mas assim se tornam somente quando alcançam sua destinação própria, ou, em outras palavras, vêm de encontro às necessidades que deram causa à criação daquela contribuição.⁴⁸

Ademais, na linha do quanto exposto, entendem que o fato de a finalidade estar prevista na Constituição e estar intimamente relacionada à destinação é suficiente para elencar a destinação como um pressuposto de validade da própria contribuição:

⁴⁷ CANADO, SANTI, op. cit., p. 335.

⁴⁸ ALMEIDA JR., op. cit., p. 214.

É a Constituição que determina – no meu modo de ver – que os tributos que podem ser exigidos do cidadão brasileiro contribuinte são aqueles colocados na Constituição originária de 1988. E para as contribuições a Constituição exige finalidade e destinação dos recursos. Ou seja: são inválidas não só se não cumprirem a finalidade constitucional colocada, como também se o destino da arrecadação não foi, não vá ou, provisoriamente, por acaso, não vá para aquela finalidade. Não há legitimidade constitucional para cobrar ou para continuar cobrando uma contribuição se a destinação da arrecadação não for aquela que a Constituição determina.⁴⁹

A corroborar o entendimento exposto acima, Eliana Moysés e Daniel Cardoso explicam comparativamente que:

Na gestão de impostos é possível afirmar que o desvio do plano orçamentário não afeta a obrigação tributária. Pelo contrário. É vedada a vinculação do produto da arrecadação (art. 167, IV, da CF). Não existe uma finalidade determinada. A finalidade, em última análise, é difusa, o que permite maior discricionariedade na gestão dos recursos arrecadados. A repercussão do desvio fica circunscrita às esferas administrativa e penal, sem afetar a obrigação tributária.

Não é o que ocorre na gestão de recursos arrecadados por meio de contribuições. Nesse caso, há um pressuposto fático que fundamenta a validade da cobrança. Tratando-se de recursos vinculados, vinculada também é a atividade do administrador. Uma vez arrecadados os recursos devem ser aplicados na finalidade que fundamenta a cobrança da contribuição.⁵⁰

A fim de evitar esse tipo de questionamento, alguns doutrinadores chegaram a propor que a própria definição de tributo prevista no CTN fosse alterada, de modo a abarcar a destinação como atividade plenamente vinculada:

É nesse sentido que, remodelando o conceito do CTN, propomos definição de tributo que abarque tanto sua cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como a destinação do produto da arrecadação, no caso das contribuições, de acordo com a CF/1988, também mediante atividade administrativa plenamente vinculada:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, cobrada e destinada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵¹

⁴⁹ HORVATH, op. cit., p. 79.

⁵⁰ CARDOSO, MOYSÉS, op. cit, p. 88-89.

⁵¹ CANADO, SANTI, op. cit., p. 336.

Quanto ao argumento de que haveria uma separação entre Direito Financeiro e Direito Tributário, esta parte dos doutrinadores entende que tal segregação é meramente para fins didáticos, não havendo, de fato, autonomia entre os ramos.

Horvath bem lembra que o Direito Tributário tem suas origens no próprio Direito Financeiro e que o fenômeno financeiro do Estado (obter recursos – gastar recursos) é uno:

“(…) historicamente, nós não podemos perder de vista que o direito tributário surgiu do direito financeiro, que, por sua vez, surgiu do direito administrativo. Ou seja: tudo é conjunto, tem a ver com o Estado.

(…)

O fenômeno financeiro a que eu vou me referir daqui para a frente, que é composto exatamente dessa atividade financeira do Estado, ou seja, de obter recursos, de gerenciar os recursos, de gastar os recursos, é reconhecido por praticamente toda a doutrina – pelo menos, de que eu tenho conhecimento – internacional como sendo uma coisa unitária, uma coisa única. Embora possa ser examinado por diversos prismas, mediante diversos pontos de vista, o fenômeno é uma coisa só. Querendo dizer que receitas e saídas, entradas e gastos públicos são formas de manifestação do mesmo fenômeno, o fenômeno financeiro. Que é isso que importa. Quer dizer, é como o Direito disciplinou esse fenômeno financeiro.

Lembremo-nos também que, como parte do direito financeiro, consideram-se um dos objetos do direito financeiro, ou uma das partes do objeto do direito financeiro, as receitas. As receitas, as despesas, como se costuma dizer, o orçamento, a dívida pública. Mas dentro das receitas nós temos as receitas tributárias e as receitas não tributárias. Ora, se nós temos as receitas tributárias, por que, então, nós temos, à parte do direito financeiro, o direito tributário? Como a doutrina já cansou de dizer, por simples questão de didática.⁵²

E de outra forma não poderia ser, uma vez que, “salvo para fins didáticos, o direito tributário não constitui ramo autônomo, porque não possui institutos jurídicos próprio”⁵³. Nesse sentido são os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo, para quem o Direito Tributário está relacionado a diversos outros ramos do Direito e sem os quais sua existência restaria absolutamente prejudicada:

Considerando que o tributo decorre de fatos, operações, estados, situações, atividades públicas e particulares – disciplinadas pelos demais ramos do Direito – e a despeito de seu status constitucional (art. 24, I) torna-se absolutamente inviável cogitar-se de autonomia do Direito Tributário, porquanto seus preceitos mantêm permanente vinculação com os demais ramos do Direito, conforme facilmente se demonstra:

⁵² HORVATH, op. cit., p. 76.

