

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS
GRADUAÇÃO EM DIREITO – BACHARELADO NOTURNO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JULIA LOGRADO GOMES

**CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS ACERCA DA NÃO APLICAÇÃO DA
DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DA CONTRIBUIÇÃO**

Uberlândia – Minas Gerais

2021

JULIA LOGRADO GOMES

**CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS ACERCA DA NÃO APLICAÇÃO DA
DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DA CONTRIBUIÇÃO**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis, Campus Santa Mônica.

Orientadora: Profa. Dra. Marcela Cunha Guimarães.

Uberlândia – Minas Gerais

2021

JULIA LOGRADO GOMES

**CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS ACERCA DA NÃO APLICAÇÃO DA
DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DA CONTRIBUIÇÃO**

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis, Campus Santa Mônica pela banca formada por:

Uberlândia, ____ de _____ de 2021.

Banca Examinadora:

Professora Dra. Marcela Cunha Guimarães
(FADIR – UFU)

Professora Dra. Daniela de Melo Crosara
(FADIR – UFU)

Professor Me. Jean Carlos Barcelos Martins
(FADIR – UFU)

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a análise das contribuições e as respectivas consequências jurídicas acerca da não aplicação da destinação específica, sendo a afetação finalística integrante do regime jurídico-tributário imposto pela Constituição Federal à espécie tributária em questão. Verifica-se, através de uma minuciosa pesquisa doutrinária e jurisprudencial, a obrigatoriedade da efetiva aplicação dos recursos arrecadados com a cobrança da contribuição nas finalidades que ensejaram a sua instituição pelo legislador infraconstitucional. Sendo assim, o desvio de finalidade terá como consequência, não só a inconstitucionalidade do tributo, mas também o surgimento do direito subjetivo a repetição do indébito tributário ao contribuinte.

Palavras-chaves: Contribuição. Destinação específica. Desvio de Finalidade. Inconstitucionalidade. Repetição do indébito tributário.

ABSTRACT

The present work deals with the analysis of the contributions and the respective legal consequences about the non-application of the specific destination, being the finalistic affect an integral part of the legal-tax regime imposed by the Federal Constitution to the tax species in question. It is verified, through a thorough doctrinal and jurisprudential research, the obligation of the effective application of the collected resources with the collection of the contribution in the purposes that caused its institution by the infraconstitutional legislator. Thus, the deviation of purpose will result, not only in the unconstitutionality of the tax, but also in the emergence of the subjective right to repeat the tax undue tax to the individual taxpayer.

Keywords: Contribution. Specific destination. Deviation from Purpose. Unconstitutionality. Repetition of tax undue.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
FGTS	Fundo de Garantia de Tempo e Serviço
CFT	Relator da Comissão de Finanças e Tributação
RE	Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	10
1.1 Classificação intranormativa dos tributos	10
1.1.1 Tributos vinculados ou não a uma atuação estatal	12
1.2 Classificação internormativa dos tributos	13
2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	15
2.1 Imposto	15
2.2 Taxa.....	16
2.3 Contribuição de melhoria.....	17
2.4 Empréstimo compulsório	19
2.5 Contribuições especiais.....	20
2.5.1 Panorama histórico constitucional	21
2.5.2 Espécie tributária autônoma.....	23
2.5.3 Referibilidade.....	24
2.5.4 Hipótese de incidência desvinculada de atuação do Poder Público.....	26
2.5.5 Afetação jurídica à finalidade específica	27
2.5.5.1 Nota conceitual ou requisito de validade?	29
2.5.6 Parafiscalidade?	31
3. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES	32
3.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico	32
3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas	34
3.3 Contribuições sociais	35
4. NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS DUAS REGRA- MATRIZES DAS CONTRIBUIÇÕES.....	37

5. DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DOS VALORES ARRECADADOS COMO UMA PONTE DE LIGAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO	41
6. DESVIO DO PRODUTO ARRECADADO COM AS COBRANÇAS DAS CONTRIBUIÇÕES E SUAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS.....	43
7. A PROBLEMÁTICA ENVOLVENDO A LEI COMPLEMENTAR N. 101/2020 E O JULGAMENTO DE MÉRITO DO TEMA 846/STF.....	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS.....	58

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF) dedicou o Capítulo I do Título VI para o Sistema Tributário Nacional, traçando neste ponto as normas e diretrizes essenciais e, por assim dizer, obrigatórias para a instituição dos tributos.

Diante disso, é de suma importância a análise da classificação das espécies tributárias, cabendo aqui uma ressalva, vez que o entendimento doutrinário quanto a esta categorização não é pacífico. Tendo em vista as controvérsias existentes, no presente trabalho será adotada a Teoria Pentapartida, também conhecida como Quinquipartida, a qual defende a existência de cinco tributos autônomos, a saber: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição.

Observa-se, por oportuno, que o cenário a ser apresentado nesta pesquisa não comporta outra classificação a não ser esta, já que quando se verifica os critérios utilizados para conceber os regimes jurídicos e as espécies tributárias existentes temos a destinação específica como um dos traços diferenciais das contribuições.

Entre os tributos que serão abarcados pelo presente trabalho, dar-se-á maior ênfase às contribuições, vez que, conforme preceitua a Carta Magna, a destinação do produto da arrecadação deve estar vinculada a uma finalidade constitucionalmente preestabelecida.

Dessa forma, a lei instituidora da contribuição deve apontar, de forma expressa, a destinação a ser dada ao produto arrecadado, o qual deverá estar apto a atingir a finalidade que motivou a sua criação.

Posto isso, o trabalho em questão analisará, de forma minuciosa, as consequências jurídicas caso se vislumbre que determinada contribuição não está sendo aplicada à finalidade estabelecida na lei que a instituiu, ou seja, investigaremos se, para que a contribuição seja considerada constitucional, basta a previsão na lei instituidora da finalidade específica ou é necessário observar na posterior lei orçamentária e no mundo fático a efetiva destinação.

Para tanto, será averiguado o regime jurídico aplicável às contribuições, especialmente a sua finalidade específica e a efetiva destinação do montante arrecadado com a cobrança desta espécie tributária, sendo que há uma relação de causa e consequência entre a finalidade e destinação.

Ainda, será tratado e investigado a relação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, estabelecendo, por conseguinte, quais são as pontes de ligação e interseção entre os dois ramos do Direito e, por fim, a não autonomia absoluta de cada um.

1. CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O ato de classificar consiste em repartir um conjunto de objetos e agrupá-los em determinadas classes utilizando de critérios de pertencimento previamente estabelecidos. No caso em comento, escolhemos como objeto as categorias tributárias existentes no ordenamento jurídico, de modo que, ao aferir a qual espécie cada tributo pertence, possibilita-se a identificação do regime jurídico aplicável e, conseqüentemente, o reconhecimento das características que compõem cada uma das exações.

Não obstante, além da consagração, inclusive, pelo texto constitucional, de diferentes regimes jurídicos tributários, cada um abarcando seus princípios, suas regras e suas peculiaridades, aplicados a cada espécie tributária, há de se observar, ainda, que se utiliza dessa classificação como meio de repartição de competência para instituição dos tributos entre os entes federados.¹

Para o presente trabalho, a classificação dos tributos em espécies é de suma importância, vez que a finalidade e a destinação específica do produto arrecadado com a cobrança das contribuições são as características que as difere, como, por exemplo, dos impostos.

Assim, patente que a análise destes atributos, como se depreenderá dos próximos capítulos, será de grande relevo para o ordenamento constitucional, vez que poderá – ou não – implicar na constitucionalidade de determinada contribuição criada pelo ente competente e, posteriormente, a possibilidade – ou não – de suspensão da exigibilidade ou restituição do que já foi recolhido aos cofres públicos.

Dessa forma, há diversos critérios utilizados na classificação dos tributos, sendo que neste estudo adota-se a categorização desenvolvida por Eurico de Santi², consubstanciada na divisão entre intrínsecos (intranormativa) e relacionais (internormativa).

1.1 Classificação intranormativa dos tributos

Nesse ponto, a classificação é realizada com base em um único critério, qual seja, a vinculação ou não da materialidade do antecedente normativo à necessidade ou não de uma

¹ “Além de exibir efeitos prescritivos e outorgar regimes jurídicos diversos segundo a espécie tributária, a classificação dos tributos atua como meio de repartição de competências tributárias”. Para mais informações vide: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 96.

² SANTI, Enrico de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: PIRES, Adilson Rodrigues et al. **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.132.

atividade estatal, ou seja, se o fato descrito no antecedente como necessário à cobrança do tributo diz respeito a uma atuação estatal ou não.

Para tanto, quando o aspecto material configurar uma atuação estatal ou uma consequência desta, tem-se os tributos vinculados. Ao passo que, nos tributos não vinculados o aspecto material descreverá um ato que não decorra do Estado.

Cabe aqui trazer uma explicação do significado da expressão antecedente normativo, mais conhecido como hipótese de incidência tributária, que engloba o aspecto material (é um verbo seguido de um complemento, como por exemplo, no caso do imposto de renda, tem-se “auferir renda”, ou seja, é um acontecimento), espacial (onde ocorrerá o aspecto material) e temporal (momento em que se deu o aspecto material).

Logo, a hipótese de incidência tributária descreverá um acontecimento futuro que, caso seja verificado no mundo fenomênico, surgirá a responsabilidade do contribuinte quanto ao pagamento do tributo.

Ou seja, essa classificação é intitulada de intranormativa porque o elemento escolhido para diferenciar as espécies é intrínseco ao tributo. Ainda, decorrente desta classificação tem-se a teoria dicotômica e a tricotômica que dividem as exações, respectivamente, em duas e três espécies tributárias.

Como expoente da teoria dicotômica temos Alfredo Augusto Becker³, quem adotou a base de cálculo para auferir a qual espécie o tributo pertence, chegando à existência dos impostos, tributos que medem como fato lícito qualquer presuntivo de riqueza, e das taxas, as quais possuem a hipótese de incidência definida como serviço ou coisa estatal.

Ao passo que, para Geraldo Ataliba⁴, defensor da teoria tricotômica, as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sustentando a diferenciação conforme a vinculação, direta ou indireta, ou não à uma atuação estatal.

Sendo que, os tributos vinculados, na teoria tricotômica, serão as taxas e as contribuições de melhoria. Para instituição das taxas será necessário o exercício de uma atividade estatal diretamente referida ao contribuinte, qual seja, a prestação do serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia.

Enquanto as contribuições de melhoria referem-se a uma atividade estatal indireta, a qual se materializa na realização de obra pública que resultará em valorização imobiliária para o contribuinte.

³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 115.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 123.

Por fim, tem-se que os impostos dizem respeito, somente, a um comportamento do contribuinte, não sendo necessário qualquer atitude estatal para que se proceda a cobrança do referido tributo, tratando, portanto, de uma espécie tributária não vinculada.

Logo, independente da teoria adotada, se dicotômica ou tricotômica, a existência do empréstimo compulsório e das contribuições como espécies autônomas não são levadas em consideração.

Para melhor explicar a teoria tricotômica, traremos os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza⁵, o qual sustenta a sua classificação com base no art. 145 da Constituição Federal, vez que este institui a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria, não fazendo menção a qualquer outra espécie tributária.

Insta salientar que, o Código Tributário Nacional (CTN) adotou uma classificação tricotômica, levando em consideração o fato gerador⁶, ou seja, o elemento material do tributo, como o critério para a caracterização da natureza jurídica específica de cada espécie tributária.

De antemão, cabe ressaltar que a classificação ora posta em discussão não será adotada pelo presente trabalho, vez que não contempla o regime jurídico específico das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

Ainda, cabe ressaltar que, as teorias dicotômicas e tricotômicas não se amoldam às inovações introduzidas pela legislação constitucional, uma vez que o legislador previu, em seu art. 149, as contribuições vinculadas à finalidades específicas, criando, portanto, uma nova espécie tributária, a qual não pode ser ignorada pelos expoentes dessas teorias.

1.1.1 Tributos vinculados ou não a uma atuação estatal

Tributos não vinculados são aqueles que possuem como hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público, ou seja, é realizado pelo particular em regime privado⁷ encaixa-se nessa conceituação os impostos, conforme se confirma pela literalidade do art. 16 do CTN⁸.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 507.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009. p. 98.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.p. 36.

⁸ “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal específica, relativa ao contribuinte.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

Ao passo que, os tributos vinculados são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal, subdividindo-se em: taxas e contribuições de melhoria. Logo, será necessário a análise de mais um critério de classificação para distinguir as duas espécies tributárias.

A distinção será feita com base na referibilidade, categoria que explicita a relação entre os sujeitos passivos da obrigação tributária – os contribuintes – e o critério material. Assim, se a atuação estatal se referir diretamente ao polo passivo da relação jurídica, estaremos diante de uma taxa. Ao contrário, caso a referência seja indireta, aludindo à necessidade da obra e da valorização imobiliária, tem-se uma contribuição de melhoria⁹.

