

Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social: destinação específica das receitas e o desvio da finalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Contributions designed to fund Social Security: revenue earmarking and purpose deviation in Supreme Court precedents

Valter de Souza Lobato¹

RESUMO: Nas complexas relações entre poder e direito, o sistema tributário nacional é parte de um desenho constitucional voltado à realização dos valores que fundam o Estado Democrático de Direito. Isso se reflete na afirmação de princípios e regras que limitam e condicionam o poder de tributar. Por meio de pesquisa teórica e bibliográfica de tipo jurídico-compreensivo e jurídico-dogmático, o presente estudo busca reafirmar a importância da finalidade nas contribuições como instrumento de realização de segurança jurídica e fins sociais constitucionalmente postos. Neste sentido, após tratar de forma sintética dos problemas tributários e sociais que cercam as contribuições e assentar sua natureza tributária, a pesquisa passa pelas duas principais teorias de classificação das espécies tributárias e na estrutura da norma jurídico-tributária para iniciar uma proposta de reinterpretação da finalidade e sua realização por meio de efetiva atuação estatal como pressuposto cogente da incidência. Considerando que a finalidade (e sua realização) funciona como limite ao poder de tributar (e de destruir), o artigo finaliza trazendo alguns julgados em que o Supremo Tribunal Federal teve que enfrentar a questão.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Finalidade. Contribuições Destinadas ao Custeio da Seguridade Social. Direitos Sociais.

ABSTRACT: Within the complex dynamics of power and law, the national tax system is part of a Constitutional design aimed at achieving the values that underlie the Democratic Rule of Law. This is reflected by the principles and rules which restrict and establish conditions to the power to lay taxes. Through legal-comprehensive and legal-dogmatic theoretical and

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Graduação e Pós-Graduação em Direito Tributário nas Faculdades Milton Campos. Coordenador-adjunto do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado

bibliographical research, the present study seeks to reaffirm the importance of tax purpose in Social Contributions as a tool for attaining legal certainty and social goals determined by the Constitution. Hence, after briefly addressing the tax and social issues surrounding Social Contributions and after having settled on their tax nature, the research focuses on the two main theories for tax classification and on the structure of tax rules. Thus, it introduces a proposal for reinterpreting tax purpose and its fulfillment through effective state action as a cogent premise for tax imposition. Considering that tax purpose (and its realization) acts as a limit to the power to lay taxes (and to destroy them), this study concludes by presenting some Supreme Court rulings that tackled the issue.

KEYWORDS: Tax Law. Tax Purpose. Contributions designed to fund Social Security. Social Rights.

1. Introdução

A teoria geral da norma tributária no Brasil possui profundos e impressionantes estudos quanto aos princípios que limitam o poder de tributar, os requisitos e os parâmetros para a criação de tributos, a fenomenologia da incidência tributária e as formas de extinção do crédito correspondente. Contudo, não se encontram, com a mesma intensidade, manifestações direcionadas ao estudo da despesa pública e, principalmente, direcionadas ao vínculo existente entre receita e despesa.

Não temos dúvida em afirmar que a ausência de vigilância dos ingressos atrelados aos respectivos desembolsos tem sido, nos últimos tempos, um dos principais fatores de abuso pelo Poder Público na tributação.

E se, genericamente, essa relação é relevante, nas contribuições assume uma importância decisiva. Isso porque, a despesa pública nas contribuições, é, a um só tempo, causa para a instituição do tributo, limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida (BARRETO, 2011, p. 176).

No presente artigo, pretende-se analisar a construção e evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação as contribuições no sistema tributário nacional e a importância do vínculo existente entre as receitas advindas da arrecadação das contribuições especiais (aqui será dada mais ênfase às contribuições sociais destinadas à seguridade social) e a sua conseqüente destinação à finalidade, que no caso das contribuições securitárias encontra-se prevista no texto constitucional.

Para a construção do que aqui se pretende, importante traçar os caminhos a serem percorridos: (i) reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal do caráter tributário das contribuições especiais; (ii) caracterizada a natureza tributária das contribuições, necessário verificar se são tratadas pela Corte Constitucional como espécie tributária autônoma, e, caso positivo, os traços que as diferenciam das demais espécies tributárias, bem como o regime jurídico-constitucional aplicável; (iii) estabelecidas as duas premissas anteriores, cabe perquirir se houve o reconhecimento da finalidade do produto arrecadado como causa para instituição do tributo e também como traço distintivo da espécie e (iv) como conclusão do presente estudo, cabe verificar como, até o momento, foi tratado o desvio de finalidade dos recursos arrecadados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ao final, pretende-se responder ao seguinte questionamento: no caso do desvio de finalidade dos recursos arrecadados a título de contribuição social, tem o contribuinte o direito à repetição dos valores arrecadados?

2. A natureza tributária das contribuições sociais

Uma das principais razões para a dificuldade de se ter um entendimento mais uniforme sobre as contribuições no Direito Tributário brasileiro, seja em termos doutrinários, seja em relação às decisões de nossos tribunais, é, a nosso ver, a ausência de uma clara sistematização da matéria no plano legislativo (BARRETO, 2011, p. 94).