⁵³ MELO, op. cit., p. 42.

- a) Direito Constitucional – discriminação das competências às pessoas políticas, indicação de espécies de tributos, princípios constitucionais genéricos e específicos, previsão de normas veiculadoras e disciplinadoras de matéria tributária (lei complementar, lei ordinária, resoluções, decretos);
(...)
- c) Direito Financeiro – observância de exercício financeiro como marco temporal dos impostos e orçamento específico para as contribuições sociais;⁵⁴

Como se pode depreender, sob esta ótica, o regime tributário das contribuições não se esgota com o pagamento da exação e “a questão orçamentária aparece não apenas como um necessidade jurídica, mas também como uma condicionante de sua própria validade”⁵⁵, em nada afetando se trata-se de questão de Direito Financeiro ou de Direito Tributário.

Ao final e ao cabo, como defende Horvath, trata-se do Direito Constitucional do contribuinte de ser cobrando conforme as previsões constitucionais:

Então, vejam, é uma questão de mudança de paradigma. Não é direito tributário? Sim, pode não ser direito tributário, mas é direito financeiro? Eu acho que é, mas podem dizer que não é direito financeiro. Direito constitucional, é um direito do contribuinte, enquanto cidadão, só se ver cobrando na forma da Constituição. E me parece que desviar arrecadação da contribuição não é só um problema financeiro e econômico, é um problema jurídico, que tem que ser enfrentado também.⁵⁶

Assim, superada a suposta segregação entre Direito Financeiro e Direito Tributário, e tendo como pressuposto que não só a finalidade constitucionalmente prevista, mas também a destinação do produto da arrecadação, ambas integram a relação jurídico-tributária ou as regras-matriz que dão subsistência às contribuições, entende-se que qualquer alteração nesses elementos justifica o controle de validade das contribuições e a produção de efeitos na esfera do contribuinte:

Werther Botelho (...) escritura o seguinte pensamento:

“Ao Direito Tributário interessa, quanto ao destino da arrecadação, atentar basicamente para o fato de a mesma ser oriunda de tributos fiscais ou afetados. Sendo fiscais, destinam-se ao financiamento dos gastos públicos gerais. Sendo afetados, destinam-se ao orçamento autônomo ou ao custeio de gastos públicos específicos e/ou extraordinários. Qualquer desvio dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação torna írrita, insubsistente e

⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 12.

⁵⁵ CHARNESKI, op. cit., p. 17.

⁵⁶ HORVATH, op. cit., p. 80.

inconstitucional a exação tributária, visto que a mesma colhe sua legitimidade dentro da finalidade a qualquer destino.

Havendo um desvio do produto da arrecadação para o orçamento fiscal, a norma deverá ser declarada inconstitucional, pois em realidade criou-se um imposto (e não contribuição social), imposto este somente instituível com base na competência residual e com atenção à exigência de lei complementar, à proibição da cumulatividade etc.”⁵⁷

As hipóteses de desvio de finalidade e de alteração da destinação do produto da arrecadação das contribuições podem ocorrer em diversos momentos e sob diversas formas, apresentando resultados igualmente diversos na esfera do contribuinte, como tratado a seguir.

⁵⁷ ALMEIDA JR., op. cit., p. 210.

3 HIPÓTESES DE DESVIO DE FINALIDADE E DE ALTERAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO PRODUTO DAS CONTRIBUIÇÕES E RESPECTIVOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS

Como visto, algumas premissas foram estabelecidas até agora: no nosso entendimento, as contribuições podem ser caracterizadas como espécie tributária autônoma, sujeita a regime próprio, tendo como elementos diferenciadores, que compõem a própria relação jurídico-tributária a finalidade constitucionalmente prevista (pressuposto de competência para a instituição de contribuições pela União) e a destinação do produto da sua arrecadação (regra-matriz de destinação, que deve ser cumprida pelo Estado para caracterizar o ingresso de valores como receita pública legítima).

A partir de tais premissas é fácil identificar que, quando houver algum desvio de finalidade ou alteração na destinação da arrecadação, haverá um vício na exigência tributária.

A identificação de tal vício, depende, contudo, da verificação da validade das contribuições sob dois aspectos, material e formal. Ensinam Vanessa Canado e Eurico Diniz sobre o aspecto material:

A validade material traduz-se na (i) adequação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (que imputa a hipótese normativa não vinculada à atuação estatal, consequência de pagar o tributo ao Estado) e na (ii) adequação da Regra-Matriz da Destinação (que vincula a hipótese de pagamento de Contribuição à destinação prevista). Em outras palavras, é por meio das regras de estrutura que disciplinam a instituição das contribuições que se pode aferir a validade, que chamamos material, das normas que instituem as regras-matrizes desses tributos.⁵⁸

Em outras palavras, tem-se que a validade material consiste, em um primeiro momento, na verificação da adequação da norma instituidora da obrigação de pagar a contribuição (regra-matriz de incidência tributária) à finalidade constitucionalmente estabelecida.