1.2 Classificação internormativa dos tributos

Já nessa categorização, o ponto de referência é a norma de competência responsável pela instituição do tributo, que estabelece três critérios a partir dos quais originam-se cinco espécies tributárias distintas. Os critérios consistem na (i) vinculação ou não da materialidade da hipótese tributária ao exercício de uma atividade por parte do Estado; (ii) existência de previsão legal de destinação específica do produto da arrecadação do tributo; e (iii) existência de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte.¹⁰

Logo, com isto, poderemos identificar: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Estando diante da classificação quinquipartida, adotada no presente trabalho, em razão de possibilitar uma maior proximidade e se relacionar melhor com o objeto de estudo, qual seja as contribuições e sua respectiva destinação específica do produto da arrecadado.

Não obstante, a corrente acima explicitada prevalece nos entendimentos da Suprema Corte:

De fato, a par das **três modalidades de tributos** (os **impostos, as taxas e as contribuições de melhoria**), a que se **refere o art. 145**, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os **arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias**, para cuja instituição só a União é competente: **o empréstimo compulsório e as contribuições**

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 146.

¹⁰MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 244.

sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (grifo nosso).¹¹

Em que pese o CTN fazer menção a existência de apenas três espécies tributárias¹² e discorrer acerca da irrelevância da destinação legal do produto da arrecadação como critério distintivo¹³, a Constituição Federal vai de contrapartida a tal entendimento:

Há situações em que a **destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária**, na medida em que **se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária**. Nessas circunstâncias, **não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada**. Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre, de uma questão meramente financeiramente), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária (grifo nosso).¹⁴

Quando se faz menção à importância dada pela CF à destinação específica como integrante do regime jurídico tributário, pode-se citar o art. 149¹⁵, ao destinar a instituição de contribuições como instrumento da atuação da União nas áreas sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Logo, resta claro que as contribuições e os empréstimos compulsórios, espécies tributárias autônomas, não se amoldam no critério estabelecido pelo CTN para caracterizar as modalidades tributárias, qual seja, o fato gerador, sendo necessária uma análise com enfoque na promessa de restituição e na destinação específica.

¹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1467339/SP**. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Relator: Ministro Moreira Alves, 29 de junho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 20 abr. 2021.

¹²“Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

¹³“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

¹⁴AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009. p.125

¹⁵“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.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 fev. 2021.

Neste ponto, com o objetivo de elucidar melhor tais questões, cabe trazer a exemplificação de fato gerador feita pelo próprio CTN¹⁶, qual seja, a de situação definida pela lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Posto isso, será realizada uma análise de cada espécie tributária ora elencada, sendo que as contribuições ganharão um maior destaque, vez que serão o objeto de estudo ao longo do presente trabalho.

2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

2.1 Imposto

Em que pese os três critérios adotados para a classificação, os impostos referem-se a tributos não vinculados, vez que o fato gerador é uma situação relacionada, apenas, ao contribuinte, logo não supõe nenhuma prestação estatal voltada ao indivíduo, conforme se extrai do art. 16 do CTN.

Sendo assim, para a definição do fato gerador dos impostos, o legislador determinará as situações materiais, as quais evidenciam a capacidade contributiva do sujeito passivo, e no momento em que o contribuinte se encaixar em tais situações, surge para ele o dever jurídico de pagar o tributo em favor do Estado.

Levando em consideração a destinação específica do produto arrecadado, é inerente aos impostos o “princípio da não afetação”, conforme preceitua Ricardo Lobo Torres¹⁷, vez que há proibição constitucional da vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo as exceções expressas na própria Carta Magna¹⁸. Sendo assim, devem compor o orçamento geral do ente tributante e como consequência lógica, não haverá a previsão de restituição.

¹⁶ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 119-121.

¹⁸ Art. 167 - São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

Por fim, resta claro no texto constitucional a existência de um regime jurídico próprio aplicável aos impostos, o qual refere-se a imunidades tributárias específicas (art. 150, VI), atendimento ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes descritos em norma geral de direito tributário (art. 146, III, 'a').

2.2 Taxa

Em contrapartida aos impostos, as taxas são tributos vinculados, ou seja, são cobrados em razão de determinadas atividades prestadas pelo Poder Público diretamente e especificadamente ao contribuinte, configurando como fato gerador da obrigação tributária: o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do indivíduo¹⁹.

Insta salientar que, tal vinculação a atuação estatal é compreendida por Paulo de Barros Carvalho²⁰ como o caráter sinalagmático do tributo, sendo este traço realçado pela base de cálculo das taxas, a qual deve refletir no custo da atuação do Estado, não devendo variar em função de coisa própria relativa ao contribuinte.

Sendo assim, o valor cobrado variará de acordo com o custo da atividade estatal que foi prestada ao contribuinte, diferenciando-se do aspecto da capacidade contributiva incidente nos impostos, ou seja, as taxas não estão relacionadas a uma revelação de riqueza do contribuinte ou a outro critério que não corresponda ao custo da atividade. Em relação ao valor exigido do contribuinte, é necessário ressaltar o entendimento da Suprema Corte:

Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo,

¹⁹ Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 59.

hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF. Jurisprudência. Doutrina (grifo nosso).²¹

Ainda nesse ponto, diferentemente dos impostos, os quais se dirigem a ações gerais financiadas por toda a coletividade, as taxas, em razão da divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou grupo determinável, devem ser pagas por quem fruiu das atividades estatais.

No que tange à destinação específica do produto arrecadado, Márcio Severo Marques²² e Tácio Lacerda Gama²³ concordam com a previsão de destinação das taxas exclusivamente para a manutenção dos serviços que ensejaram a sua instituição.

Por fim, não é possível a cobrança de taxas que tenham como fato gerador uma prestação de serviço considerado como dever do Estado e direito de todos pela Constituição Federal, os quais devem ser fornecidos gratuitamente. O entendimento pode ser elucidado por pronunciamentos da Suprema Corte, como por exemplo no julgamento da ADI 2.424 restou decidido pela inviabilidade de cobrança de taxas em virtude da segurança pública, a qual só pode ser custeada por impostos²⁴.

2.3 Contribuição de melhoria

Assim como as taxas, a contribuição de melhoria é caracterizada como um tributo vinculado, isto é, há uma atuação estatal como materialidade da hipótese normativa, qual seja, a realização de uma obra pública que tenha como consequência a valorização imobiliária de determinadas propriedades.

Apesar de fazer menção a uma ação do Estado voltada para toda a coletividade, oferece um benefício específico a um grupo determinável de sujeitos. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos:

²¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão Ordinária em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 25511/MG**. Relator: Ministro Celso de Mello, 02 de abril de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em: 12 maio 2021.

²²MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 246.

²³GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p.112.

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 24248/CE**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Lei n. 13.084, de 29.12.2000, do Estado do Ceará. Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública. Atividade que somente pode ser sustentada por impostos. Precedentes. Ação julgada procedente. Relator: Ministro Gilmar Medes, 01 de abril de 2004. Disponível: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375391. Acesso em: 12 maio 2021.

pressupõem uma obra pública e não serviço público; e **dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel**. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém **indiretamente referido ao obrigado** (grifo nosso).²⁵

Sendo assim, enquanto as taxas são tributos vinculados diretamente ao contribuinte, a contribuição de melhoria é indiretamente vinculada, vez que não basta a realização de uma obra pública por parte dos entes federados, é necessário a consequente valorização imobiliária para que possa ser instituída e cobrada.

Ainda no que toca à diferenciação entre essas espécies tributárias, há de se perquirir a distinção entre os conceitos de obra pública e serviço público, sendo que:

Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, de modo o mais simples possível, dizendo apenas que: (a) na **obra pública, há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente**; (b) no **serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada, o serviço deixará de existir**. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constitui serviço público (grifo nosso).²⁶

Insta salientar que, tal espécie tributária será exigida, apenas, dos contribuintes que tiveram sua propriedade imobiliária valorizada, ocasionando o enriquecimento do sujeito em razão da obra pública.

Além disso, a fundamentação da instituição da contribuição de melhoria é a recuperação do enriquecimento tido pelo proprietário com a realização da obra pública, com o objetivo de evitar uma injusta apropriação individual de uma valorização decorrente de obra realizada com os recursos públicos. Aliomar Baleeiro²⁷ busca justificar a instituição desse tributo em face do princípio do enriquecimento sem causa, pertencente ao Direito Privado.

Sendo que, o limite total para a cobrança do tributo é o custo da obra, e o individual é o acréscimo do valor em cada um dos imóveis beneficiados, sendo esta a base de cálculo do tributo.

Por fim, estamos diante de um tributo com destinação específica, vez que é instituído para fazer face ao custo da obra pública, como se depreende do art. 81 do CTN²⁸.

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.p. 60.

²⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 378-379.

²⁷BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1289.

²⁸Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de**

Porém, esta característica não é pacífica na doutrina, podemos citar Tácio Lacerda Gama²⁹ e Márcio Severo Marques³⁰ como defensores da inexistência de destinação específica do valor arrecadado, argumentando não se vislumbrar uma exigência constitucional nesse sentido, sendo os recursos provenientes destinados para cobrir despesas gerais do Estado.

2.4 Empréstimo compulsório

A União, único ente político competente para a instituição dessa espécie tributária, poderá criá-la, por meio de lei complementar, em duas circunstâncias específicas: com o intuito de gerar recursos para fazer frente as despesas advindas de uma situação de calamidade pública, de guerra externa ou a sua iminência e para o investimento nacional relevante e urgente³¹. Sendo que, apenas na segunda ocasião externada será obrigatório a observação do princípio da anterioridade.

Em relação à materialidade da hipótese tributária, poderá figurar no fato gerador uma conduta relacionada ou não a uma atuação estatal, visto que não foi especificado pelo texto constitucional se estamos diante de um tributo vinculado ou não.

Além disso, o regime jurídico dos empréstimos compulsórios expõe como um dos critérios constitucionais para a sua instituição a destinação específica do produto da arrecadação, o qual deve ser, obrigatoriamente, aplicado nas despesas que deram causa a sua origem³².

Por fim, o traço capaz de distinguir esta espécie tributária das demais reside na previsão de restituição do valor arrecadado, fundado na premissa do art. 15, parágrafo único, do CTN³³.

outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

²⁹GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 113

³⁰MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 185.

³¹“Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

³²“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

³³“Art. 15 - Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

Com isto, surge para o contribuinte o direito subjetivo a tal prestação futura, o qual não poderá ser suprimido por uma lei nova, vez que a CF assegura o direito adquirido.

Apesar da necessidade de restituição se enquadrar como uma característica ínsita ao conceito de “empréstimo”, resta claro tratar-se de uma figuração tributária, vez que os empréstimos compulsórios se amoldam ao conceito de tributo trazido pelo CTN.

Em virtude dessa característica, trata-se de uma espécie tributária autônoma, ao contrário da tese defendida por Paulo de Barros Carvalho³⁴, o qual sustenta o fato de que os empréstimos compulsórios poderão revestir qualquer das formas que correspondam ao gênero tributo, ora imposto, taxa ou contribuição de melhoria, a depender da hipótese de incidência ou base de cálculo adotada.

2.5 Contribuições especiais

Ao contrário da análise realizada com as demais espécies tributárias, o presente trabalho alongar-se-á em relação às contribuições, vez que comportam como traço distinto a destinação específica prescrita na Carta Magna para o produto arrecadado com a respectiva cobrança.

Na divisão feita por Andrei Pitten Velloso³⁵, as contribuições são separadas em contribuições de melhoria, espécie já tratada nesse trabalho, e as contribuições especiais, as quais possuem uma subdivisão, calcada na finalidade de cada uma, sendo: contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico, conforme se extrai do art. 149 da Constituição Federal.

Não obstante, as contribuições sociais também possuem uma divisão, sendo agrupadas em duas categorias: genéricas, as quais são voltadas aos setores compreendidos na ordem social e as destinadas ao custeio da seguridade social, assimilando a assistência social, a previdência e a saúde.

Insta salientar que, conjuntamente com a contribuição de melhoria, há a de iluminação pública, ambas fazem parte do gênero das contribuições por benefícios diferenciais, visto que são devidas em virtude de um proveito específico, embora favoreça toda a sociedade, beneficia

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 abr. 2021.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 54.

³⁵PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.p. 25

seus contribuintes de modo especial. Além disso, caracterizam-se pela hipótese de incidência vinculada a uma atividade estatal.

Apesar da subdivisão existente, há três características existente em todas as espécies de contribuições especiais, quais sejam: a finalidade específica do produto arrecadado, a hipótese de incidência desvinculada de uma atuação do Poder Público e a inexistência de previsão legal de restituição do valor arrecadado.

2.5.1 Panorama histórico constitucional

A primeira vez que a Constituição fez menção a contribuição foi na Carta de 1934, a qual previa a instituição da contribuição de melhoria decorrente da valorização imobiliária ocasionada por obras públicas.

Além disso, também era autorizado a cobrança de contribuição para a instituição de previdência, estando prevista no rol dos direitos sociais dos trabalhadores:

Art. 121 - A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

§ 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador:

h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a este descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, **e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte;** (grifo nosso).³⁶

Já a Constituição de 1937 não fez menção às contribuições ora citadas, prevendo, apenas, a cobrança de contribuições sindicais por parte dos sindicatos:

Art. 138 - A associação profissional ou sindical é livre. **Somente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito** de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, **impor-lhes**

³⁶BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.** Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

contribuições e exercer em relação a eles funções delegadas de Poder Público (grifo nosso).³⁷

Em 1946 a Constituição traçou o mesmo panorama observado em 1934, acrescentando ao artigo que tratava da contribuição de melhoria a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituí-la, sendo suprimida a contribuição cobrada pelos sindicatos.