As referências às contribuições foram surgindo no direito positivo sem a preocupação de uma visão sistemática do tema. Um exemplo disso foi o fato de que, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18/65,² que trouxe uma reforma do sistema tributário, momento em que a matéria ganhou maior relevo no cenário nacional, constou no Texto Constitucional e no próprio Código Tributário Nacional que o sistema tributário brasileiro era composto de impostos, taxas e contribuições de melhoria, omitindo-se, portanto, a existência das outras contribuições, que não a de melhoria, dentro do sistema tributário (LOBATO, 2014, p. 49).

Com a promulgação da Constituição de 1988, houve uma continuidade desta falta de sistematização do direito posto, uma vez que para identificar a natureza jurídica das contribuições sociais destinadas à seguridade social é necessário um trabalho interpretativo. O Texto Constitucional não é claro em afirmar o caráter tributário de todas as contribuições

² Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

especiais. A construção de sentido, a harmonização e a atribuição de feição sistêmica às normas que fazem referência às contribuições exigem o labor do intérprete (BARRETO, 2011, p. 95).

Assim, na CRFB/88, embora a seguridade social conste do capítulo II do Título VII “Da Ordem Social” e o Sistema Tributário Nacional é o primeiro capítulo do Título VI “Da Tributação e o Orçamento”, atualmente não pairam mais dúvidas sendo que a doutrina e jurisprudência são uníssonas no sentido de que – apesar de deter as suas peculiaridades – a norma de competência constante do art. 195 nasce da autorização do art. 149, o qual outorgou à União Federal a competência para instituir “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas” (LOBATO, 2014, p. 50).

O Supremo Tribunal Federal consolidou a sua posição no sentido de que:

As contribuições parafiscais³ têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa (‘Natureza Tributária da contribuição do FGTS’, RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RD Trib. 51/264). (BRASIL, STF. RE 138284/CE, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, publicado em 28/08/1992)

Em diversas oportunidades o STF reafirmou a sua posição,⁴ reconhecendo, agora de forma pacífica, a natureza tributária das contribuições à luz da CRFB/88. É o que se depreende

³ O fenômeno da parafiscalidade configura-se a delegação da capacidade tributária ativa para outra pessoa jurídica, que reiteradamente ocorreu no Brasil para o recolhimento, fiscalização e administração da arrecadação das contribuições. Tamanho foi o emprego da parafiscalidade para as contribuições que estas passaram a ser denominadas, de forma genérica, como contribuições parafiscais, em que pese este não ser um traço obrigatório e típico de todas as contribuições instituídas. Até os dias atuais alguns doutrinadores e julgadores continuam utilizando esta denominação. No presente artigo, para uniformização e exata compreensão do sentido, vamos sempre nos referir às contribuições do art. 149 como contribuições especiais, em que pese nas citações doutrinárias e jurisprudenciais eventualmente ser utilizado o vocábulo contribuições parafiscais.

Apenas a título de curiosidade quanto a este aspecto, Misabel Derzi entende que as contribuições securitárias teriam uma parafiscalidade necessária, devendo ser arrecadadas e gerida por autarquia própria (INSS). O raciocínio é delineado considerando as normas constitucionais que exigem “a separação dos orçamentos” fiscal e da seguridade social, “a autonomia administrativa e gerencial dos recursos previdenciários, que impedem a utilização dos fundos previdenciários do trabalhados em outras despesas ou programas” e “vedam a desvinculação de tais recursos de suas finalidades primárias” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 960).

⁴ Neste sentido, confirmam-se ainda os seguintes julgados do STF: AI 768.577-AgR-segundo, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19-10-2010, Primeira Turma, DJE de 16-11-2010; RE 556.664 e RE 559.882, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, DJE de 14-11-2008, com repercussão geral; RE 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, DJE de 5-12-2008, com repercussão geral; RE 559.943, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 12-6-2008, Plenário, DJE de 26-9-2008, com repercussão geral; RE 543.997-AgR, voto da Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 22-6-2010, Segunda Turma, DJE de 6-8-2010; ADI 3.105, Rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, julgamento em 18-8-2008, Plenário, DJ de 18-2-2005; ADI 2.556-MC, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 9-10-2002, Plenário, DJ de 8-8-2003; RE 168.457, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 17-5-1994, Primeira Turma, DJ de 11-11-1994; ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993; RE 138.284, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 1º-7-1992, Plenário, DJ de 28-8-1992; RE 138.284, Rel. Min.

do julgado de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual o Tribunal pleno concluiu, por unanimidade, que “as contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição”.⁵

Paulo Ayres Barreto (2011, p. 95-96) sistematiza a questão:

- (a) o vocábulo ‘contribuição tem significação própria – seja no uso comum, seja no uso técnico – distinta de imposto e taxa;
- (b) o legislador constituinte fez menção às contribuições em várias oportunidades no Texto Constitucional;
- (c) o legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indício de que as contribuições deles (impostos e taxas) se distinguem;
- (d) o legislador constituinte poderia, também, ter trilhado o caminho adotado pela legislação portuguesa, que submete as contribuições ao regime jurídico dos impostos; porém não é essa a dicção constitucional;
- (e) há, no Texto Constitucional de 1988, diferentes mecanismos de outorga de competência tributária. Por força disso, o exercício dessa competência está jungido à observância de critérios diversos;
- (f) nos impostos, taxas e contribuição de melhoria, perquire-se sobre a amplitude da competência constitucionalmente referida, mediante a indicação das materialidades, delimitadoras dessa competência, bem como dos requisitos para o exercício da chamada competência residual pela União;
- (g) nas contribuições, o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado;
- (h) as receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas;
- (i) as receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a controle quantitativo. Devem ser dimensionadas em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição. As receitas advindas de impostos não se submetem a tal controle.