A esse respeito, Eliana Moysés e Daniel Cardoso concordam que:

(...) quanto às contribuições, não basta que haja a destinação meramente orçamentária dos recursos. Especialmente em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, não há como dissociar a arrecadação da destinação e aplicação dos recursos. As normas instituidoras da exação e orçamentária devem estar em sintonia e congruência com o alcance da

⁵⁸ CANADO, SANTI, op. cit., p. 337.

finalidade intervencionista constitucionalmente prevista, sob pena de perder o seu principal fundamento de validade.⁵⁹

Em um segundo momento, ainda no âmbito da validade material, deve-se verificar a adequação da norma norteadora da aplicação do produto da arrecadação de tais contribuições (regra-matriz de destinação).

Trata-se de verificação da adequação da norma geral e abstrata ao atendimento da finalidade constitucional, seja na exigência, seja na utilização do produto arrecadado.

Quanto à validade formal, socorremo-nos novamente às lições de Vanessa Canado e Eurico Diniz:

Em outro plano, a validade formal traduz-se no controle da produção das correspectivas normas individuais e concretas que aplicam essas regras-matrizes de (i) incidência e (ii) destinação, mediante subsequentes atos administrativos de realização do crédito tributário e da destinação. Em outras palavras, são as normas administrativas que permitem-nos controlar a validade, que chamamos formal, do exercício da competência do Estado-executivo, na realização das normas gerais e abstratas que regem as contribuições.⁶⁰

Como se depreende do excerto transcrito acima, a validade formal também se verifica em dois momentos. Primeiramente, deve-se apurar se a efetiva exigência da contribuição está ocorrendo nos termos previstos na Constituição – nesse caso, se a validade material tiver sido verificada quanto à regra-matriz de incidência, o contribuinte não deve encontrar vícios nessa etapa, exceto se ato infralegal divergir da previsão legal.

Na sequência, deve-se apurar se o Executivo está dando a adequada destinação aos recursos, nos termos em que previsto na legislação, em atendimento à finalidade constitucional.

É dizer, na análise da validade formal, verifica-se a correspondência entre a previsão normativa e o plano concreto, tanto na exigência quanto na destinação. Para Geraldo Ataliba, “se o legislador ordinário federal batiza de ‘contribuição’ um tributo, a finalidade em que deve ser aplicado o produto de sua arrecadação, necessariamente, será uma daquelas constitucionalmente previstas”⁶¹.

Ademais, vale mencionar que esse controle de validade formal deve perdurar durante todo o período de recolhimento da contribuição. Isso porque, a situação originária verificada quando da instituição, cobrança e aplicação dos recursos pode ser alterada ao longo do tempo,

⁵⁹ CARDOSO, MOYSÉS, *op. cit.*, p. 95.

⁶⁰ CANADO, SANTI, *op. cit.*, p. 337

⁶¹ CHARNESKI, *op. cit.*, p. 15.

seja em relação ao atendimento da finalidade – que pode se exaurir com o decurso do tempo ou a utilização de recursos suficientes (como ocorreu, por exemplo, no caso da contribuição instituída pela LC nº 110/01, mencionada anteriormente), ou, ainda, por quaisquer motivos, o próprio Estado pode vir a utiliza-la diversamente do estabelecido:

O alcance da finalidade é o motivo que enseja a instituição da contribuição. A cobrança da contribuição é o meio utilizado para a captação dos recursos necessários à realização da finalidade. Portanto, o motivo é condição para o exercício da competência. Caso contrário, a ‘sua instituição será inconstitucional, por incompatibilidade com a finalidade-motivo’.

Da mesma forma, uma vez atrelada a um motivo e constituindo um instrumento excepcional, a duração da contribuição deverá ser temporária, ou seja, deverá ser exigida somente enquanto perdurar o motivo que lhe deu causa e na medida exata da sua necessidade. Tanto assim, que a Constituição autoriza a fixação de alíquotas ad valorem, específicas e monofásicas (art. 149, inciso III, da CF).⁶²

Caso seja identificado vício em qualquer das etapas da validade material e da validade formal – e considerando que já superamos a discussão de que, no caso das contribuições, a relação jurídico-tributária não se encerra com o pagamento, mas se estende à destinação – é nosso entendimento que a contribuição perde o seu supedâneo constitucional e não pode ser imposta ao contribuinte. Nesse sentido, Horvath conclui:

Qual é a consequência disso? Se não respeita a finalidade, é inconstitucional, não tem jeito de reverter. Se desrespeitou a destinação da arrecadação, pelo menos no período em que essa destinação foi respeitada, se pagou indevidamente o tributo, tendo-se o direito de repetir o indébito.⁶³

Em que pese termos o particular entendimento de que qualquer que seja a forma em que o vício de validade se apresente a contribuição deve ser declarada inconstitucional e dar direito ao contribuinte de repetir o indébito, cumpre mencionar que essa posição não é unanimidade na doutrina.