Significativa mudança ocorre na Carta de 1967, vez que foi a primeira Constituição a dedicar um capítulo exclusivo ao “Sistema Tributário”, o qual era composto apenas por impostos, taxas e contribuições de melhoria, assim como foi imposto pela EC 18/65.

Além disso, também constou, pela primeira vez, no título denominado “Ordem Econômica e Social”, a competência da União para instituir as contribuições destinadas ao custeio dos serviços e encargos da intervenção no domínio econômico:

Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

§ 9º - Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.³⁸

Assim como a Carta de 1934 e 1946, previu a contribuição previdenciária no rol dos direitos sociais dos trabalhadores e inovou no que diz respeito ao financiamento federal da previdência por meio destas contribuições:

Art 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social:

XVI - previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;

§ 2º - A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.³⁹

³⁷BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

³⁸BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

³⁹BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

Outra inovação se deu em relação às contribuições sindicais, as quais serviriam para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de interesse das categorias por eles representadas.

Não obstante, outra alteração significativa no panorama constitucional foi observada na Constituição de 1969, vez que as contribuições previdenciárias, de intervenção no domínio econômico e profissionais passaram a integrar o “Sistema Tributário”, fomentando, portanto, o reconhecimento da natureza tributária dessas exações.

Por fim, a Constituição de 1988 seguiu os patamares traçados em 1969, inovando, apenas, no que diz respeito ao reconhecimento da natureza tributária das contribuições especiais, vez que prevê, expressamente, que estas devem se submeter às normas gerais em matéria tributária e aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

2.5.2 Espécie tributária autônoma

Não é pacífico na doutrina o entendimento que caracteriza as contribuições especiais como espécies tributárias autônomas. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ defende que estas possuem natureza tributária, porém podem assumir a feição de impostos ou de taxas, a depender se o fato tributado constitui uma atividade estatal ou não.

Sacha Calmon Navarro Côelho⁴¹ as compreende na feição de impostos afetados a finalidades específicas, já que o fato gerador se refere, via de regra, a uma situação relativa à pessoa do contribuinte, sem a interferência de qualquer atuação estatal.

Em concordância com os ensinamentos de Luciano Amaro⁴², o presente trabalho refuta a ideia de que as contribuições se encaixariam ora como imposto, ora como taxas. Diferentemente das taxas, não são tributos vinculados a uma atividade do Estado e eventualmente possuem base de cálculo igual à dos impostos, o que é vedado constitucionalmente no regime jurídico das taxas.

Como inferir que as contribuições possam adquirir a feição de impostos se, dentre outros pontos, o art. 167, IV, da Constituição Federal, veda, expressamente a vinculação da receita de

⁴⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 61.

⁴¹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.p. 491.

⁴²AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 106.

impostos? Para Eurico de Santi⁴³, pelo fato da espécie tributária em questão possuir como um dos traços a finalidade específica, esse dispositivo constitucional não seria aplicado.

Além disso, resta claro que a Constituição Federal trata as contribuições como uma espécie tributária autônoma, vez que atribui a estas um regime jurídico-constitucional próprio. Não obstante, há clareza terminológica ao tratar das contribuições, as quais não são mencionadas como “impostos afetados finalisticamente”.

2.5.3 Referibilidade

No caso das contribuições, a referibilidade, ou o princípio da referibilidade, como preceitua Tácio Lacerda Gama⁴⁴, diz respeito à vinculação entre a finalidade a que se destina o produto arrecadado com a instituição do tributo e o contribuinte, tratando-se este de uma parcela da sociedade, de um grupo específico.

Em relação a este ponto, há uma exceção, qual seja as contribuições securitárias, vez que o custeio da seguridade social é realizado por toda a coletividade, não sendo necessária a análise entre o sujeito passivo e a relação com o grupo a que destina a seguridade social, como prescreve o art. 195 da Constituição⁴⁵, indicando uma referibilidade ampla ou global.

Logo, pode-se afirmar que as ações do Estado custeadas com a instituição de contribuições são voltadas a uma finalidade específica prevista na Constituição que se refere a um determinado grupo de contribuintes, sendo estes convocados para o custeio das atividades estatais por meio da cobrança do tributo.

Insta salientar que não é necessário que haja um benefício ou uma vantagem econômica auferida pelo sujeito passivo com a realização da finalidade específica por parte do Estado, vez

⁴³“A Constituição Federal de 1988 concebeu duas diferentes acepções para a palavra ‘imposto’: uma como gênero próximo, outra como diferença específica constituinte de duas classes de ‘impostos’: Imposto, gênero próximo, define-se pela vinculação do critério material da hipótese tributária a uma atuação estatal específica. Imposto, como subespécie, é aquele que não apresenta destinação legal de sua receita (não-afetação) (...) São impostos em sentido lato (imposto-contribuição): as contribuições especiais, profissionais e de intervenção no domínio econômico”. Para mais informações vide: SANTI, Eurico Marcus Diniz. *As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro*. In: **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos de administração e no processo tributário**. Vitória: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, ago. 1998, p. 132.

⁴⁴GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.p. 159.

⁴⁵“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

que não se trata de um tributo sinalagmático ou contraprestacional, assim como as taxas, não sendo possível observar uma comutativa nas contribuições.

Sendo assim, para a cobrança da contribuição, basta a relação do contribuinte com o propósito a que se destina, não sendo necessário que esteja condicionada a vantagens econômicas predeterminadas. Entendimento diverso é proposto por Geraldo Ataliba⁴⁶ e Paulo Ayres Barretos⁴⁷, os quais argumentam pela existência de um benefício ou uma vantagem ao grupo de contribuintes, decorrente da atividade estatal financiada com os recursos arrecadados.

Não obstante, há uma discussão doutrinária em torno desse assunto, estamos diante de um requisito de validade ou de uma característica conceitual das contribuições? Andrei Pitten Velloso⁴⁸ sustenta a primeira opção, vez que contempla a ideia de que caso não se observe essa característica, a contribuição não deixaria de se qualificar como tal espécie tributária, ocorreria, portanto, a inconstitucionalidade da exação, mas somente no que concerne à parcela da população que não se relaciona com o tributo, subsistindo em relação aos grupos específicos relacionados com a finalidade.

Tal entendimento também é defendido por Tácio Lacerda Gama⁴⁹, o qual acrescenta estarmos diante de um aspecto que integra o âmbito subjetivo de validade da norma de competência. Porém, no presente trabalho, adotaremos o posicionamento de Paulo Ayres Barreto⁵⁰, o qual sustenta se tratar de uma característica essencial às contribuições, vez que caso fosse possível o custeio por parte de toda a coletividade, estaríamos diante de um imposto afetado à determinada finalidade, sendo isto vedado constitucionalmente.

Não podemos deixar de explanar o posicionamento adotado pelo doutrinador Luciano Amaro⁵¹, para este a referibilidade não é um requisito indispensável na identificação e caracterização das contribuições, mas sim um elemento acidental, que pode ou não estar presente, o que se sobressai nessa exação é a sua destinação específica.

Na Suprema Corte, o tema foi suscitado no julgamento do RE 396.266⁵², sendo que no voto do relator, Ministro Carlos Velloso, restou decidido que na contribuição social destinada

⁴⁶ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.p.205.

⁴⁷BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 91.

⁴⁸PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.P. 54

⁴⁹GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 161.

⁵⁰BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 91.

⁵¹AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 133-134.

⁵²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 3962663/SC**. Constitucional. Tributário.

Contribuição: SEBRAE: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º,

ao SEBRAE não era necessário a vinculação direta entre o contribuinte ou que fosse beneficiado pela atividade estatal custeada com o respectivo tributo. No que pese o SEBRAE se classificar como um serviço autônomo voltado às microempresas e pequenas empresas, a contribuição ora mencionada deve ser recolhida por todas as empresas, inclusive de médio e grande porte.

Não obstante, a jurisprudência do STF tem se mostrado compatível com o entendimento exposto acima, vez que foi reafirmado no julgamento do RE 449233 e RE 451915. Ou seja, entendem pela desnecessidade da referibilidade no que diz respeito às contribuições.

2.5.4 Hipótese de incidência desvinculada de atuação do Poder Público

Ao analisar a hipótese de incidência estamos diante de uma descrição genérica e abstrata acerca do fato capaz de instituir a obrigação tributária. Assim como ocorre nos impostos, as contribuições estão desvinculadas de qualquer atuação estatal, ou seja, incidem sobre fatos ou ações ligadas diretamente ao contribuinte.

Insta salientar que, as contribuições não estão totalmente desvinculadas de uma atuação do Poder Público, vez que o alcance da finalidade específica que se pretende ao instituir o tributo só é possível por meio de interferência estatal na realização de determinada atividade.

Não obstante, concluímos que a característica ora analisada não será o aspecto que diferencia as contribuições dos impostos, mas é traço distintivo em relação às contribuições por benefícios diferenciais, as quais estão intimamente ligadas a uma atuação estatal como hipótese de incidência.

Por fim, tal entendimento não é pacífico na doutrina, Sacha Calmon Navarro Cêlho⁵³ advoga pela hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal em relação as contribuições interventivas, cooperativas e securitárias dos trabalhadores. No presente trabalho não trabalharemos com esse ponto de vista pelos motivos que serão explicados abaixo.

O primeiro ponto a ser esclarecido concerne a possibilidade de cobrança da contribuição antes mesmo de uma efetiva atuação estatal, vez que a principal característica dessa espécie tributária reside da instituição com o objetivo de promover determinada finalidade específica.

§3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, §4º. Relator: Ministro Carlos Velloso, 26 de novembro de 2003. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730. Acesso em: 13 maio 2021.

⁵³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro – Seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 36.

Como por exemplo, a CIDE-Combustíveis⁵⁴ é instituída para ser destinada ao financiamento de projetos ambientais e de programas de infraestrutura de transportes.

Além disso, se adotarmos esse entendimento, a base de cálculo deveria corresponder ao custo da atuação estatal, o que não condiz com os ditames constitucionais, vez que no art. 149 foram indicadas as bases de cálculos das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, as quais referem-se à capacidade contributiva do sujeito passivo.

2.5.5 Afetação jurídica à finalidade específica

O traço existente no regime jurídico constitucional das contribuições capaz de distingui-las dos impostos e que se caracteriza como traço fundamental desta espécie tributária é a afetação dos recursos angariados com a cobrança do tributo à realização de finalidades específicas.

Além disso, a expressão “tributos causais” também é utilizada para denominar a espécie tributária em questão, vez que a contribuição se qualifica pela finalidade a que se destina. Não obstante, da mesma maneira, o termo está ligado à necessária presença de uma causa que motivou a instituição, ou seja, é imprescindível a efetiva necessidade da realização da atividade pública a ser financiada com o produto da arrecadação.

Essa característica é um traço que as diferencia dos impostos, vez que estes são afinalísticos, ou seja, o regime jurídico-constitucional é guiado pelo princípio da não afetação prévia das suas receitas, tratando-se da proibição constitucional de vinculação do montante oriundo da arrecadação dos impostos, como assevera Fabiana Del Padre Tomé⁵⁵, para quem a destinação é um pressuposto essencial à instituição das contribuições.

⁵⁴Art. 177

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

II - os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.” BRASIL. **Constituição da República**

Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

⁵⁵TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Extrafiscalidade tributária: estrutura e função instrumentalizadora de políticas públicas**. In: Paulo de Barros Carvalho; Robson Maia Lins. (Org.). Ensaio sobre Jurisdição Federal. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014, v.1, p. 16.

Humberto de Ávila⁵⁶ consigna tal peculiaridade ao caráter instrumental, posto que as contribuições serão criadas como uma espécie de instrumento para a promoção de determinada finalidade constitucional, já que são postas como o meio para alcançar o fim ou o objetivo pretendido. Logo, o produto arrecadado não poderá ser aplicado para a consecução de outra atividade senão a que está firmada na lei instituidora do tributo como a finalidade a ser alcançada.

A consequência da característica descrita acima é o respectivo cumprimento da finalidade constitucional por parte do legislador e do administrador público, vez que é necessário conjugar a previsão legal de destinação do produto arrecadado com a efetiva aplicação dos recursos obtidos.

Assim, primeiramente o Poder Legislativo, ao exercer a competência outorgada a ele pela CF para a instituição de contribuição, vincula-se às finalidades específicas traçadas constitucionalmente, e, após isso, tem-se a atuação do Poder Executivo no que diz respeito à devida aplicação dos recursos.

Insta salientar que não é toda e qualquer finalidade que pode ser alcançada por meio da instituição de uma contribuição. Logo, não há de se falar em uma competência genérica, tampouco em plena liberdade de escolha do propósito que se busca com a cobrança do tributo, vez que é necessário ater-se às seguintes finalidades: social, intervenção do domínio econômico ou interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Posto isso, estaremos diante de um requisito de pertinência teleológica, vez que ao instituir a contribuição, o legislador deve ater-se as finalidades postas constitucionalmente como objetivos a serem perseguidos mediante a cobrança de tal espécie tributária.