Desta forma, não há necessidade de maiores ilações: têm natureza tributária as exações instituídas com base nos arts. 149 e 195 do Texto Constitucional. O reconhecimento da premissa da natureza tributária das contribuições, ainda que básico, é importante para a correta localização, compreensão e enfrentamento do problema aqui posto quanto à destinação do produto de sua arrecadação.⁶

3. Contribuições e a classificação das espécies tributárias à luz da constituição.

Carlos Velloso, julgamento em 1º-7-1992, Plenário, DJ de 28-8-1992; RE 129.930, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 7-5-1991, Segunda Turma, DJ de 16-8-1991.

⁵ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE 560.626, trecho do voto do Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12/06/2008, publicado em 05/12/2008. (Precedente da súmula vinculante 8).

⁶ “A identificação da natureza jurídica somente faz algum sentido para o Direito se for para definir o regime jurídico aplicável; assim, o art. 149 é claro ao evidenciar que as contribuições seguem o regime jurídico dos tributos” (LOBATO, 2014, p. 52)

Para a Ciência do Direito o ato de classificar possui a singular importância de especificar o regime jurídico aplicável a cada espécie identificada em um determinado gênero, viabilizando o estudo aprofundado de fenômenos genéricos em qualquer ramo da ciência.

Esta é a lição de Geraldo Ataliba (2000, p. 123-124), ao consignar a relevância da classificação dos tributos, pois “a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos”. Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 151) consignou essa importância ao frisar que “se classificam os tributos em espécies porque eles recebem um tratamento jurídico diferenciado”.

Portanto, o ato de classificar deve necessariamente passar por três pontos: *(i)* o estabelecimento dos critérios claros que serão adotados (premissas da classificação); *(ii)* os critérios escolhidos devem guardar coerência com a norma constitucional e pressupor que a cada espécie corresponda um regime constitucional distinto a ser aplicado e *(iii)* os critérios escolhidos e a classificação em espécies devem possuir um compromisso sistêmico, ou seja, o ato de classificar é também um ato de interpretar o sistema, pelo que deve guardar coerência com princípios por ele fundados (LOBATO, 2014, p. 82).

Contudo, se quase não há divergência quanto à natureza tributária das contribuições, ponto que restou superado, quanto à definição das espécies tributárias a doutrina nacional efetivamente não consegue chegar a qualquer consenso, sendo que tal divisão é ponto crucial para o Sistema Tributário Nacional.

3.1. Os critérios e as classificações dos tributos

No que tange especificamente aos tributos, são inúmeras as propostas classificatórias apontadas na doutrina pátria, delineadas a partir da adoção de critérios, nem sempre identificados com clareza pelos juristas, que resultam na indicação de distintos números de espécies tributárias.

A seguir serão identificadas apenas as duas teorias de maior relevo na doutrina nacional e que também são os pontos principais para o correto desenvolvimento do presente estudo, no caso, as teorias tripartite e quinquipartite, esta última acolhida pelo Supremo Tribunal Federal conforme será detalhado. A escolha destas duas teorias se dá por um motivo simples: elas se contrapõem quanto à importância do caráter finalístico para a classificação da espécie tributária.

3.1.1. Teoria Tripartite

À luz da norma jurídica tributária, Geraldo Ataliba (2000, p. 130-138) propôs a adoção de um critério que, a seu ver, seria efetivamente passível de abranger todos os tributos, qual seja: a vinculação do aspecto material da hipótese de incidência à atividade estatal. Sob esta perspectiva, os tributos foram segregados em dois grupos: (i) tributos vinculados, cuja hipótese consiste em uma atuação do Estado ou em uma repercussão desta; e (ii) tributos não vinculados, cuja hipótese consiste em um fato que não corresponda a uma atuação estatal, dotado de conteúdo econômico.

Os únicos tributos não vinculados seriam os impostos, cujo critério material da hipótese tributária consiste em uma “situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16, CTN). Por sua vez, os tributos vinculados possuiriam duas subespécies distintas, as taxas e as contribuições (dentre as quais as contribuições de melhoria),⁷ distinguidas pelo critério da referibilidade, identificada pelo autor como o “modo de a atuação estatal referir-se ao obrigado” (ATALIBA, 2000, p. 147).

Assim, Geraldo Ataliba, em posicionamento até hoje referendado por renomados juristas como Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 391-427), Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 59-78) e Roque Antônio Carrazza (2010, p. 533-670), delineou as bases da corrente denominada de tripartite, identificando como espécies tributárias: os impostos (tributos não vinculados); as taxas (tributos vinculados diretamente) e as contribuições (tributos vinculados indiretamente). Para os defensores dessa linha de pensamento, qualquer outro tributo identificado no ordenamento pode ser enquadrado nessas espécies, a depender do critério material da hipótese de incidência eleito para a incidência tributária.