Na tentativa de exaurir as hipóteses que resultariam em vícios dessa natureza, Paulo Ayres⁶⁴ e José Marcos Domingues de Oliveira⁶⁵ debruçaram-se sobre o tema e elencaram, basicamente, 7 hipóteses (ora compiladas livremente).

⁶² CARDOSO, MOYSÉS, op. cit., p. 93.

⁶³ HORVATH, op. cit., p. 79.

⁶⁴ Conforme: CANADO, SANTI, op. cit., p. 327-328.

⁶⁵ OLIVEIRA, op. cit., passim, p. 123-144.

A primeira hipótese refere-se à desvinculação do produto das contribuições por emenda constitucional. Nesse caso, “teríamos ofensa a direitos e garantias individuais dos contribuintes e, portanto, inconstitucionalidade desse tipo de previsão”⁶⁶ (caso da Desvinculação de Receitas da União – DRU, prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

A segunda hipótese refere-se à desvinculação no plano legal, que se desdobra em 4 situações específicas (hipóteses 2 a 5): (i) quando a lei instituidora da contribuição prevê finalidade diversa da constitucional; (ii) quando a lei orçamentária prevê destinação diversa à arrecadação; (iii) quando há alteração da destinação original, mas mantém-se a finalidade; e (iv) quando a lei é omissa quanto à finalidade⁶⁷.

Nesse caso, Paulo Ayres⁶⁸ defende que, em relação ao item “(i)” acima, a contribuição seria inconstitucional desde a sua criação. Em relação ao item “(ii)”, entende ter havido a descaracterização da contribuição, já que não atenderá à sua finalidade, reconhecendo o direito do contribuinte à repetição do indébito.

Nessa conformidade, pensamos que a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório (finalidade) e provoca o respectivo indébito tributário. A solução será a suspensão do tributo por falta de autorização para sua cobrança no exercício de que se trata, à semelhança do que ocorreria por violação do princípio clássico da anualidade tributária, pois inexistiria comando orçamentário válido para legitimar a arrecadação; alternativamente, ensejar-se-á a declaração de inconstitucionalidade da norma orçamentária tredestinadora, que levará à consequência de não se reconhecer à Administração a autorização para o gasto (como é o gasto – finalidade – que legitima as contribuições, se a despesa preconizada é inconstitucional, a arrecadação da receita vinculada respectiva também o será, na perspectiva já definida pelo STF no caso do ICMS afetado), e não haverá também aqui de se placitar a arrecadação, como na hipótese anterior; e dependendo de como se apresentar o dispositivo da lei orçamentária, caberá ainda a interpretação conforme a Constituição, salvando-se a norma orçamentária e o tributo em si por essa via.⁶⁹

Em relação ao item “(iii)”, Paulo Ayres⁷⁰ defende que estaríamos diante de espécie tributária diversa, sujeita à anterioridade. Em relação aos itens mencionados, concordamos com o autor.

⁶⁶ CANADO, SANTI, op. cit., p. 327-328

⁶⁷ Conforme: Ibidem, p. 327-328.

⁶⁸ Conforme: Ibidem, p. 327-328.

⁶⁹ OLIVEIRA, op. cit., p. 131.

⁷⁰ Conforme: CANADO, SANTI, op. cit., p. 327-328.

Quanto ao item “(iv)”, ousamos discordar. Paulo Ayres⁷¹ defende que quando a lei é omissa quanto à finalidade, estaríamos diante de espécie tributária diversa, cuja constitucionalidade deveria ser submetida a análise. Com a devida vênua, entendemos que não há como convalidar o vício identificado.

Isso porque, pela própria sistemática das contribuições, que estão vinculadas a uma necessidade do Estado, cuja Constituição já previu a possibilidade de instituir fonte de custeio específica para finalidades delimitadas, entendemos que a norma (ainda que sem previsão da finalidade) foi produzida e aprovada em razão de um contexto específico. Aceitar que tal norma seria válida para outro contexto, transmutando apenas a espécie tributária, parece-nos inapropriado. Assim, também neste caso entendemos haver inconstitucionalidade, apta a conduzir o contribuinte à repetição do indébito.

A terceira hipótese (hipótese 6) refere-se a um não atendimento à finalidade ou à destinação mediante ato infralegal. Nesse ponto, defende o autor⁷² que o referido ato deve ser revogado com efeitos retroativos e, se houver produzido efeitos, gerará direito de repetição de indébito ao contribuinte.

A quarta hipótese (hipótese 7) opera no plano fático; é quando a despeito do atendimento de todas as normas à previsão constitucional, os valores arrecadados são utilizados em destinação diversa. Também neste caso haveria o direito a repetição de indébito.