Como por exemplo, caso o legislador queira criar uma contribuição com o propósito de custear o ensino médio, será necessário averiguar se a Constituição permite que tal finalidade seja alcançada mediante a cobrança dessa espécie tributária, se a resposta for negativa, estaremos diante de um tributo inconstitucional, já que não está presente requisito imprescindível para o exercício da competência tributária.

Cabe aqui fixar a importância do traço ora debatido inclusive para quem defende a ideia de que a contribuição ora se amolda nas características de impostos, ora nas de taxas, como é o caso de Hugo de Brito Machado, não deixando de salvaguardar a finalidade específica que se busca com a instituição dessa exação, em suas palavras:

⁵⁶ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. P. 317. In: MACHADO, Hugo de Brito. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2003.

Realmente, segundo o art. 149 da vigente Constituição, compete 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. **Isto significa dizer que essas contribuições sociais se caracterizam pela correspondente finalidade. Não pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a ideia de vinculação direta** (grifo nosso).⁵⁷

A afetação finalística como sendo o traço fundamental das contribuições é vista dessa maneira, inclusive, para quem nega a autonomia tributária de tal exação, como é o caso de Roque Antônio Carrazza⁵⁸, o qual atribui como essência das contribuições a sua vinculação a determinada finalidade constitucional.

Também é necessário trazer ao debate os ensinamentos de Mizabel Derzi⁵⁹, este envolve seus estudos em relação ao traço ora debatido na análise do art. 4º do CTN, vez que, apesar do legislador acolher a destinação específica como irrelevante para a definição das espécies tributárias, se imposto ou taxa, ela é de suma importância para a configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios, sendo um requisito necessário para o exercício da competência.

Sendo assim, levando em conta os ditames preceituados pela Constituição Federal, a autora referida acima disciplina as contribuições como tributos finalisticamente afetados, afirmando ser a destinação específica relevante não só para o Direito Financeiro e Administrativo, mas também para o Tributário, sendo que essa importância será debatida com mais afinco ao longo do trabalho.

2.5.5.1 Nota conceitual ou requisito de validade?

Cabe trazer a distinção realizada por Andrei Pitten Velloso⁶⁰ entre a afetação jurídica das contribuições à determinada finalidade específica e à persecução de tal finalidade, vez que o primeiro traço é atribuído pelo autor como um elemento conceitual dessa categoria tributária, utilizado para definir o que é uma contribuição. Além disso, acrescenta-se ao plano conceitual

⁵⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 432

⁵⁸CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. P. 571.

⁵⁹BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.p. 169.

⁶⁰PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 49

as características comuns ao gênero dos tributos⁶¹ e a hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal.

Ao passo que o outro é um requisito de validade, logo é analisado sob a égide da legitimidade frente à Constituição, se está em consonância com esta, ou seja, se o tributo instituído é constitucional ou não. Revela-se salutar a compatibilidade entre a persecução da finalidade especificada pela norma atributiva de competência e o requisito de pertinência explicado no tópico acima.

A discussão é válida para o presente trabalho no que diz respeito às suas consequências jurídicas, vez que conforme se extrai dos ensinamentos do autor, no momento em que a lei que instituiu o tributo realizar sua afetação jurídica à determinada finalidade específica, estaremos diante de uma contribuição, ou seja, trata-se do plano da existência.

Ou seja, se com a cobrança da contribuição instituída busca-se um fim determinado que não se encontra previsto constitucionalmente como a finalidade a ser alcançada, estaremos diante de um tributo inconstitucional e por consequência inválido, mas continuaremos a qualificar a espécie tributária instituída como uma contribuição, já que a persecução de fins constitucionalmente postos se encontra no plano da validade.

Nesta mesma linha encontra-se Heleno Tôrres:

Destarte, em se tratando de matéria tributária, a **correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *conditio sine qua non* para a validade do ato normativo de criação de tributos** ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído (grifo nosso).
62

Logo, a ocasião adequada para analisar se estamos diante de uma contribuição ou não, ou seja, qual espécie tributária foi instituída, é no momento em que ela é criada pela lei ordinária e não no momento em que o produto arrecadado com a cobrança é empregado para a realização ou não da finalidade pretendida.

Vale ressaltar que, caso o legislador institua um imposto e a legislação orçamentária, posteriormente, resolva afetar a receita arrecadada à realização de uma determinada finalidade,

⁶¹“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.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 17 jul.2020.

⁶²TÔRRES, Heleno Taveira. CIDE – Combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais. In: TÔRRES e CATÃO, Heleno Taveira e Marcos André Vinhas (coords.). **Tributação no Setor de Petróleo**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. P. 64.

não estaremos diante de uma contribuição, vez que os preceitos orçamentários não são dotados do condão de transformar a figura tributária instaurada.

O mesmo não ocorre se, posteriormente, o legislador editar uma lei não orçamentária que afeta a totalidade dos recursos angariados com o determinado tributo, nesse caso estaremos diante de uma verdadeira contribuição, a qual deverá observar todos os requisitos trazidos pela Constituição. Insta salientar que, tal possibilidade ocorreu no ordenamento jurídico brasileiro no momento em que destinaram o IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas) ao Fundo de Combate a Erradicação da Pobreza entre 2000 a 2010 por meio da Emenda Constitucional nº 31 de 2000⁶³.

2.5.6 Parafiscalidade?

As contribuições especiais também são intituladas por alguns doutrinadores de contribuições parafiscais, sendo este termo utilizado por Aliomar Baleeiro⁶⁴. No presente trabalho, em consonância com Leandro Paulsen⁶⁵, entendemos pelo desuso de tal denominação para se referir a espécie tributária que está sendo analisada, vez que a parafiscalidade é, apenas, um elemento acidental, podendo ou não estar presente nas contribuições que constam do texto constitucional.

É cabível apontar que o fenômeno ora discutido se traduz na delegação, por parte do titular da competência tributária para instituir o tributo, por meio de lei, a pessoas de direito público ou privado, da capacidade tributária ativa⁶⁶, sendo responsável por arrecadar e fiscalizar a exação, além de dispor acerca do que foi arrecadado, o qual não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado.

⁶³“Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição.” Brasil. **Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

⁶⁴BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**. 10. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 640.

⁶⁵PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P. 80

⁶⁶“Art. 7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.” BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 17 jul.2020.

Não obstante, a noção de tributos parafiscais é usada por Rubens Gomes de Sousa⁶⁷ para se referir aqueles que possuem finalidade regulatória, chamados, também, de tributos extrafiscais. Em uma explicação sucinta, pode-se dizer que estes são voltados para estimular ou desestimular determinados comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde e outras.

Não obstante, o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138284-8, no qual se discutia a inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o lucro das empresas, rechaçou a tese da parafiscalidade necessária:

A receita não poderia integrar o orçamento fiscal da União, porque deveria ficar vinculada à autarquia previdenciária e integrar o orçamento desta.

Essa questão, entretanto, *data venia*, não tem relevância jurídica que lhe emprestou o Egrégio Tribunal *a quo*.

O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social.

(...)

Por conseguinte, a Constituição não veda (ao revés, admite) a arrecadação da contribuição social para financiamento da seguridade social pela administração direta da União, não se podendo inquirir de inconstitucional a Lei nº 7.689/88, pelo fato de a contribuição por ela criada ser arrecadada pela própria União (grifo nosso).⁶⁸

Logo, chegamos à conclusão que a parafiscalidade não é um traço típico ou obrigatório das contribuições, ou seja, não integra o regime jurídico destas, tampouco se apresenta como elemento diferenciador de tais espécies tributárias em relação as demais existentes no ordenamento jurídico.

3. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

3.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico

As chamadas contribuições interventivas são instituídas com a finalidade de atuar como instrumento da União na intervenção no domínio econômico, na medida em que custeiam os gastos e os encargos pertinentes.

Em relação a expressão domínio econômico, este é próprio dos entes privados, vez que não é possível a cobrança dessa espécie tributária se a interferência estiver voltada para o

⁶⁷SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. P. 174.

⁶⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1382848/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88. Relator: Carlos Velloso, 01 de julho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 10 maio 2021.

financiamento da atuação federal em área reservada à União. Nas palavras de Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

(...) haveria possibilidade de intervenção em campo constitucionalmente reservado à União? Assim não parece. **A intervenção, logicamente, só pode ocorrer em campo de atuação distinto daquele que cabe ao interventor.** Portanto, a União só pode atuar no setor privado ou em campo que, embora originariamente reservado ao Estado, passe a pertencer à iniciativa privada por força de autorização, concessão ou permissão (grifo nosso).⁶⁹

Insta salientar que, a União pode intervir no domínio econômico de maneira indireta por meio de três formas, sendo estas a fiscalização, o planejamento e o incentivo, apenas a última poderá ser promovida por meio da instituição da referida contribuição. Nas palavras de Ayres Barreto:

Cabe a intervenção do Estado no domínio econômico mediante instituição de contribuição interventiva se, **e somente se, sua atuação for de incentivo ou fomento**, devendo perdurar até que desapareçam as razões que deram ensejo à sua instituição (grifo nosso).⁷⁰

Não obstante, a atividade de planejamento é empreendida, primordialmente, por meio do Poder Legislativo, sendo que dentro dessa atuação legislativa está incluso inúmeras atividades, inclusive funções alheias ao planejamento da atividade econômica. Logo, deverá ser custeada por meio de impostos. Por fim, a atividade fiscalizatória está intimamente ligada ao ato de regular a economia por meio do exercício do poder de polícia, conseqüentemente será provido com a cobrança de taxas.

Além disso, um dos requisitos para a instituição dessa contribuição reside no seu caráter setorial, isso quer dizer que a intervenção, obrigatoriamente, deve estar voltada a setores econômicos específicos devidamente delimitados pelo legislador ordinário no momento da instituição do tributo. O STF⁷¹ inclusive expôs manifestação favorável à prévia necessidade de estabelecer o setor da economia que sofrerá a intervenção.

⁶⁹SOUZA, Hamilton Dias de, JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p.69.

⁷⁰BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 86.

⁷¹“O problema da reserva absoluta da lei impede a instituição de qualquer gravame sem que no próprio texto da lei instituidora estejam explicitados todos os elementos do tipo tributário de que se trata, sendo certo que, no caso de uma contribuição interventiva, a finalidade deveria vir expressa e especificada em sua materialidade, ou seja, o setor a ser beneficiado não poderia deixar de estar definitiva e concretamente organizando contemporaneamente ao início da cobrança dos recursos financeiros que em seu benefício seria arrecadados.” Para mais informações vide: STF, RE n. 218.061-5, Rel. Ministro Carlos Veloso, DJ, 08.09.2000.

Sendo assim, é inadequado a atuação estatal geral sobre o domínio econômico, vez que caso fosse possível, na maneira em que o incentivo à economia atingisse toda a sociedade, o tributo adequado seria os impostos, pois todos estariam chamados a custear a intervenção.

A característica descrita acima restará exemplificada nas maneiras pelas quais tais tributos poderão ser instituídos no ordenamento jurídico, sob a forma de adicionais incidentes sobre as operações econômicas próprias do setor escolhido ou como contribuição voltada para fundos ou programas destinados a impulsionar determinada atividade econômica.

Por fim, cabe ressaltar o entendimento de Luís Eduardo Schoueri⁷² acerca da expressão intervenção no domínio econômico. Para este, ela ocorre de duas formas: atuação em sentido negativo e positivo. Sendo que a primeira ocorre quando a contribuição é instituída para corrigir as falhas do mercado, ao passo que a segunda se refere à concretização dos princípios estabelecidos pelo art. 170 da Constituição Federal.⁷³

3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

Também conhecidas como contribuições profissionais ou corporativas, estas se destinam aos Conselhos Profissionais, autarquias corporativas responsáveis pela fiscalização e regulação do exercício de diversas atividades profissionais ou econômicas.

Nesse caso, a União delega a capacidade tributária ativa ao respectivo Conselho, sendo responsável pela organização, regulação e fiscalização das respectivas categorias profissionais ou econômicas. Além disso, atua na defesa de seus interesses, as representando coletivamente ou individualmente. Com a respectiva delegação, resta claro estarmos diante de um tributo parafiscal.

⁷²SCHOUERI, Luís Eduardo. **Exigências da Cide sobre royalties e assistência técnica ao exterior**. RET 37/122, jun. 2004.

⁷³“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

Se encaixava nessa categoria as contribuições sindicais, as quais eram cobradas dos empregados, dos profissionais liberais e das pessoas jurídicas. Porém, com o advento da Reforma Trabalhista, estas passaram a adotar o traço da facultatividade, como consequência lógica restou prejudicado a natureza tributária, vez que uma das características conceituais do tributo expostas pelo CTN é a compulsoriedade.

É mister ressaltar que, para Sacha Calmon Navarro Còelho⁷⁴ tal espécie tributária, assim como as contribuições interventivas, não deveria sequer existir no ordenamento jurídico, vez que as categorias econômicas e profissionais deveriam gozar de liberdade no que diz respeito à organização e a instituição ou não das respectivas contribuições, o que dependeria do interesse dos membros, sem a interferência do Estado, já que aqueles seriam os responsáveis pelo pagamento. Ou seja, para o autor a única contribuição que se justifica é a social, a qual será tratada no próximo tópico.