Contudo, essa corrente passou a sofrer frontais críticas por outros expoentes da doutrina pátria, em razão da não abrangência no critério classificatório de outras figuras tributárias que, ainda que não indicadas no art. 145 da CRFB/88, possuem disciplina específica

⁷ Para Geraldo Ataliba (2000, p. 182-184), as únicas verdadeiras contribuições existentes no ordenamento jurídico, mesmo à luz da CF/88, são as contribuições de melhoria. Isso porque, em conformidade com o art. 81 do CTN, recepcionado pela CF/88, esta espécie tributária apenas será passível de ser instituída pelos entes federados em decorrência da realização “de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”. Desta forma, apenas com a existência da circunstância intermediária, qual seja, um benefício da atuação estatal que atingiu o sujeito (valorização do imóvel em função da realização da obra pública), será possível a instituição de contribuições de melhoria em relação àquele beneficiado. Apontando a necessidade do benefício para a contribuição de melhoria, Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 185) evidencia que “nada justificaria a cobrança de um tributo para que eles suportassem a obra que os prejudicou. Seria jocosamente uma ‘contribuição de pioria’, inaceitável no ordenamento jurídico”.

no texto constitucional,⁸ quais sejam: o empréstimo compulsório e as demais contribuições, que não as de melhoria.

Isso porque, na linha da teoria tripartite, a natureza jurídica desses tributos é identificada a partir do critério material eleito para compor a hipótese tributária, podendo os empréstimos compulsórios ser impostos, taxas ou contribuições de melhoria restituíveis,⁹ e as contribuições, impostos ou taxas com destinação específica (CARRAZZA, 2010, p. 598.).

Entretanto, entendemos que à luz da CRFB/88, o empréstimo compulsório e as contribuições (que não as de melhorias) passaram a contar com uma disciplina específica e mais detalhada que as distinguem das espécies identificadas pela teoria tripartite. Significa dizer: as regras constitucionais próprias de tais exações torna compulsório, ao nosso sentir, distingui-las como espécies autônomas.

3.1.2. Teoria quinquipartite

Para a teoria quinquipartite, são espécies tributárias distintas: os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. E aqui aparece também um elemento diferenciador, para além do fato gerador: a destinação. Para tal corrente o empréstimo compulsório e a contribuição especial podem até utilizar do fato gerador dos impostos e taxas, mas deles se distinguem por conta da destinação legal do produto da arrecadação. A corrente tem entre os seus defensores, entre outros, José Eduardo Soares de Melo e Ives Gandra da Silva Martins (LOBATO, 2014, p. 98-99).

Previsto no art. 148 da CRFB/88, o empréstimo compulsório é um tributo de competência exclusiva da União, passível de ser instituído por lei complementar exclusivamente “para atender a despesas extraordinárias” ou “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

Como se depreende do texto constitucional, o legislador constituinte não especificou os fatos geradores passíveis de serem eleitos pelo legislador complementar para a instituição dos empréstimos compulsórios. Com efeito, apenas foram identificadas as finalidades específicas a serem atingidas por este tributo e, conseqüentemente, as destinações específicas

⁸ “Ainda que essas figuras já constassem da Constituição de 1967, o tratamento jurídico tributário dessas figuras se apresentou como uma inovação da CF/88, momento em que a discussão acerca da classificação tributária ganhou maior ensejo na doutrina” (DELIGNE, 2015, p. 94).

⁹ *Vide*: CARVALHO, 2011, p. 65. Na classificação proposta por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 398 e p. 426), os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis, sendo que até podem possuir fato gerador de taxas, “mas sempre se apresentam como fato gerador de imposto”, por entender que “somente os impostos, baseados na capacidade contributiva, possuem potencial arrecadatório, as taxas não”.

do produto de sua arrecadação, cuja aplicação é estritamente vinculada àquela finalidade constitucional que fundamentou sua instituição, na forma expressa no art. 148, parágrafo único, da CRFB/88.

Outro traço peculiar dos empréstimos compulsórios, decorrente do próprio emprego do termo “empréstimo” para identificar este tributo, é a necessidade da previsão expressa na lei complementar instituidora da forma e dos prazos a serem observados pela Administração Pública Federal para proceder com a correspondente restituição integral dos valores despendidos pelos contribuintes, em moeda corrente.

Além dos empréstimos compulsórios, a CRFB/88 igualmente introduziu no art. 149 a previsão específica para a instituição de contribuições pela União Federal, com finalidades específicas de financiamento da atuação deste ente:

- No domínio econômico (tendo como exemplo a contribuição relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, do art. 177, § 4º, CRFB/88);
- No interesse das categorias profissionais ou econômicas; e
- Nas áreas sociais, inclusive: (i) para o financiamento da Seguridade Social, disciplinada especificamente no art. 195 da CRFB/88 (ao qual faz expressa remissão o mencionado art. 149); e (ii) para o financiamento de outros fins sociais, como a educação básica pública (contribuição do salário-educação – art. 212, § 5º, CRFB/88).

A Constituição prevê ainda a possibilidade de instituição pelos Estados, Municípios e Distrito Federal das contribuições destinadas ao custeio do regime previdenciário dos seus servidores (art. 149, § 1º, CRFB/88). Por fim, foi introduzida pela EC 39/2002 a contribuição de competência dos Municípios e do Distrito Federal, “para o custeio do serviço de iluminação pública” (art. 149-A, CRFB/88).