Há ainda uma alternativa a ser mencionada, mas que não nos parece efetiva do ponto de vista do contribuinte – embora do ponto de vista do cidadão pareça correta –, que é a propositura de ação popular para forçar o Estado a agir em conformidade com a finalidade e a destinação:

A CF, art. 5º, LXXIII, autoriza ‘qualquer cidadão’ a propô-la quando ‘vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural (...)’

O ato que desviou a receita, todavia, somente poderá caracterizar lesão ao patrimônio público, entendemos, se aquela receita saiu do patrimônio público ilícitamente para a posse mansa e pacífica do administrador ou de terceiro, posto que lesão patrimonial pressupõe desfalque, dilapidação, ou seja, redução ilegal ou ilegítima de numerário constante das contas públicas.

Diferentemente ocorre se o desvio de finalidade se mantém na esfera do orçamento público, inobstante passando a ter fim diverso daquele definido na Constituição.

A ação popular irá, enfim, adequa-se a esta última hipótese em relação à previsão da sua utilização nos casos de ato atentatório à moralidade

⁷¹ Conforme: CANADO, SANTI, op. cit., p. 327-328.

⁷² Conforme: Ibidem, p. 327-328.

administrativa, pelo qual se configura o desvio praticado pelo administrador que frustra as expectativas da comunidade.”⁷³

Por fim, acrescentamos uma última hipótese, não tratada pelos referidos autores: quando o produto da arrecadação não é utilizado e fica parado em determinado fundo. Destaca-se nesse ponto que, embora as normas e a destinação pareçam estar conforme a Constituição, também há vício nessa hipótese.

Ora, a instituição de uma contribuição pressupõe a necessidade de custeio extra para determinada finalidade constitucionalmente prevista. O fato de uma contribuição ter sido instituída, cobrada e os seus recursos não terem sido utilizados só denota que não havia necessidade de sua instituição e, portanto, o Estado indevidamente retirou do particular parte de seu patrimônio sob suposto pretexto de custeio coletivo, quando, em verdade, este não se concretizou. Também nesse caso entendemos pelo direito à repetição do indébito.

Como se vê, qualquer que seja a forma pela qual o vício de validade se projeta, seja ele em relação à finalidade constitucionalmente estabelecida, seja em relação à destinação do produto, não há como prevalecer a exigência da contribuição. O efeito tributário deve ser, portanto, imediato e retroativo à ocorrência do vício: deve ser reconhecida a absoluta ausência de supedâneo constitucional da referida contribuição, inclusive, com direito à repetição de indébito pelos contribuintes.

⁷³ ALMEIDA JR., op. cit., p. 212.

CONCLUSÃO

Como visto, de início, analisamos o contexto político-social de inserção das contribuições no ordenamento jurídico pátrio e estabelecemos premissas que norteiam as conclusões obtidas.

Vimos que, foi o Estado Social que instigou a criação de contribuições. Com o aumento da atuação estatal na promoção do bem-estar social, também foi necessário buscar novas fontes de custeio para determinadas finalidades que se reputou essenciais.

Já em 1967, a Constituição apresentava a possibilidade de a União instituir as contribuições. O regime jurídico especial, tal como conhecemos hoje, todavia, surgiu em 1988 e tem seu fundamento no artigo 149 da Constituição:

A Constituição Brasileira de 1988 distanciou-se da neutralidade do liberalismo cedendo espaço aos ideais de solidariedade do Estado-Providência. A proliferação de direitos sociais inverte a função do Estado de mero garantidor para verdadeiro promotor do desenvolvimento e, nos países menos desenvolvidos, onde a demanda pela justiça social é ainda maior, aumenta a cobrança de efetivação de políticas públicas pelo Estado.

Pressionado, o Estado passa a aumentar suas fontes de custeio, mas revela-se um administrador incapaz de aplicar adequadamente os recursos arrecadados. O descompasso entre as expectativas sociais e a altíssima carga tributária gera, atualmente, uma crise do Estado, que gasta mal os recursos públicos, demonstrando ineficiência na sua administração.⁷⁴

A despeito de estarem expressamente previstas na Constituição, a natureza tributária das contribuições foi inicialmente questionada – o que já foi solucionado e aceito pela doutrina. Em verdade, remanesce apenas discussão acerca da aptidão das contribuições de figurarem como espécie tributária autônoma:

Essa definição mostra-se importante pois dizer que algo tem autonomia como espécie significa reconhecer-lhe regime jurídico próprio e particularidades distintivas dos demais tributos.

No caso das contribuições, como vimos, filiamo-nos à parte da doutrina que reconhece nas contribuições essa autonomia, vez que vislumbram em seus pressupostos de validade dois elementos diferenciadores: a necessidade de atendimento da finalidade constitucionalmente estabelecida e, conseqüentemente, a destinação do produto da sua arrecadação a esta finalidade:

⁷⁴ CARDOSO, MOYSÉS, op. cit., p. 85.

A consequência inarredável da inserção da finalidade na gênese do fato gerador das contribuições parafiscais é a vedação à tredestinação, a proibição do desvio de finalidade.