3.3 Contribuições sociais

As contribuições sociais são subdivididas em duas categorias: a) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e b) contribuições sociais gerais ou genéricas. A primeira é voltada ao custeio da seguridade social, abarcando o sistema de saúde pública, a previdência social e a assistência social, ao passo que a segunda categoria é instituída com o objetivo de atuar no campo da ordem social, espectro mais amplo, incluindo, como por exemplo, a educação, a cultura, a família, estando todas as atividades passíveis de tributação no Título “Da Ordem Social” na Constituição Federal.

Além disso, o exercício da competência para instituir as contribuições sociais gerais também precisa estar atrelado, após a edição da EC 33/01, à observância do art. 149, § 2º, III, alínea *a*, da Carta Magna, o qual institui as bases econômicas passíveis de tributação o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e o valor aduaneiro no caso de importação.

Insta salientar que, a materialidade referente às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social está expressamente definida na outorga de competência pelo art. 195 da Constituição Federal, através de um rol exaustivo⁷⁵.

⁷⁴COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 492.

⁷⁵Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

Na sistemática dos ensinamentos traçados por Paulo Ayres Barreto⁷⁶, as contribuições sociais gerais são intituladas específicas, vez que são instituídas com o intuito de custear um fim social especificamente determinado. Não obstante, é necessário alertar que não possuem a materialidade definida expressamente na Constituição assim como acontece com aquelas que se destinam à seguridade social.

Outro ponto que abrange apenas as contribuições sociais destinadas a seguridade social diz respeito a não sujeição constitucional ao princípio da anterioridade comum, ou seja, quando forem instituídas poderão ser cobradas após noventa dias da data da publicação da lei, em cumprimento à anterioridade nonagesimal, não sendo necessário aguardar o próximo exercício financeiro para ser exigida, é possível a sua exigência no mesmo ano da sua instituição, desde que observado os noventa dias.

Por fim, é facultado a criação de outras contribuições para a seguridade social, que não sejam aquelas já instituídas em razão das bases econômicas expressamente descritas no art. 195, o que será feito por meio de lei complementar, sendo necessário observar o art. 154, I da Constituição Federal, o qual impõe requisitos ao exercício da competência residual, determinando o cumprimento das regras de não cumulatividade conjugado com a escolha da hipótese de incidência e da base de cálculo distintos daqueles já discriminados pela Carta Manga.

Porém, há de se observar que não foi outorgado ao legislador ordinário plena liberdade para eleger as situações que figurarão na hipótese de incidência dessas contribuições, vez que o exercício desta competência estará atrelado ao cumprimento das competências atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios, aos direitos fundamentais dos contribuintes e aos princípios constitucionais gerais e tributários, como bem comenta Fabiana Del Padre Tomé⁷⁷.

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jul. 2020.

⁷⁶BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 79.

⁷⁷TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Ed. Juruá, 2002, p. 101.

4. NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS DUAS REGRA-MATRIZES DAS CONTRIBUIÇÕES

No caso das contribuições instituídas pela União é necessário levar em consideração o fato de que esta espécie tributária é agraciada com duas regras-matrizes⁷⁸ que, apesar de distintas, estão relacionadas de maneira indissociável, quais sejam: a regra-matriz do tributo e a da destinação⁷⁹.

Antes de tratar da regra-matriz, precisamos iniciar pela norma de competência tributária, vez que a validade formal daquela dependerá, primeiramente, do cumprimento do que é posto pela norma de competência, já que ela descreverá no seu antecedente o processo a ser observado pelo legislador infraconstitucional quando da criação da regra-matriz, ou seja, quando for instituir um tributo⁸⁰.

O antecedente é formado pelo critério subjetivo, procedimental, espacial e temporal, todos retirados do texto constitucional:

Sendo assim, pode-se afirmar que o fato prescrito no antecedente da norma de competência é identificado pelas seguintes características: i. sujeito competente para editar o tributo; ii. procedimento legislativo que deve ser realizado; iii. local em que deve ser realizado este procedimento; e iv. as condições de tempo.⁸¹

O critério subjetivo consiste na competência exclusiva atribuída à União, pelo art. 149, CF, de instituir as contribuições. Quanto ao procedimental, é demonstrado pelo Princípio da Legalidade⁸², ou seja, a criação somente se dará mediante lei, devendo o ente tributante observar

⁷⁸“A regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada, que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”. Para mais informações vide: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 245.

⁷⁹SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). “Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico”. São Paulo: Saraiva, 2008. P.622.

⁸⁰“No antecedente dessa norma, descreve-se um fato – o processo de enunciação necessário à criação dos tributos – imputando-se a esse fato uma relação jurídica, cujo objeto consiste na faculdade de criar tributos”. Para mais informações vide: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

⁸¹GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

⁸²“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 de abr. de 2021.

o procedimento legislativo posto pela Constituição para a edição de lei ordinária ou lei complementar.

Quanto ao critério espacial, por se tratar de tributo de competência da União, a produção normativa ocorrerá em Brasília, onde está situado o Poder Executivo e Legislativo. Por fim, o critério temporal é compreendido pelo momento em que a União exerce a competência outorgada pela Carta Magna.

Ao passo que, o conseqüente da norma de competência tributária, a partir do momento em que há o acontecimento do fato jurídico previsto no antecedente, imputará, portanto, uma relação jurídica como efeito normativo.

A relação jurídica tributária será composta pelo sujeito ativo, ou seja, o ente competente para instituir o tributo, e o sujeito passivo⁸³, representado pelos contribuintes.

Ainda, será necessária a observação do conjunto de limitações materiais, formado por princípios, imunidades, enunciados complementares que disciplinam a instituição de cada um dos critérios que compõem a norma tributária e as condições para o exercício da competência tributária.

No caso das contribuições, o exercício da competência será condicionado pelo cumprimento do art. 149 da CF, o qual prevê a finalidade específica dessa espécie tributária.

Isto posto, passaremos a análise da regra-matriz da contribuição, sendo esta responsável por estabelecer a obrigação do recolhimento do tributo por parte do contribuinte caso venha a ocorrer no mundo fático o evento previsto no seu critério antecedente. Quanto ao conseqüente, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁸⁴:

Vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de uma determinada prestação.

Neste ponto, para melhor elucidação, cabe trazer a estruturação da regra-matriz, sendo ela formada pela hipótese, composta pelo critério material, espacial e temporal, e o conseqüente, formado pelo critério pessoal, quantitativo.

⁸³“O polo passivo da relação jurídica de competência tributária é ocupado pelo conjunto de sujeitos destinatários da norma que veicula a norma tributária em sentido estrito. Esses sujeitos não poderão se escusar de cumprir a norma tributária que tenha sido regularmente criada.” Para mais informações vide: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 82.

⁸⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 278.

A hipótese será responsável pela descrição de fatos de possível realização no mundo fenomênico, sendo, portanto, uma norma descritiva, e o conseqüente será prescritivo, vez que determinará a conseqüência jurídica caso ocorra o evento descrito no antecedente, também chamado de hipótese, nascendo, com isto, a obrigação tributária.

Para que se tenha uma análise de maneira minuciosa e prática, se mostra favorável partir de um caso prático, neste trabalho exemplificaremos com a regra matriz de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)⁸⁵.

O critério material, o qual define a conduta a ser observada no plano fático que terá como conseqüência prática o surgimento, para o contribuinte, da obrigatoriedade de pagar o tributo, será substancializado na ação de “auferir renda”. O critério temporal será o dia 31 de dezembro de cada exercício e o espacial será dentro do território nacional.

Ao passo que, no conseqüente, teremos no critério pessoal o sujeito ativo, como sendo a União⁸⁶ e como sujeito passivo⁸⁷ as pessoas jurídicas que auferem renda ou proventos de qualquer natureza.

Quanto ao critério quantitativo, o qual será responsável por determinar, com segurança, o montante devido à título de tributo, formado, portanto, pela base de cálculo⁸⁸, no caso da CSLL deverá ser a medida de renda, vez que foi eleito como critério material da hipótese de incidência, como já dito, a ação de auferir renda. Acrescido à base de cálculo, tem-se a alíquota, representada pelo indicador da proporção que deve ser tomada da base de cálculo.

Ainda, reside nesse critério uma diferença entre a CSLL, vez que no caso das contribuições deve ser estabelecido uma compatibilidade⁸⁹ entre o custo da atuação estatal e o

⁸⁵“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.” BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁸⁶“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.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 de abr. de 2021.

⁸⁷“Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, ressalvadas as vedadas na alínea ‘b’ do inciso VI do caput do art. 150 da Constituição Federal, na forma restritiva prevista no § 4º do mesmo artigo.” BRASIL. **Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁸⁸“A base de cálculo deve expressar atributo mensurável do critério material da hipótese de incidência.” Para mais informações vide: GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 220.

⁸⁹“A contribuição a ser instituída terá como propósito específico gerar receita compatível com tal custo (...). A somatória da parcela de receitas destinadas ao custeio da atividade deve ser compatível com o custo”. Para

valor da contribuição, já que foi instituída como objetivo de financiar determinada finalidade específica, a qual será materializada em uma atividade.

Como já dito no começo deste capítulo, há de se fazer menção a regra-matriz da destinação específica, a qual será responsável, neste caso, por distinguir a CSLL do imposto de renda, vez que no caso das contribuições é preciso mencionar para onde será destinado o produto da sua arrecadação, e no caso da CSLL será para o financiamento da seguridade social. Nesse ponto, é necessário trazer a explicação de Paulo Ayres Barreto:

Pelo mero exame do critério material da regra-matriz de incidência, não há como se diferenciar as contribuições dos impostos. Se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, como aqueles identificados em face da norma padrão de incidência da contribuição social sobre o lucro, não há como diferenciar as espécies tributárias. **As estruturas normativas, no plano legal, definidores da conduta de levar aos cofres públicos um montante em dinheiro, em razão do lucro auferido são idênticas (grifo nosso).**⁹⁰

Sendo assim, para que a instituição das contribuições esteja em consonância com a norma de competência tributária, é necessária a presença da finalidade para a qual a exação está sendo instituída, sob pena de desvio de finalidade e conseqüente invalidade.

Logo, é possível concluir que a norma de competência tributária, no caso das contribuições, determina a edição de duas regras de conduta, vez que há a regra-matriz de incidência tributária, indicando o pagamento do tributo em face da ocorrência do fato jurídico tributário, e a regra de destinação, a qual vinculará a destinação dos recursos recebidos às finalidades que ensejaram a sua criação.

Não obstante, também é necessário a análise da regra financeira⁹¹, destinada ao sujeito ativo desta relação tributária, ou seja, à União, responsável pela instituição da contribuição, vez que não basta a previsão da finalidade específica, é preciso que se tenha a efetiva destinação dos recursos arrecadados:

mais informações vide: BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 180.

⁹⁰BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 69.

⁹¹“A finalidade das contribuições estabelecidas pelo art. 149 da CF/88 vincula não só a lei instituidora da contribuição, mas também a lei orçamentária, a qual deve direcionar os recursos advindos das contribuições para o mesmo destino. Essa necessária vinculação, inclusive, foi objeto de norma específica estabelecida pelo art. 8º da Lei Complementar n. 110/00.” Para mais informações vide: ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário.** 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 103.

(...) 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 das 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)** (grifo nosso).⁹²

Sendo assim, estamos diante de uma destinação legal, a qual está associada ao exercício da competência material outorgada à União para a instituição de contribuições, e de uma destinação efetiva, que só é possível no momento em que se tem a concreta realização da finalidade pretendida.

5. DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DOS VALORES ARRECADADOS COMO UMA PONTE DE LIGAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO

É cediço que a autonomia dos ramos do Direito não pode ser concebida de maneira absoluta, vez que cada âmbito é uma parte indissolúvel do todo, ou seja, não podem existir de maneira isolada da totalidade do sistema jurídico, e isto é visível quando se trata do Direito Tributário e do Direito Financeiro, a inter-relação entre eles acarretará, portanto, uma maior operatividade do Direito.

Para este trabalho, demonstraremos que ambos os ramos do Direito estão ligados, dentre outros aspectos, pela receita tributária, ponto crucial para o estudo das contribuições e sua finalidade específica, vez que o Direito Tributário debruça-se sobre a arrecadação das receitas derivadas, aquelas auferidas mediante o pagamento de tributos e multas, e o Direito Financeiro disciplina a maneira pela qual as despesas serão realizadas a partir do montante arrecadado.

Logo, tem-se que a receita tributária, ou seja, a receita derivada advinda da arrecadação, principalmente, dos tributos, é um dos pontos de ligação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, vez que pertence, concomitantemente, aos dois ramos.

Contrário à esta ligação, há doutrinadores⁹³ defendendo que após a ocorrência do fato previsto na norma tributária e havendo o pagamento do tributo pelo contribuinte tem-se como consequência a extinção da relação tributária. Logo, o destino que será dado à receita tributária não estará afeto aos estudos do Direito Tributário, vez que será, exclusivamente, uma

⁹²CANADO, 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**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 335.

⁹³BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.287.

preocupação para o Direito Financeiro. Ainda, se extrai das lições de Sacha Calmon⁹⁴ que o destino da arrecadação será de importância, somente, para o controle do Estado do seu poder de tributar.