Denota-se da disciplina constitucional que todas as contribuições foram expressamente qualificadas por finalidades específicas, consideradas relevantes pelo constituinte (atuação da União em áreas relevantes, previdência dos servidores públicos e serviço de iluminação), **para as quais foi expressamente assegurado o destino do produto da arrecadação destes tributos**. Como salienta Estevão Horvath (2008, p. 123), “se a União pode criar uma contribuição para obter recursos para atuar em determinada (pela própria Constituição) área, isto somente pode significar que os recursos assim arrecadados devem ser destinados a essa atuação”.

Nesse sentido, as contribuições que não as de melhoria são destacadas na atual ordem constitucional **por suas finalidades específicas**, identificadas expressamente no texto constitucional, para as quais o produto da arrecadação é direcionado, **sendo que a previsão de destinação compõe a própria norma de competência desses tributos**.

Assim, em contraponto à corrente tripartite, foram buscados e apontados outros critérios de classificação para avaliar a pertinência da abrangência de outros tributos constantes do texto constitucional dotados de regimes jurídicos peculiares (contribuições e empréstimos compulsórios). Os critérios que se apresentaram de forma mais reiterada entre os doutrinadores foram os critérios da destinação e da restituição, entendendo alguns autores a necessidade de sua aplicação concomitante, e outros a necessidade de sua aplicação sucessiva (DELIGNE, 2015, p. 103).

Schoueri (2011, p. 151-160), após mencionar a antiga polêmica entre as correntes dicotômica e tricotômica e salientar a posição do professor Sacha Calmon neste debate, propõe, a partir das observações de Eurico de Santi, uma classificação que combina tanto o critério voltado à hipótese de incidência e sua vinculação existente (direta ou indireta) ou inexistente com a atuação estatal, quanto o critério da destinação da receita.¹⁰

Regina Helena Costa, na edição de 2009 do seu Curso de Direito Tributário, fez, expressamente, uma revisão de seu pensamento: antes adotava a teoria tripartite (imposto, taxa e contribuição de melhoria, sendo o empréstimo compulsório e as demais contribuições apenas variações daquelas figuras), e desde então passou a entender que, do Texto Constitucional, devem ser extraídas 5 (cinco) espécies tributárias.¹¹

Werther Spagnol, pioneiro no estudo aprofundado do caráter finalístico de alguns tributos, explicita que o Texto Constitucional de 1988 não enalteceu apenas as funções fiscais

¹⁰ No regime instituído em 1988, com mais razão, percebe-se que há mais regimes jurídicos distintos que exigem que se ultrapasse o limite das três espécies tributárias originariamente arroladas no artigo 5º do Código Tributário Nacional. A destinação também é relevante para a determinação do regime jurídico.

Por exemplo, há o convívio do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro. Têm regimes jurídicos próprios, mas as hipóteses legais para sua cobrança confundem-se. Não erraria quem, com base na classificação tripartite, dissesse que são ambos meros impostos (já que a destinação é irrelevante). Ocorre que, para a Constituição, a destinação não pode ser desprezada, já que, conforme esta, ter-se-á um “imposto” ou uma “contribuição social”. Apenas a título exemplificativo, basta dizer [...] que enquanto impostos, de regra, apenas podem ser instituídos ou aumentados por lei promulgada até o último dia do exercício anterior a sua exigência, para as contribuições sociais destinadas à seguridade social esta restrição é mitigada, bastando um intervalo de 90 dias entre a promulgação da lei e o início da cobrança destas.

Daí ser necessária uma distinção que não se limite a investigar a hipótese legal para sua cobrança; no caso específico, o que distingue os impostos das contribuições sociais é que as últimas têm uma destinação prevista pela própria Constituição. (SCHOUERI, 2012 *apud* LOBATO, 2014, p. 107)

¹¹ Assim, sem abandonarmos a classificação constitucionalmente contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), podemos visualizar, no texto fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições. (COSTA, 2009, p.109 *apud* LOBATO, 2014, p.112)

de todos os tributos, não constituindo apenas instrumento para a arrecadação de recursos tendentes ao financiamento e manutenção das atividades próprias do Estado, assim entendidas em uma perspectiva de Estado liberal, não interventor.

Na análise do autor, tanto a discussão da estrutura da norma jurídico-tributária quanto, por consequência, o debate sobre a classificação das espécies tributárias padeceram, ambos, da mesma limitação: o enfoque demasiado no campo da hipótese de incidência para configuração do dever jurídico de pagar e para a identificação dos tipos de tributo (SPAGNOL, 2002, p. 62-78).

Com efeito, os defensores da corrente tripartite enfrentam as novas propostas de classificação, afastando a possibilidade de utilizar-se do critério da destinação do produto da arrecadação em razão da expressão do art. 4º, II, do CTN, segundo o qual “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la [...] a destinação legal do produto da sua arrecadação”.¹²

Enfrentando este argumento, para Estevão Horvath (2008, p. 124), a expressão do art. 4º, II do CTN ainda se mostra plenamente válida, tendo em vista que continua sendo irrelevante saber o destino do produto da arrecadação para afirmar se a figura é ou não um tributo. Contudo, na atual ordem constitucional “é imperativo aferir o destino da arrecadação para saber se o tributo foi instituído devidamente”, sendo crucial verificar “se a destinação (quando assim requerida pela Constituição) foi prevista pela lei instituidora e se foi, efetivamente, parar nos cofres devidos, aqueles exigidos pela Lei das Leis”.