Se a Constituição positivou a vinculação da justificativa da instituição de contribuições (arts. 149 e 195), se ‘os ingressos são a medida dos gastos’, e se a arrecadação das contribuições ‘não integra livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculado a orçamento autônomo ou ainda a fundos ou despesas específicas’, como é o caso do orçamento da seguridade social (art. 165, § 5º, III), então o desvio de recursos para outra finalidade que não a assinalada (afetação das contribuições à seguridade social para o respectivo financiamento) constitui fraude aos sistemas tributário e previdenciário nacionais e a todos os seus princípios fundantes, atraindo a condenação fundada na unânime doutrina do Direito Financeiro que prega a conexão ‘organicamente indivisível’ entre a receita e a despesa, máxime quando vinculada esta ao fato gerador das obrigações.⁷⁵

A Finalidade é, mais do que expressão do pacto social, pressuposto da própria competência para a União instituir contribuições. De fato, a União somente está autorizada ao exercício de sua competência se verificada a necessidade de custeio extra para o atendimento da finalidade pretendida e desde que tal finalidade esteja entre aquelas especificadas no texto constitucional, a saber: seguridade social, intervenção no domínio econômico e promoção de interesses de categorias econômicas e profissionais.

A Destinação, por sua vez, é a aplicação dos recursos arrecadados a este título. Note-se, neste ponto, que há grande controvérsia a respeito da amplitude da relação jurídico-tributária. Para parte da doutrina, a relação jurídica que interessa ao Direito Tributário encerra-se com o pagamento do tributo. Qualquer evento posterior, portanto, ainda que irregular, não é afeito a repercutir na esfera do contribuinte.

Para a outra parte da doutrina, o fenômeno financeiro, assim entendido como o ato de arrecadar e gastar recursos, é uno e não pode ser segregado. Nesse ponto, entendem que o Direito Tributário detém autonomia apenas para fins didáticos, não sendo possível sua segregação dos outros ramos, como o Direito Financeiro, com o que concordamos:

7.5.1. Existe autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro?

Não. A chamada ‘autonomia didática’ é auto-limitação que não encontra justificativa no nível do objeto (direito positivo). O direito é uno e contínuo no processo de causalidade jurídica. Cindi-lo implica mutilar sua inerente complexidade, causando prejuízo na análise de novos fenômenos e novas perspectivas do direito tributário.

7.5.2. A destinação é relevante na classificação das espécies tributárias?

⁷⁵ OLIVEIRA, op. cit., p. 128.

Sim. Configura a consciência de outras normas que explicam a complexidade das contribuições especiais e justifica sua existência perante a CF/1988. Devemos considerar, concomitantemente, os critérios trazidos pelo CTN e pela CF/1988 para, a partir desses enunciados, construir a classificação das espécies tributárias. E é nesse cotejo que verificamos que a destinação é um dos critérios relevantes para diferenciar as espécies tributárias.

7.5.3 O critério da destinação é relevante no controle da competência tributária das 'contribuições'?

Sim. Enquanto a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. 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. Em suma, tal competência só se justifica perante o controle de sua realização. Se não é possível controlar essa validade formal no exercício da competência administrativa na realização da regra da destinação, não há sentido jurídico em obriga-la (...).⁷⁶

Referida destinação específica deve, portanto, estar vinculada à finalidade da arrecadação e deve ser verificada sucessivamente, sob pena de manter-se a exigência de contribuição que não mais encontra suporte jurídico no ordenamento pátrio, como bem delineado pelo Exmo. Min. Joaquim Barbosa (ADI 2556):

Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam. Assim, a existência de contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade⁷⁷.

Nesse sentido, tratando-se de contribuições e reconhecendo-lhe regime jurídico especial, diferenciado em razão da finalidade e da destinação, tem-se que a relação jurídico-tributária de fato só se concretiza com a adequada aplicação dos recursos arrecadados às finalidades constitucionalmente previstas (regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz de destinação). Caso contrário, tem-se que o ingresso de valores nos cofres públicos não configura receita pública legítima:

⁷⁶ CANADO, SANTI, op. cit., p. 339-340.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 13/06/2012, divulgado no DJe em 19/09/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1981846>>. Acesso em 24 jun. 2018

As contribuições, principalmente aquelas da ‘ordem social’, refletem um pacto que faz a sociedade no sentido de se elegerem as prioridades fundamentais da Nação para as quais há que se destinar receita específica para exclusivo atendimento in concreto de tais desideratos.