Não obstante, é a posição adotada no art. 3º do CTN, o qual, como já comentado, aloca a destinação legal dada ao produto da arrecadação do tributo como um aspecto irrelevante no momento em que se é auferido a natureza jurídica da exação.

Neste trabalho não coadunamos com este entendimento, já que a questão orçamentária das contribuições, ou seja, se ocorreu a efetiva destinação dos recursos arrecadados com a sua cobrança para às finalidades específicas contidas na lei instituidora é questão de suma importância para o Direito Tributário, pois reflete diretamente na validade do tributo.

Ora, se a própria Constituição Federal quando delineou no art. 149 a competência tributária para a instituição das contribuições trouxe como necessário para o seu exercício legítimo afetá-las à uma finalidade específica, como concordar que o destino da sua arrecadação não será de suma importância para o Direito Tributário?

Quando a Carta Magna trouxe a competência da União para instituir tais tributos, como instrumentos de atuação nas respectivas áreas, teve como consequência transformar a destinação num dado jurisdicionado, vez que passou a integrar o regime jurídico específico das contribuições. A partir de então, o destino da receita tributária passou a figurar como um dado de interseção entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

Além disso, há de se fazer menção a ressalva feita quanto ao orçamento, o qual é, em linhas gerais, autorizativo, abrindo uma exceção em relação às receitas arrecadas com a cobrança das contribuições, em virtude da vinculação à finalidades específicas o orçamento será impositivo, não deixando, portanto, grande margem de discricionariedade para o Poder Público.

Não obstante a característica impositiva do orçamento no que diz respeito à receita arrecada com as contribuições, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu parágrafo único do artigo 8º⁹⁵ determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica, como é o caso das contribuições, serão utilizados, exclusivamente, para atender ao objeto da sua

⁹⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 401.

⁹⁵“Art. 8º

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”
BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 17 abr. 2021.

vinculação, ainda que em exercício financeiro seguinte ao seu ingresso, ou seja, se a União arrecada recursos com a cobrança da contribuição e não utiliza toda a verba em determinado ano, os valores segue vinculados nos orçamentos seguintes.

Ainda, caso seja desrespeitado o preceito trazido na LRF, estaremos diante de um desvio de finalidade, ocasionando, portanto, um crime de responsabilidade. Restando claro que o Direito Financeiro coaduna com os ditames constitucionais no que diz respeito a importância da efetiva destinação específica da receita arrecadada com as contribuições.

Ainda, conforme ensina Harisson Leite⁹⁶, o conhecimento do destino da receita arrecadada com os tributos é uma matéria afeta ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, vez que no momento em que as contribuições são criadas deve ser, obrigatoriamente, determinado qual o seu destino, ao passo que os impostos não poderão ter a sua receita vinculada a destinação específica, salvo exceções trazidas pelo próprio texto constitucional.

Cabe mencionar, por fim, que o tema é afeto ao Direito Financeiro vez que cabe a esta disciplina o estudo da destinação e correta aplicação dos recursos públicos⁹⁷.

Logo, não é somente a norma tributária, a qual instituiu a contribuição, que deve observar a finalidade específica e a conseqüente destinação dos recursos, mas também a norma orçamentária está vinculada às finalidades, este entendimento é, inclusive, coadunado por Paulo Ayres Barreto⁹⁸.

De fato, na prática, para que a finalidade prevista pela Constituição Federal seja atendida, é inevitável a previsão – e o respeito – da destinação específica, não só pela norma jurídica tributária, mas também pela norma jurídica financeira.

Entendemos que, a afetação à determinada finalidade, para o caso das contribuições, não só integra o seu regime jurídico como figura tributária autônoma, mas também é parâmetro para o controle de validade da norma que a instituiu, na qual deve conter o destino da receita decorrente das contribuições.

6. DESVIO DO PRODUTO ARRECADADO COM AS COBRANÇAS DAS CONTRIBUIÇÕES E SUAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

⁹⁶LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020. p. 106-107.

⁹⁷LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020. p. 161.

⁹⁸“O vínculo entre a causa e o destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado por intermédio de lei orçamentária, sob pena de comprometimento estrutural como espécie tributária.” Para mais informações vide: BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 194.

O debate que há de ser travado neste momento é: basta a previsão na lei instituidora do destino do produto arrecadado com a cobrança da contribuição para que seja considerada constitucional e válida, ou é necessário que se vislumbre efetivamente os valores sendo utilizados para a finalidade ora prevista?

Para certos doutrinadores, a efetiva destinação do produto arrecadado com as contribuições não é um problema para o Direito Tributário, bastando, para este ramo jurídico, a previsão expressa da finalidade na lei instituidora do tributo.

Sendo que, caso ocorra a aplicação do produto arrecadado em finalidade diversa daquela estabelecida pela lei instituidora, continuaremos diante de uma contribuição, não sendo capaz, portanto, de modificar a sua natureza tributária. Cabe trazer o entendimento de Maria Lúcia Luz Leiria:

Não há, no entanto, que se confundir **finalidade da contribuição, o que caracteriza a sua natureza e autoriza a sua cobrança**, com a destinação no plano fático. As contribuições sociais, portanto, **caracterizam-se não pela destinação do produto da respectiva cobrança, mas sim pela finalidade para a qual foram instituídas**. Desinteressa, portanto, se a destinação fática dos recursos transita pelos cofres da União e sim a finalidade ou destinação do produto arrecadado (grifo nosso).⁹⁹

Porém, neste trabalho discordaremos do que foi dito pela autora, apesar de necessário para conceituar o tributo como pertencente à categoria das contribuições, para que se trate de um tributo constitucional é primordial, além da previsão da finalidade específica na lei instituidora, a sua efetiva destinação.

O desvio de finalidade pode ocorrer em situações distintas, começaremos com a lei instituidora do tributo, caso não preveja a finalidade específica a que se propõe perseguir com a instituição desse tributo ou se a previsão não encontrar respaldo constitucional, não estaremos diante de uma contribuição propriamente dita, vez que faltará o requisito essencial da finalidade específica.

Ao contrário, caso a contribuição seja criada de maneira válida, é possível que o desvio seja perpetrado pela lei orçamentária, ou seja, não vinculará a receita à finalidade ora prevista no momento de sua instituição. Neste caso, será inconstitucional, vez que deixou de observar o requisito essencial de validade das contribuições especiais, ensejando, portanto, o direito de o contribuinte exigir o que foi já pago.

⁹⁹ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. **Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, n. 88, jan. 2003, p. 61.

Ainda, a desvinculação pode se dar após a lei orçamentária, ou seja, no momento em que efetivamente será aplicado o montante arrecadado, neste caso, independentemente de ter ocorrido através de dispositivo infralegal ou ato executivo, ambos devem ser anulados com eficácia retroativa, passível, novamente, de restituição pelo contribuinte.

É de suma importância fazer menção à Ação Direta de Inconstitucionalidade 29258¹⁰⁰, a qual teve o mérito julgado procedente, ocasionando, como consequência, a interpretação conforme a Constituição da Lei Orçamentária n. 10.640/2003 no que diz respeito a possibilidade de destinação dos recursos da CIDE-Combustíveis para reservas de contingências e aplicação de 10% do excesso de arrecadação na abertura de créditos adicionais, finalidades não relacionadas diretamente com os motivos que ensejaram a criação da contribuição.

Sendo assim, o STF decidiu que o crédito suplementar referido acima deva ser destinado às finalidades enumeradas no art. 177, §4º da Constituição Federal, dispositivo que apresenta um rol taxativo, ressaltando o Ministro Sepúlveda Pertence que o regime jurídico das contribuições impõe a aplicação total do produto de sua arrecadação nas finalidades previstas no texto constitucional.

Não obstante, a Suprema Corte quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 566007¹⁰¹ entendeu que caso a desvinculação das receitas seja considerada inconstitucional, a consequência será a posterior vinculação do produto da arrecadação e não a devolução do que já foi pago pelo contribuinte.

Para a Ministra Carmen Lúcia interpreta a desvinculação parcial das receitas das contribuições não macula a tributação como inconstitucional ou ilegal, únicas hipóteses em que é autorizado a repetição do indébito tributário ou reconhecimento da inexistência da relação jurídico-tributária.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 29258/DF**. Processo objetivo. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei Orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>. Acesso em: 12 maio 2021.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 566007/RS**. Direitos Constitucional e Tributário. Repercussão Geral. Desvinculação de receitas da União – DRU. Art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ausência de correlação entre a alegada inconstitucionalidade da DRU e o direito à desoneração tributária proporcional à desvinculação. Ilegitimidade processual. Ausência de direito líquido e certo. Recurso Extraordinário ao qual se nega provimento. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, 13 de novembro de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2563761&numeroProcesso=566007&classeProcesso=RE&numeroTema=277>. Acesso em: 12 maio 2021.

Logo, no entendimento do STF, independente da inconstitucionalidade ocasionada por uma possível desvinculação de receitas das contribuições, não terá como consequência a devolução do que já foi pago.

Em outro julgado, no qual discutia-se a constitucionalidade do decreto responsável pela instituição do Finsocial, concluiu-se que a destinação inadmissível do produto arrecado, embora ineficaz e inconstitucional, não invalidaria o tributo, já que a receita arrecadada iria, de qualquer forma, para os cofres públicos.

O entendimento posto pelo STF coaduna com as palavras de Geraldo Ataliba¹⁰², vez que para ele é possível que um tributo seja inconstitucional e a aplicação dos recursos arrecadados com a sua cobrança seja constitucional.

Todavia, ousemos discordar do entendimento trazido pela Suprema Corte, neste trabalho defenderemos a tese de que desvios dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação tornará a contribuição inconstitucional, no mesmo sentido se encontra Hamilton Dias de Souza, Roberto Wagner Lima Nogueira e Sacha Calmon Navarro Coelho, cabe trazer as palavras deste autor:

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o produto da arrecadação das contribuições, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição (grifo nosso).¹⁰³

A destinação legal do produto da arrecadação é, portanto, um requisito inafastável para a cobrança válida e, por conseguinte, constitucional, das contribuições, vez que não basta a previsão da finalidade pela norma instituidora se esta não for efetivamente perseguida no plano fático, ou seja, se não ocorrer a sua legítima destinação.

Logo, caso não ocorra a efetiva destinação, não há justificativa constitucional para o exercício da competência do ente tributante para legislar e arrecadar a contribuição, sendo possível a sua repetição.

Roque Carrazza¹⁰⁴ também advoga pela tese da repetição, em virtude da injuricidade da cobrança da contribuição caso o produto da sua arrecadação não venha a ser aplicado nas finalidades postas pela lei instituidora, sendo essencial para que o contribuinte se proteja de

¹⁰² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores. 2002, p.158.

¹⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 406.

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2013. p. 524-525.

eventuais arbitrariedades do Poder Público e ainda o em questão atributo é responsável por preservar natureza constitucional das contribuições.

Cabe ressaltar que o STF, no julgamento do RE (Recurso Extraordinário) 213.739-1 reconheceu a inconstitucionalidade do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) quando o Estado de São Paulo destinou 1% da arrecadação a construção de casas populares, em virtude da violação do princípio da não afetação da receita dos impostos. Ora, se neste caso a Corte decidiu pela inconstitucionalidade, o que os impede de decidir pela inconstitucionalidade das contribuições quando não atingirem a afetação inerente à espécie tributária?

Ainda, é necessário analisar o princípio da estrita legalidade pelo viés da necessidade de instituição do tributo somente mediante lei, tem-se, neste ponto, o consentimento à tributação outorgado pela sociedade, vez que os legisladores, como é cediço, são os verdadeiros representantes do povo, e no caso específico das contribuições, o consentimento foi outorgado desde que o produto da arrecadação seja destinado às respectivas finalidades¹⁰⁵.

Então, a desvinculação irá ferir as garantias individuais dos contribuintes, vez que não respeitará a obrigatoriedade constitucional de que o produto da arrecadação seja aplicado nos fins que deram ensejo a cobrança da contribuição.

Já dizia Ayres Barreto¹⁰⁶ que o exercício da competência para a instituição da contribuição é subordinado constitucionalmente à afetação da exação às despesas que deram origem a necessidade de sua cobrança. Ou seja, como já dito no presente trabalho, o destino da arrecadação é decorrente da norma de competência para instituição dessa espécie tributária.

Logo, se o montante arrecadado com a cobrança da contribuição não está sendo efetivamente destinado à finalidade que deu causa a sua instituição, não há motivos para fomentar a atividade que se pretendia por meio dessa exação.

Sendo assim, resta claro que há um vínculo necessário entre a finalidade que deu ensejo a instituição da contribuição e o destino da sua arrecadação, se pondo como uma relação de causa e consequência. A cobrança dessa espécie tributária será autorizada pela necessidade de atendimento a uma finalidade específica por parte do Estado, o seu dever jurídico será aplicar

¹⁰⁵ HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 127-128.