O enfrentamento do art. 4º, II, do CTN igualmente foi feito pela jurisprudência do STF. No voto do Ministro Carlos Velloso exarado no julgamento da ADIN 2.925,¹³ possível é depreender o entendimento no sentido de que este dispositivo apenas se aplica aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, indicados no art. 145 da CRFB/88. Contudo, quanto às contribuições que não as de melhoria, **“a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação”**.

¹² Mesmo com o entendimento de que, em regra, a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar o tributo, na forma do art. 4º, II, CTN, Roque Antônio Carrazza (2010, p. 603) indica que “as ‘contribuições’, ainda que venham a assumir a roupagem de imposto, pressupõe, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa”.

¹³ BRASIL, STF. ADIN 2.925, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005.

Mostra-se ainda intensa, especialmente na doutrina pátria, a discussão em torno das espécies de tributos identificados no ordenamento jurídico, contudo, a teoria quinquipartite vem ganhando força e conta com o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal de que o traço distintivo das contribuições especiais como espécie tributária autônoma é a destinação do produto de sua arrecadação.

4. A norma de competência referente às contribuições sociais

Para a instituição de quaisquer contribuições especiais a CRFB/88 traz enunciados normativos que se dirigem à composição da norma jurídica tributária e dentro deste conjunto de normas, é necessário considerar os enunciados prescritivos que exigem o atendimento à finalidade constitucional para a qual a contribuição está sendo criada e a indicação da destinação do produto da arrecadação.

A importância estrutural da norma de competência tributária é retratada por Tácio Lacerda Gama quando demonstra que a norma de competência vem acompanhada do enunciado necessário à criação do tributo e delimitada por uma reunião de outros enunciados que compõe o regime jurídico. Sem a correta construção da norma de competência, a própria construção do regime jurídico estará incompleta.¹⁴

E conclui, com razão, que a enunciação é a estrutura modular, elemento fundamental na composição da norma de competência tributária; uma vez ignorados quaisquer de seus aspectos o texto não terá sido explicitado ao mundo do Direito de maneira correta. Caso seguida a norma de competência, sem os cuidados com todos os seus aspectos, a construção da hipótese de incidência poderá se dar de maneira inválida.

Como frisa Estevão Horvath (2008, p. 125), a lei que cria as contribuições especiais “deve, obrigatoriamente, prever o destino de sua arrecadação – que deve ser aquele que justificou a sua instituição – sob pena de ser inválida (inconstitucional)”.

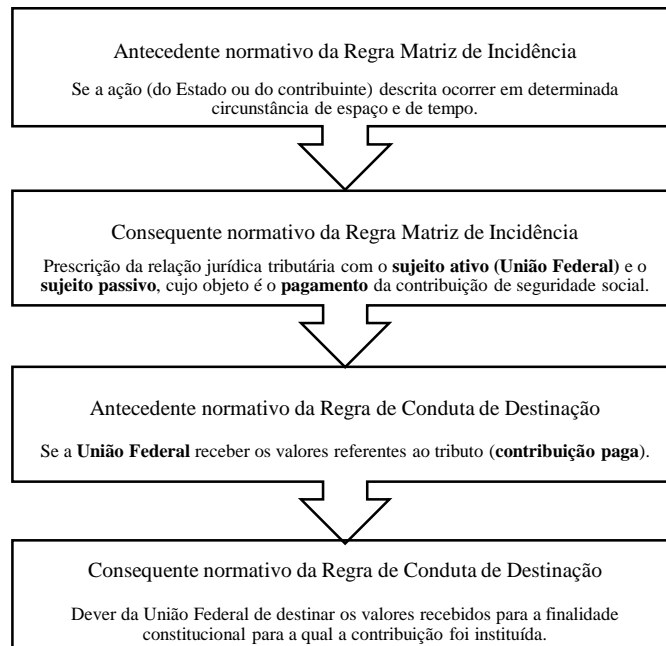
¹⁴ O objeto da relação jurídica de competência é a permissão para criar determinado tributo, que coincide com os enunciados que dão substância ao regime jurídico. Mais especificamente, é possível identificar nesse objeto uma regra-matriz de incidência tributária possível, vista como o campo de possibilidades para escolha da hipótese de incidência, base de cálculo, alíquotas e sujeitos da relação jurídica. Não se pode ignorar também, naqueles tributos especialmente identificados pela sua finalidade, o destino prescrito para o produto da arrecadação como objeto da competência. Isso porque, nesse tipo de tributo, o desvio da finalidade poderá implicar a desqualificação da sua natureza específica, por força disso, do seu regime jurídico. Por isso, no confronto entre o tributo criado, sua destinação, e o conseqüente da relação jurídica de competência tributária, pode-se aferir sua validade material. (GAMA, 2005, p.1.187)

Sob esta perspectiva, Paulo Ayres (2011) afirma que a norma de competência tributária das contribuições especiais, dentre as quais as contribuições sociais, traz princípios e regras de estrutura que dirigem a edição de **duas regras de conduta**, quais sejam:

- **A regra matriz de incidência tributária**, a qual relaciona “um fato de possível ocorrência à consequência de pagar um certo valor a título de contribuição” (BARRETO, 2011, p. 158); e
- **A regra de destinação**, que obriga que “sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação” (BARRETO, 2011, P. 159).