Nesse diapasão, as receitas afetadas passam às mãos do Estado sob condição. Não se transformam de imediato em receita pública tão logo adentram os cofre do Tesouro, mas assim se tornam somente quando alcançam sua destinação própria, ou, em outras palavras, vêm de encontro às necessidades que deram causa à criação daquela contribuição, sendo, portanto, acorde com a própria lógica dos sistemas de contribuições da Constituição o direito do contribuinte (ressalvados os casos em que o administrador refaz-se da ilegalidade cometida ou se obtém sucesso na ação popular, conforme exposto) de reaver quantia que se prestou a fim outro que não aquele previsto.⁷⁸

Estabelecidas essas premissas, é de se reconhecer que eventuais vícios de validade por desrespeito à finalidade e à destinação podem ser verificados sob dois aspectos: material e formal. O aspecto material consiste na verificação da adequação da norma geral e abstrata de criação e de utilização do produto arrecadado às finalidades constitucionais. O aspecto formal, por sua vez, consiste na verificação da aplicação das normas no plano concreto.

Assim, a doutrina vislumbra 7 hipóteses em que seriam identificados vícios e seus efeitos na esfera dos contribuintes, os quais resumimos na tabela a seguir:

Veículo	Vício	Consequência
Emenda constitucional desvincula receitas	desvio de finalidade	inconstitucionalidade
Lei instituidora prevê finalidade diversa da constitucional	desvio de finalidade	inconstitucionalidade desde a origem
Lei orçamentária prevê destinação diversa	alteração da destinação	descharacterização da contribuição - repetição de indébito
Lei altera a destinação mas mantém a finalidade	alteração da destinação	alteração da espécie tributária - sujeita à anterioridade
Lei omissa quanto à finalidade	desvio de finalidade	alteração da espécie tributária - sujeita à verificação da inconstitucionalidade
Ato infralegal	desvio de finalidade	revogação do ato com efeitos retroativos - repetição de indébito
Não há - verificação fática	alteração da destinação	inconstitucionalidade - repetição de indébito

⁷⁸ ALMEIDA JR., op. cit. p. 208-214.

Como se vê, a própria existência da contribuição depende da preservação de sua destinação e finalidade, sendo que a aferição desses requisitos deve ser feita com base na necessidade pública e na eficácia do meio adotado. Qualquer desvio em relação ao cumprimento da finalidade ou à destinação dos recursos culminará na inexigibilidade da contribuição, o que, em nosso entendimento, ensejaria a repetição do indébito pelo contribuinte.

Uma vez atingida a finalidade que lhe foi imposta, a contribuição perde o supedâneo constitucional, extinguindo-se sem a necessidade de expressa retirada do ordenamento, e a destinação do produto arrecadado à outra finalidade equivale à criação de novo tributo, em absoluto desrespeito aos princípios da legalidade estrita e da anterioridade:

A hipótese de incidência, a regra-matriz de incidência básica, foi regularmente criada pela lei, é devidamente adequada à Constituição, e ela manda que os recursos vão a tal finalidade. Mas, se não forem, que seja responsabilizado o administrador público – com o quê eu concordo plenamente; aliás, no dia em que começarem a responsabilizar o administrador público talvez essa situação também comece a se inverter. Mas eu pergunto: onde fica o cidadão contribuição nessa situação? Ou seja: todo mundo parece concordar que quando um tributo é inconstitucional não se deve pagar, e, se se pagou, se tem que receber de volta. Ora, a contribuição é um tributo. Se se pagou indevidamente, tem que receber de volta. Se a Constituição exige como condição de validade da contribuição, que ela persiga determinada finalidade – e me parece que também que a arrecadação vá para aquela finalidade sempre –, isso significa que se, depois de determinado momento, ela deixa de ir para aquela finalidade, depois desse momento eu não tenho que pagar mais o tributo. Ou se retira a contribuição do sistema jurídico ou, se não for retirada, eu posso pedir de volta esse tributo.⁷⁹

Nesse sentido, concluímos com a brilhante lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, a qual deve permanecer durante todo o estudo do jurista, especialmente no que se refere às contribuições:

Para obedecer à lei, para atende-la, não basta reverenciar-lhe a forma, não basta homenagear-lhe a aparência, é de mister atender sua finalidade. Norma jurídica alguma, relação jurídica alguma, se entende, a não ser a partir de sua finalidade, tal como sucede com todos os produtos da cultura humana.⁸⁰

⁷⁹ HORVATH, op. cit., p. 78.

⁸⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. ed., São Paulo: Editora RT, 1986, p. 17.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA JR., Fernando Osório de. Desvio de Finalidade da Receita das Contribuições e Suposto Direito do Contribuinte à Restituição: Novos Aspectos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 76, p. 208-214.
- CANADO, Vanessa Rahal. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (Coordenador). **Direito Tributário: política Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 321-342.
- CARDOSO, Daniel Gatschnigg. MOYSÉS, Eliana Alonso. Contribuição de intervenção no domínio econômico – FUST – um caso de desvio de finalidade. In: LARA, Daniela Silveira. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo (Coordenadores). **Tributação nas Telecomunicações**. MP Editora, ano 2007, p. 85-104.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 20ª ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 2008.
- CHARNESKI, Heron. Desvio Orçamentário de Finalidade das Contribuições à Luz do Federalismo Fiscal Brasileiro: o caso Cide-combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 128, p. 13-25, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetro para a sua criação. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Editora Dialética, 2001, p. 18.
- HORVATH, Estevão. Contribuições e sua Repercussão no Direito Financeiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 121, p. 75-80, ano 2013.
- _____. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Manual de Direito Financeiro**. 6ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 19-158
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora RT, 1986, p. 17.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6ª ed. rev., atual. ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 13-45.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed., São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 9-144.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 108, p. 123-144, ano 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 25-240