¹⁰⁶ BARRETOS, Paulo Ayres. **Contribuições**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

os recursos arrecadados na finalidade devida, surgindo para o contribuinte um direito subjetivo de repetir o indébito tributário caso venha a ser comprovado o desvio dos recursos.¹⁰⁷

Um dos motivos de grande relevo para que seja efetiva a destinação dos recursos arrecadados com a cobrança das contribuições, ou seja, que sejam aplicados nas finalidades previstas em lei, encontra-se na importância de destinação do produto em áreas que poderiam ser relegadas ao último plano pelo Poder Público, estando em desarmonia com a valoração dada pela Constituição aos direitos sociais¹⁰⁸.

Isto é verificado, entre outros motivos, quando se vislumbra que o próprio texto constitucional trouxe as contribuições como meio de concretização dos direitos sociais, já que o art. 149 as concebe como o “instrumento” de atuação da União nas áreas sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

Não é justo que a contribuição seja instituída devido a uma justificativa plausível, com o intuito de fomentar determinada finalidade específica, e após a sua arrecadação ser desviada para outros gastos, as transformando em verdadeiros impostos.

O direito à restituição de um tributo pago indevidamente surge em virtude de uma cobrança sem amparo legal ou inconstitucional, ambos encontram o fundamento na Constituição Federal, a qual assevera que os tributos serão exigidos mediante lei, devendo preencher os requisitos postos na Carta Magna. Logo, será uma consequência do descumprimento das normas constitucionais. Sendo este o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

O direito à restituição de tributo indevidamente pago tem fundamento original e permanente na Constituição Federal, derivando da combinação de uma dualidade de preceitos nela inseridos, quais sejam, (1) a **própria competência tributária** do ente envolvido no recebimento do tributo indevido, regularmente exercida, e (2) o **princípio da estrita legalidade** (grifo nosso).¹⁰⁹

Sendo assim, o direito à restituição surge com fundamento na Constituição Federal já que ela determina que o tributo seja devido na forma de lei, sendo que para que esta lei seja instituída é necessário sujeitar-se às limitações constitucionais. Não é necessário que haja uma

¹⁰⁷ “A destinação para outra finalidade desnatura, *“a posteriori”*, a contribuição, implicando na impossibilidade da sua exigência e posterior restituição do que foi indevidamente recolhido aos cofres públicos.” Para mais informações vide: HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição Brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 126, 2008.

¹⁰⁸ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020. P. 162.

¹⁰⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória, em Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999. P. 355 e 356.

lei infraconstitucional prevendo este direito ao contribuinte, vez que ele decorre da própria Constituição, a qual determinada, indubitavelmente, que é direito do contribuinte pagar somente o que seja devido conforme os preceitos constitucionais e legais.

Nas palavras de Paulo Ayres Barreto¹¹⁰:

Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; (ii) o dever jurídico de o ente tributante aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. **Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário** (grifo nosso).

O STJ já se manifestou pela possibilidade de repetição do indébito tributário no caso da declaração da inconstitucionalidade de lei que instituiu o tributo.¹¹¹

Sendo assim, quando a norma constitucional determina a instituição das contribuições em função de uma finalidade específica, o exercício da competência só será legítimo se a destinação for efetivamente voltada à realização desta finalidade.

A inconstitucionalidade da cobrança da contribuição pode advir de situações diversas, tais como a previsão na lei instituidora de uma finalidade que seja incompatível com a Constituição ou com a aplicação dos valores arrecadados em fins diversos daquelas previstas na lei.

Não haverá legitimidade constitucional para cobrar ou continuar cobrando uma contribuição se a destinação do produto arrecadado não for aquele previsto pela Carta Magna, serão inválidas e o próprio texto constitucional determina que os tributos só serão exigidos do contribuinte se estiverem postos pela Constituição, e no caso específica das contribuições é necessário a sua finalidade e destinação.

7. A PROBLEMÁTICA ENVOLVENDO A LEI COMPLEMENTAR N. 101/2020 E O JULGAMENTO DE MÉRITO DO TEMA 846/STF

¹¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 168.

¹¹¹ Informativo STJ de 21/02/2012. É cabível a repetição do indébito tributário no caso de pagamento de contribuição para custeio de saúde considerada inconstitucional em controle concentrado, independentemente de os contribuintes terem usufruídos do serviço de saúde prestado pelo Estado. **A declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu contribuição previdenciária é suficiente para justifica a repetição dos valores indevidamente recolhidos.** Além do mais, o fato de os contribuintes terem usufruído do serviço de saúde prestado pelo Estado não retira a natureza indevida da exação cobrada. O único pressuposto para a repetição do indébito é a cobrança indevida de tributo, conforme dispõe o art. 165 do CTN. Precedente citado: AgRg no REsp 1.206.761-MG, DJe 2/5/2011. AgRg no AREsp 242.466-MG, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 27/11/2012.

A Lei Complementar n. 110/2001 introduziu no ordenamento jurídico a contribuição social sobre o Fundo de Garantia de Tempo e Serviço (FGTS) com o fito de solucionar uma situação específica acarretada pelo Plano Verão e Collor, responsáveis por fazer frente aos altos índices inflacionários enfrentados pelo Brasil no final da década de 80 e início dos anos 90.

Tendo em vista as dúvidas surgidas com a instituição dos Planos quanto aos índices inflacionários que deveriam ser aplicados, a consequência foi a correção a menor das contas vinculadas ao FGTS. Sendo assim, os expurgos inflacionários levaram inúmeros trabalhadores à Justiça para obter a correção adequada, o que provocou o reconhecimento da aplicação de índices inapropriados pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 248.188/SC e 226.855/RS.

A alternativa encontrada pelo Judiciário foi a transferência do ônus para o contribuinte, uma vez que nem a Caixa Econômica e nem o Tesouro Nacional conseguiriam arcar com o passivo formado a partir da decisão do STF.

Logo, o comportamento do Governo Federal foi a instituição no ordenamento jurídico, pela Lei Complementar n. 110/2001, de duas contribuições sociais destinadas a repor o déficit dos fundos. Neste trabalho nos debruçaremos sobre o tributo tipificado no art. 1º¹¹² da referida lei, vez que a outra contribuição, por expressa opção legislativa, foi instituída, somente, pelo prazo de sessenta meses, sendo que a sua incidência se deu até janeiro de 2007¹¹³.

A destinação da contribuição foi delineada no art. 4º da Lei Complementar¹¹⁴, restando claro a instituição com o fito de recompor financeiramente as perdas das contas do FGTS em face dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor.

¹¹² “Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.” BRASIL. **Lei Complementar n. 110, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em: 12 maio, 2021.

¹¹³ “Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.
§ 2º A contribuição será devida pelo prazo de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade.” BRASIL. **Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em: 12 maio, 2021.

¹¹⁴ “Art. 4º Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

No primeiro momento o STF foi instado a se manifestar quanto a constitucionalidade dos tributos criados pela Lei Complementar n. 110/2001, restou sedimentado no julgamento das ADIs 2556 e 2558, não só a natureza jurídica tributária de “contribuições sociais gerais”, mas também a respectiva harmonia com a Constituição Federal.

Cabe ressaltar que o tema central a ser debatido neste tópico será o suposto exaurimento da finalidade a que se destina a contribuição social instituída pelo art. 1º e, conseqüentemente, a inconstitucionalidade superveniente da sua cobrança, sendo que a matéria foi suscitada, também, na ADI 2568. Porém, o argumento não foi objeto de análise, nas palavras do Relator:

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (RELATOR): Senhores Ministros, após a liberação destas ações diretas de inconstitucionalidade para julgamento, a entidade-requerente solicitou o adiamento do exame da matéria. Deferi o pedido e concedi audiência aos representantes da entidade-requerente, para exposição de informações relevantes acerca da situação do financiamento dos gastos governamentais com o FGTS. Em síntese, a requerente expôs que a finalidade da exação fora alcançada, pois a União teria ressarcido integralmente todos os beneficiários do FGTS cuja lesão foi reconhecida no julgamento do RE 226.855. Entendo que a nova linha de argumentação não tem cabimento no estágio atual destas ações diretas de inconstitucionalidade. Com efeito, por se tratar de dado superveniente, a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não era objeto da inquirição, e, portanto a Corte e os envolvidos no controle de constitucionalidade não tiveram a oportunidade de exercer poder instrutório em sua plenitude. Descabe, neste momento, com base no novo paradigma. Isto sem prejuízo de novo exame pelas vias oportunas.¹¹⁵

A problemática em questão foi trazida novamente através de uma ação ordinária proposta pela Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira (Intelbrás S/A) em face da União, a parte autora argumentou pelo exaurimento da finalidade que sustenta a cobrança da contribuição social em questão, requerendo, portanto, a declaração da inexigibilidade do crédito tributário relativo ao tributo instituído pelo art. 1º da LC 110/2001.

O processo em questão finalizou no Recurso Extraordinário n. 878.313/SC, o qual foi julgado pelo STF em sede de repercussão no dia 04 de setembro de 2020 e restou fixado a tese

I – o titular da conta vinculada firme o Termo de Adesão de que trata esta Lei Complementar;
 II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º; e
 III – a partir do sexagésimo quarto mês da publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º.” BRASIL. **Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em: 12 maio, 2021.

¹¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2568/DF.** Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção monetária e atualização dos depósitos do fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS). Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 13 de junho 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792532>. Acesso em: 12 maio 2021.

da constitucionalidade da contribuição social prevista no art. 1º da LC n. 110, de 29 de junho de 2001, vez que se vislumbrou a persistência do objeto para a qual foi instituída.

Cabe ressaltar que, restou vencido o voto do Relator, o Ministro Marco Aurélio, tendo sustentado em sua argumentação a perda do suporte fático de validade da contribuição, tornando, portanto, insubsistente sob o ângulo constitucional.

Ousemos discordar da decisão final da Suprema Corte neste julgamento, coadunando com o brilhante entendimento posto pelo Ministro Marco Aurélio. A seguir será exposto os motivos pelos quais compreendemos se tratar de uma contribuição que deixou de encontrar respaldo na Constituição Federal para a sua cobrança, tornando-se, por seguinte, inconstitucional.

Em primeiro lugar, cabe fazer menção ao Relatório de Administração do FGTS do Exercício de 2006 demonstrou que o valor total do fundo, na data de 31 de dezembro de 2006, já havia ultrapassado o montante necessário para a complementação dos expurgos inflacionários.

Não obstante, o Ofício n. 038/2012 emitido pela Caixa Econômica Federal, administradora do fundo, ao Secretário-Executivo do Conselho Curador do FGTS, também reconheceu que o saldo negativo do FGTS já havia sido equilibrado.

Diante disso, concluímos que desde o exercício fiscal iniciado em janeiro de 2007 já havia ocorrido a perda superveniente da finalidade. Com fito neste entendimento, foi proposto o Projeto de Lei Complementar n. 200/2012 que acrescentava ao art. 1º da LC 110/2001 o parágrafo 2º¹¹⁶ com o intuito de estabelecer um limite temporal para a cobrança do tributo.

Porém, apesar do Projeto ter sido aprovado no Senado Federal, quando encaminhado para a chancela presidencial, foi vetado pela Presidente da República, as razões do veto foram explicitadas na Mensagem n. 301, de 23 de julho de 2013. Sendo de suma importância transcrever o seguinte trecho:

Senhor presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do §1º do Art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar n. 200, de 2012 [...] conforme as seguintes razões: A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de

¹¹⁶ “Art. 1º. O Art. 1º da Lei Complementar Nº 110, de 29 de junho 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte §2º, numerando-se o atual parágrafo único como §1º [...] §2º A contribuição social de que trata este Artigo será cobrada até 1º junho de 2013.” BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 200, de 10 de agosto de 2012**. Acrescenta §2º ao art. 1º da Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001, para estabelecer prazo para a extinção de contribuição social. Brasília, DF, 2012. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012. Acesso em: 12 maio. 2021.

Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e de indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. **A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura**, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços – FI – FGTS. Particularmente, **a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida**, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS. Essa, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o projeto em causa [...] (grifo nosso).¹¹⁷

Há de se observar que o próprio veto presidencial estampa o exaurimento da finalidade a qual se buscou com a cobrança dessa contribuição, vez que faz menção, expressamente, ao destino do montante arrecadado para o Programa Minha Casa, Minha Vida. Tanto é verdade que o Poder Executivo encaminhou o Projeto de Lei Complementar n. 328/2013¹¹⁸ ao Congresso Nacional com o objetivo de alterar o art. 1º da LC n. 1110/2001, o qual passaria a vigorar com a seguinte redação:

Art. 1º

§1º Os recursos oriundos da contribuição social referida no caput serão destinados ao Programa Minha Casa, Minha Vida, de que trata a Lei n. 11.977, de 7 de julho de 2009.

§2º Os trabalhadores demitidos sem justa causa que não tenham sido beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida receberão, por ocasião da sua aposentadoria, o valor arrecadado pela contribuição referida no caput em sua conta vinculada.

§3º Ficam isentos da contribuição social referida no caput os empregadores domésticos.

O Projeto de Lei Complementar em questão está em trâmite, em análise ao Portal da Câmara dos Deputados a última manifestação data do dia 10 de janeiro de 2019, constando a devolução sem manifestação pelo Relator da Comissão de Finanças e Tributação (CFT). A sua importância para o trabalho em questão diz respeito a uma possível inovação legislativa com o objetivo de determinar a finalidade a ser destinada ao montante arrecadado com uma contribuição já instituída.