Deste modo, para a instituição das contribuições, a norma de competência depreendida da CRFB/88 exige que sejam veiculadas no diploma legal instituidor “duas normas de conduta: (i) a que determina o pagamento do tributo, em face da ocorrência do fato jurídico tributário; e (ii) a que vincula a destinação do montante arrecadado, uma vez pago o tributo” (BARRETO, 2011, p. 158). Com isso, deve constar expressamente do instrumento legal próprio de instituição das contribuições especiais as duas regras de conduta, editadas em conformidade com as diretrizes da CRFB/88, sendo que a omissão de qualquer uma delas no âmbito abstrato ensejaria a inconstitucionalidade da exação.

Para o autor, após o sujeito passivo proceder com o pagamento, extinguindo a relação jurídica tributária com o direcionamento dos valores devidos aos cofres públicos do ente federado que consta do polo ativo, passa-se a observar a regra de destinação, segundo a qual este ente tem o dever de proceder com o direcionamento do valor recolhido para a finalidade constitucional e legal para a qual a contribuição foi criada. Em um breve esquema, Maysa Deligne (2015, p. 163) ilustrou didaticamente a questão:



Todavia, entendemos que a inserção do caráter finalístico apenas na norma de competência, ainda que estudado com maestria, não conseguiu assegurar a efetivação dos direitos e garantias que estariam cobertos pela atuação estatal. Pelo contrário, calcada apenas na norma de competência, a União Federal justificou a criação, aumento, ampliação e redirecionamentos constantes no campo das contribuições especiais (LOBATO, 2014, p. 153.). Vamos além, na mesma linha de Werther Botelho, e entendemos que somente a inserção do caráter finalístico na **norma de incidência** poderá trazer as garantias suficientes para os contribuintes e, em especial, para os cidadãos que desejam que os valores que se revelam atrás de tais contribuições sejam efetivamente concretizados. Assim, sintetiza a professora Misabel Derzi (2007 *apud* LOBATO, 2014, p.153):

Ao contrário, no Direito Tributário, a teoria causal, ou de motivação e justificação, ou o finalismo, colocaram questões de maior relevância em campo estranho à norma tributária. Nas contribuições, as ações do Estado de serem por elas custeadas ou são identificadas a **motivações**, prévia fundamentação política que leva o legislador às decisões contidas na norma tributária, ou são identificadas a **destinação legal do produto arrecadado**, um posteriori financeiro, superveniente à aplicação da norma tributária. Enfim, os direitos e garantias dos contribuintes e do cidadão de modo geral fogem a todo o controle dogmático do Direito Tributário: ou se colocam em posição prévia ou posterior à atuação da norma tributária.

Na própria teoria de Paulo Ayres, para quem o caráter finalístico é causa ou motivação da contribuição, a professora Misabel Derzi questiona que este caráter finalístico ou motivação, depois de extinta a obrigação tributária não poderia transformar *a posteriori* o valor então devido em indevido, gerando a possibilidade de repetição do indébito. Concordamos, portanto,

que a inserção da finalidade apenas na norma de competência não trouxe a segurança jurídica necessária à matéria tributária.¹⁵

Werther Botelho Spagnol (2002) reconstrói o modelo teórico da classificação, observando os referenciais contidos na Constituição, analisando-os, ainda, na perspectiva da Teoria Geral do Direito Tributário. A inovação trazida pelo autor inicia demonstrando a mudança estrutural do Texto Constitucional, quando a tributação deixou de prever apenas funções fiscais no capítulo tributário, mas também passou a trazer preocupações específicas com algumas funções interventivas.¹⁶

Ponto de extremo relevo nesta teoria é a inclusão do aspecto finalístico nos aspectos do mandamento, o que faz pela necessidade de correlacionar a norma de competência com a norma de incidência tributária. O ponto é importante porque o autor demonstra a necessidade de o aspecto finalístico sair da norma de competência para também residir na norma de incidência, e o faz ao colocar um aspecto finalístico na consequência da norma (LOBATO, 2014, p. 157).

Alguns pontos ainda nos perturbam na referida tese, como, por exemplo, a dificuldade de criar ou inserir na consequência uma obrigação ao Estado, mesmo após a incidência.

¹⁵ Nos dizeres de Misabel Derzi: “Após o advento da Constituição de 1988, afirmamos que, no caso das contribuições, a destinação passou a fundar o exercício da competência da União e que, sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, faleceria competência à União para criá-las. Sempre defendemos que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante ou a legitimidade para legislar e arrecadar. Entendemos, hoje, que esse modelo teórico não é suficiente, pois as ações do Estado, a serem financiadas por meio das contribuições mantêm-se estranhas à estrutura da norma tributária”. (DERZI, 2007 *apud* LOBATO, 2014)