STUCKY, Thales Michel. Análise dos efeitos do desvio das finalidades das contribuições via Lei Orçamentária. **Revista de Estudos Tributários**, v. 48, p. 151-163, 2006.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS COMPLEMENTARES

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed, São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. **As contribuições e as destinação do produto da arrecadação**. 2005. Tese (Doutorado em Direito). PUCSP, São Paulo.

BRAGA, Karen Costa. **A inconstitucionalidade da DRU sob a luz do inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal e a falsa ideia do déficit previdenciário**. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17258>. Acesso em: 27 mai. 2017.

BREYNER, Frederico. Menezes. **Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às Contribuições Sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais**. Disponível em: <<https://www2.direito.ufmg.br/revistadocaap/index.php/revista/article/viewFile/49/48>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de constitucionalidade e política fiscal**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2003.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Classificação constitucional de tributos: pela perspectiva da justiça.**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FRANCO, Diego Guimarães Teles. **A inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional**. 2011, 71p., Monografia (Bacharelado em Direito). Universidade de Brasília, Brasília.

GOMES, Flávia Helena. Das implicações tributárias do desvio de finalidade na destinação do produto arrecadado com a CIDE-combustíveis. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, p. 144-162, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A atividade administrativa em face do Sistema Constitucional. In: MORAES, Alexandre (coordenador). **Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, São Paulo: Editora Dialética, 2001.

MORAES, Alexandre de. **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Editora Atlas, 2008.

PETRY, Rodrigo Caramori. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em face da Desvinculação das Receitas da União (DRU). **Revista de Estudos Tributários**, v. 68, p. 58-75, 2009.

REIS, Filipe. **A inconstitucionalidade da desvinculação de receitas da União previstas no art. 76 do ADCT**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/45825/a-inconstitucionalidade-da-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-previstas-no-art-76-do-adct>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

REIS, José Carlos Vasconcellos dos. **As normas constitucionais programáticas e o controle do estado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed., São Paulo: Editora Atlas, 2001.

SANTOS, Ricardo Simões Xavier dos. **Reflexos do Desvio da Destinação das Contribuições Sociais para a Seguridade Social**. Disponível em: <http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/9645/reflexos_do_desvio_da_destinacao_das_contribuicoes_sociais_para_a_seguridade_social>. Acesso em: 25 mai. 2017.

TANIDA, Carla. **Contribuições especiais: desvirtuamento do destino do produto da arrecadação**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/47303/contribuicoes-especiais-desvirtuamento-do-destino-do-produto-da-arrecadacao>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica**, Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS COMPLEMENTARES

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1645038/RS. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 20/04/2017, divulgado no DJe em 05/05/2017. Disponível em:<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1551301/SC. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 27/10/2015, divulgado no DJe em 20/11/2015. Disponível em:<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 857184 AgR. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 28/04/2015, divulgado no DJe em 14/05/2015. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4683083>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566007. Relator: Min. Cármen Lúcia, julgado em 13/11/2014, divulgado no DJe em 10/02/2015. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2563761>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 13/06/2012, divulgado no DJe em 19/09/2012. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1981846>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3949 MC. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 14/08/2008, divulgado no DJe em 06/08/2009. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2552847>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RCL 22108. Relator: Min. Castro Meira, julgado em 19/05/2009, divulgado no DJe em 29/05/2009. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4863882>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2925. Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 19/12/2003, divulgado no DJE em 04/03/2005. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2143106>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 183.906. Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 18/09/1997, divulgado no DJE em 30/04/1998. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1600027>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138.284. Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992, divulgado no DJE em 28/08/1992. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1517963>>. Acesso em 24 jun. 2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 01. Relator Min. Célio Borja, julgado por despacho em 24/02/1992, divulgado no DJE em 27/02/1992. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1568975>>. Acesso em 24 jun. 2018

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05/10/1988. Ano CXXVI, n.º 191-A, Seção I, p. 1-32.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966. Diário Oficial da União, DOFC, Poder Legislativo, 27/10/1966, p. 12452.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS COMPLEMENTARES

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05/10/1988. Ano CXXVI, n.º 191-A, Seção I, p. 1-32.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Emenda Constitucional n.º 27, 21/03/2000. Diário Oficial Eletrônico, Poder Legislativo, Brasília, DF, 22/03/2000, p. 1-32.

BRASIL. Lei Complementar n.º 110, de 29/06/2001. Diário Oficial Eletrônico, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30/06/2001. Edição Extra, p. 1.

BRASIL. Lei Ordinária n.º 10.168, de 29/12/2000. Diário Oficial Eletrônico, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/12/2000. Edição Extra, p. 1.