Ou seja, o que buscam com o Projeto de Lei Complementar em questão é atribuir uma nova finalidade específica a uma contribuição criada há 20 anos.

¹¹⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/msg/vet/vet-301.htm. Acesso em: 12 maio. 2021.

¹¹⁸ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 328, de 16 de setembro de 2013**. Altera a Lei Complementar no 110, de 29 de junho de 2001, que institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, e dá outras providências. Brasília, DF, 2013. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01aubn4jx3evod15x2tfroiu8yq13809674.node0?codteor=1135604&filename=Tramitacao-PLP+328/2013. Acesso: 12 maio. 2021.

Restou claro que se a opção do legislador infraconstitucional fosse destinar a contribuição social do art. 1º da LC 110/2001 para fomentar o Programa Habitacional do Governo Federal assim o teria feito desde a promulgação da lei em questão. Porém, como já foi dito, a intenção do legislador foi cobrir o ônus da correção monetária dos expurgos inflacionários.

Em que pese a suma importância do fomento do Programa Habitacional, o qual é indispensável para a sociedade brasileira, não é permitido ao Estado eximir-se de cumprir, atentamente, aos ditames constitucionais responsáveis por delinear o exercício da competência tributária no que diz respeito a instituição das contribuições, entendimento este trazido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 878313/SC:

Observem o figurino constitucional, no que estabelece os contornos mínimos da regra matriz de incidência tributária. **Não pode o Estado, seja qual for a nobreza do pretexto, fugir ao desenho imposto pela Constituição Federal no tocante às características de cada espécie tributária. Em Direito, os fins não justificam os meios.**

Cumpra ter presente o texto constitucional, não o abandonando sob qualquer hipótese, em especial para atender argumentos econômicos.

Caso a União pretenda fazer frente a despesas outras que não as previstas na Lei Complementar n. 110/2001, que institua nova contribuição por meio de lei própria – observando, repita-se, os limites de finalidade estabelecidos na Lei Maior – ou, então, recorra a receitas orçamentárias dos impostos em geral. O que não pode é, forçando o alcance da finalidade já controvertida quando da previsão original – conforme fiz ver no julgamento conjunto das ações diretas n. 2.556 e 2.568 –, endereçar os recursos a destinação diversa (grifo nosso).¹¹⁹

Sabe-se que a contribuição social é cobrada única e exclusivamente com o intuito de custear uma situação específica, a qual deve ser delineada expressamente na lei instituidora do tributo. E como já foi dito neste presente trabalho, quando o montante não é destinado para os fins que determinaram a necessidade de cobrança da exação, tem-se a inconstitucionalidade do tributo e a possibilidade de socorrer-se ao Judiciário para buscar a repetição do que já foi pago a partir do momento em que, no caso concreto da LC n. 110/2001, o fim originário já foi, a tempos, exaurido.

Porém, em que pese o voto do Relator Ministro Marco Aurélio determinando a perda do suporte fático de validade da contribuição social, tornando-a, em consequência, insubsistente sob o ângulo constitucional, posição esta que concordamos e adotamos no presente trabalho, a

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 878313/SC**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tema 846. Constitucional. Tributário. Contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001. Persistência do objeto para a qual foi instituída. Relator: Ministro Marco Aurélio, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344298655&ext=.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

maioria do Tribunal decidiu pela constitucionalidade do tributo, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, sagrando-se vencido os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Rosa Weber e Roberto Barroso.

O voto vencedor pautou-se no intuito do legislador quando instituiu a contribuição social em questão, para o Ministro Alexandre de Moraes, em um primeiro plano, não se buscou fazer frente a recomposição financeira das perdas das contas do FGTS em face dos expurgos inflacionários, mas sim preservar o direito social dos trabalhadores referente ao FGTS¹²⁰:

Entendo, portanto, que a contribuição estabelecida pelo art. 1º da Lei complementar 110/2001 foi **criada para preservação do direito social dos trabalhadores previsto no art. 7º, III, da Constituição Federal, sendo esta sua genuína finalidade.**

Em decorrência desta destinação principal – preservação dos direitos referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS – foi autorizada a utilização dos recursos oriundos da referida contribuição para a compensação financeira das perdas das contas do FGTS sofridas pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados "Verão" (1988) e "Collor" (1989).

Entretanto, esta última destinação, prevista no art. 4º, da referida Lei, é apenas acessória e secundária, não tendo o condão de exaurir integralmente a finalidade para qual a contribuição se destina.

Verifica-se, que a contribuição social prevista no art. 1 da Lei Complementar 110/2001, ora impugnada, embora esteja diretamente vinculada à preservação dos direitos referentes ao FGTS, não foi instituída exclusivamente para os fins previstos no seu artigo 4º, conforme sustenta a requerente (grifo nosso).

Ainda, corroborou o seu voto no parecer exarado pela Procuradoria-Geral da República nos autos:

A finalidade constitucional que legitima a contribuição social do art. 1º da LC 110/2001 é a constante do art. 7º, III, da Constituição da República, não o reforço puro e simples, de cunho transitório, de caixa do FGTS para fazer frente ao complemento de atualização monetária do saldo das contas vinculadas desse fundo.

A exposição de motivos da LC 110/2001, conquanto justifique que a criação das contribuições dos arts. 1º e 2º no déficit das contas vinculadas do FGTS, não vincula desse modo a lei elaborada a partir dessa proposição. **Nada impede que a lei dê destinação diversa da constante na justificação da proposição legislativa, desde que para atender a finalidade constitucionalmente prevista e desde que seja válido o suporte linguístico da norma.**

A vontade objetiva da lei prevalece sobre a intenção do legislador. A mens legislatoris, conquanto relevante para a interpretação autêntica da norma jurídica, não se sobrepõe à mens legis (grifo nosso).

¹²⁰ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

III – fundo de garantia do tempo de serviço;” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

Como já dito anteriormente, ousou discordar do voto do Ministro Alexandre de Moraes e com o parecer da Procuradoria-Geral da República, ao meu ver quando da instituição da contribuição social em questão a finalidade que a motivou foi tão somente manter o equilíbrio financeiro do FGTS, situação esta que já foi atingida, não havendo mais suporte e necessidade de arrecadação de tais recursos financeiros.

A manutenção da referida exação, pautada em uma nova finalidade e uma nova necessidade, as quais não foram previstas quando da sua instituição, fere o controle de validade que a Constituição Federal atribuiu para essa espécie tributária, qual seja a finalidade para qual foi instituída e a necessidade de sua cobrança para atingir os fins específicos¹²¹.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho, com base em pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, fundamentou a constitucionalidade das contribuições com enfoque não somente na lei que a instituiu, ou seja, não basta a previsão de uma finalidade específica quando da criação dessa espécie tributária para que a cobrança seja válida e, portanto, constitucional, será necessário que o montante arrecadado seja, obrigatoriamente, destinado aos fins que ensejaram a sua instituição.

Trilhando por este caminho, chegamos à inconstitucionalidade da contribuição maculada pelo desvio dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação, vez que a legitimidade da cobrança atribuída a este tributo está na finalidade à qual se destina.

Logo, entendemos pelo teor obrigatório da norma constitucional responsável pela vinculação do produto de arrecadação da contribuição a sua finalidade específica estabelecida em lei, sendo que tal constatação decorre, não somente da própria natureza jurídica da espécie tributária, da Constituição Federal, mas também da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sendo assim, caso o contribuinte recolhido aos cofres públicos uma determinada contribuição e, após a arrecadação, se observe que esta, seja por desvios orçamentários ou fáticos, não esteja sendo aplicada aos fins que teoricamente deram ensejo a sua instituição,

¹²¹ “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 das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.” Para mais informações vide: SANTOS RAUPP, Henrique; VIONCEK, Emerson. O tributo “adicional ao FGTS” da Lei Complementar n. 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades. Conclusões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 277, p. 60.

poderá o cidadão, amoldado no teor democrático posto pela Carta Magna, insurgir-se contra a cobrança, pleiteando, portanto, a sua restituição, já que violou, expressamente, ditames constitucionais.

Isto é de suma importância para a sociedade em geral, vez que o contribuinte não pode ser ludibriado com a criação plausível de uma contribuição, mas logo após ter os motivos para sua instituição padecidos pelo desvio de finalidade do produto de arrecadação, acarretando, inclusive, a insegurança jurídica.

Relacionando à questão de segurança jurídica ao contribuinte, se encontra a observação dos ditames constitucionais e, conseqüentemente, ao princípio da legalidade tributária e a ideia de consentimento do contribuinte em relação à tributação pelo ente competente, concluímos que é de suma importância o cumprimento do princípio da segurança e da confiança pelo Estado.

Isto porque, somente com a fiel obediência por parte dos Governadores aos princípios em questão será possível gerar na sociedade e, como consectário lógico, nos contribuintes, a confiança e a certeza em relação à tributação e ao governo.

Nos parece que, ligado à ideia de segurança jurídica, estão os parâmetros de democracia. Quando a consequência para a cobrança de uma contribuição sem o efetivo cumprimento da Constituição Federal, no que diz respeito à destinação específica, for a sua restituição, tem-se, portanto, uma maior fiscalização, por parte do contribuinte, das atividades do Estado.

Logo, aumentará, por conseguinte, o controle social da aplicação do montante arrecadado com as contribuições e a efetiva realização das políticas públicas, estando tais ações intrinsecamente ligadas à um aumento de transparência e publicidade, institutos que decorrem da democracia representativa.

Ora, se entende por democracia participativa não somente os projetos de lei de iniciativa popular, sendo também exercida por todo e qualquer ação que tenha como objetivo o controle, pela sociedade, dos atos da Administração, levando em consideração a influência da atuação da sociedade nas decisões políticas e na gestão da coisa pública.

Por fim, no momento em que o contribuinte passar a investigar e a analisar se o que ele tem recolhido a título de contribuição está efetivamente sendo destinado às finalidades que deram ensejo à sua instituição, insurgindo-se contra eventuais cobranças arbitrárias por parte do Poder Público, porque desviou o montante arrecadado para outras finalidades, deixando de fomentar, portanto, determinadas políticas públicas almejadas, ter-se-á como consequência para o contribuinte uma maior segurança jurídica, transparência e confiança no Estado para gerir o seu dinheiro.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 328, de 16 de setembro de 2013**. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01vggyp1qdyx4n1dbduypmyt24414220054.node0?codteor=1135604&filename=PLP+328/2013. Acesso em: 12 maio. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 200, de 10 de agosto de 2021**. Disponível:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.** Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1967.** Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 16 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001.** Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1467339/SP.** Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Relator: Ministro Moreira Alves, 29 de junho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Questão Ordinária em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 25511/MG.** Relator: Ministro Celso de Mello, 02 de abril de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 24248/CE.** Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Lei n. 13.084, de 29.12.2000, do Estado do Ceará. Instituição de taxa de serviços prestados por órgãos de Segurança Pública. Atividade que somente pode ser sustentada por impostos. Precedentes. Ação julgada procedente. Relator: Ministro Gilmar Medes, 01 de abril de 2004. Disponível: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375391. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 3962663/SC**. Constitucional. Tributário. Contribuição: SEBRAE: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, §3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, §4º. Relator: Ministro Carlos Velloso, 26 de novembro de 2003. Disponível em: redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730. Acesso em: 13 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1382848/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88. Relator: Carlos Velloso, 01 de julho de 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 10 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 566007/RS**. Direitos Constitucional e Tributário. Repercussão Geral. Desvinculação de receitas da União – DRU. Art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ausência de correlação entre a alegada inconstitucionalidade da DRU e o direito à desoneração tributária proporcional à desvinculação. Ilegitimidade processual. Ausência de direito líquido e certo. Recurso Extraordinário ao qual se nega provimento. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, 13 de novembro de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2563761&numeroProcesso=566007&classeProcesso=RE&numeroTema=277>. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 29258/DF**. Processo Objetivo. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei Orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de lei constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2568/DF**. Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção monetária e atualização dos depósitos do fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS). Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 13 de junho 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792532>. Acesso em: 12 maio 2021.

Brasil. **Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 878313/SC**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tema 846. Constitucional. Tributário. Contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001. Persistência do objeto

para a qual foi instituída. Relator: Ministro Marco Aurélio, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344298655&ext=.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

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**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 117.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

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

HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2020.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. **Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, n. 88, jan. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

OLVEIRA, Ricardo Mariz de. **Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória, em Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SANTOS, Henrique Raupp; VIONCEK, Emerson. O tributo "adicional ao FGTS" da Lei Complementar n. 110/2001 e suas " várias" inconstitucionalidades. Conclusões. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 277.

SANTI, Enrico de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação**. P. 622. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). "Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico". São Paulo: Saraiva, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de, JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Exigências da Cide sobre royalties e assistência técnica ao exterior**. RET 37/122, jun. 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Extrafiscalidade tributária: estrutura e função instrumentalizadora de políticas públicas**. In: Paulo de Barros Carvalho; Robson Maia Lins. (Org.). *Ensaio sobre Jurisdição Federal*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, v.1.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Ed. Juruá, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. CIDE – Combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais. In: TÔRRES e CATÃO, Heleno Taveira e Marcos André Vinhas (coords.). **Tributação no Setor de Petróleo**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.