¹⁶ Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar. Neste caso, o MANDAMENTO não mais se torna neutro para efeitos de identificação da espécie, pois vai explicitar em seu comando o destino do dinheiro arrecadado. Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua interferência se dará pela análise a HIPÓTESE, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever um fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica, teremos uma contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto genérico, sendo especificada, a posteriori, dentro do orçamento. [...] Nos tributos finalísticos, sendo os fins especialmente relevantes, a espécie de tributo será identificada por meio da análise ora da HIPÓTESE (taxa e contribuição de melhoria) ora do MANDAMENTO (empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Para tanto, cumpre acrescer aos aspectos do MANDAMENTO da norma tributária também o aspecto finalístico. Por meio deste, pode o intérprete colher da norma tributária qual será o destino do produto da arrecadação do tributo instituído e, assim, verificar a legitimidade da exação e o regime jurídico a ela aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação. (SPAGNOL, 2002)

De fato, é preciso sim fazer uma conexão entre a norma de competência e a norma de incidência para trazer maior segurança jurídica ao contribuinte que pagará tributo e ao cidadão que receberá a prestação positiva do Estado. Mas, não conseguimos vislumbrar como um evento posterior pode iluminar a construção da hipótese anterior. Por esta razão, entendemos que um modelo no qual a finalidade é colocada de maneira ainda mais contundente, como pressuposto cogente e inarredável da própria incidência tributária se impõe como mais adequado à realização constitucional e tributária.

Portanto, a ordem constitucional deve estar posta na hipótese de incidência, ou seja, ela somente é permitida de ocorrer no mundo real dos fatos se, e somente se, houver a destinação correta ou a finalidade adequada ao Texto Constitucional. O que se está a dizer é que a finalidade, nas contribuições especiais, determina que sequer existirá incidência tributária caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizado no plano fático, com a efetiva prestação estatal (LOBATO, 2014, p. 187).

Contudo, por ora, o que importa observar é que, estando o caráter finalístico na norma de competência ou na norma de incidência, para a validade da contribuição, necessário é o cumprimento da regra de destinação para a finalidade que originou a contribuição.

4.1. Regra de destinação do produto da arrecadação para a Seguridade Social

Diante de todo o exposto, a válida instituição das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social depende da observância de regra de estrutura depreendida da CRFB/88 que exige que o produto da arrecadação destes tributos seja destinado à finalidade constitucional para a qual estas contribuições foram criadas: o financiamento da Seguridade Social (saúde, assistência social e/ou previdência).

No plano geral e abstrato, as receitas decorrentes da arrecadação das contribuições de seguridade social deverão ser afetadas ao orçamento da Seguridade Social, na forma do art. 165, §5º, III, da CRFB/88,¹⁷ sendo direcionadas para as despesas relacionadas à Seguridade Social nas leis orçamentárias elaboradas.

Como salienta Paulo Ayres (2005, p. 521), a regra de estrutura da destinação exige que seja previamente avaliada a efetiva necessidade da instituição de contribuição para alcançar o fim desejado pela CRFB/88. Com a instituição da contribuição, necessário é que a regra de

¹⁷ “Art. 165. [...] § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: [...] III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

conduta de destinação seja adequada em relação a esse fim constitucional, sendo testada a “compatibilidade entre os fins colimados e os meios escolhidos para alcançar tais fins”, para afastar eventuais excessos dos meios escolhidos pelo legislador (BARRETO, 2005, p. 521).

Essa adequação é exigida de forma expressa pelo art. 195, § 5º da CRFB/88, segundo o qual “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”. Desta forma, o legislador não pode perder o parâmetro do custo da finalidade constitucional almejada (realização das ações de seguridade social) na instituição e cobrança das contribuições securitárias, a ser observado no momento da edição da regra de conduta de destinação.

É importante frisar que a inobservância dessa regra de destinação no plano legal ou no próprio plano constitucional possui distintos efeitos, que devem ser devidamente analisados.

Atentando-se primeiramente para o plano constitucional, é possível apontar a previsão atualmente vigente do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), denominada de Desvinculação de Recursos da União (DRU),¹⁸ que, na atual redação dada pela EC 68/2011, prevê a desvinculação “de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico”.

Ocorre que, considerando a própria disciplina constitucional das contribuições especiais, essa previsão se mostra inconstitucional, devendo ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio. Como frisa Estevão Horvath (2008, p. 127-128), a DRU se trata de verdadeira “burla ao *consentimento à tributação*, que somente foi outorgado, com relação às contribuições, *desde que estas tivessem o produto da arrecadação destinado às respectivas finalidades* (pela Constituição ordinária estabelecidas)”.

Ademais, a desvinculação acaba por ferir garantias individuais dos contribuintes, em frontal violação ao limite de poder de reforma constitucional previsto no art. 60, §4º, da CF/88, quais sejam:

- (i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição;
- e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição (BARRETO, 2011, p. 165.)

¹⁸ Previsão incluída pela EC 27/2000 com prazo determinado, posteriormente prorrogado pelas Emendas Constitucionais 42/2003, 56/2007, 59/2009 e, atualmente, pela EC 68/2011.

Com isso, qualquer previsão de desvinculação das contribuições no plano constitucional mostra-se fatalmente inconstitucional, devendo “ser retirada do sistema normativo pelos órgãos autorizados pelo próprio sistema” (BARRETO, 2011, p. 166).

Adentrando-se na desvinculação no âmbito legal,¹⁹ são diversos os efeitos a depender das circunstâncias que envolvem a tredestinação do produto da arrecadação.

Primeiramente, quando da instituição da contribuição, é possível identificar duas situações que acabam por efetivamente desnaturar essa espécie tributária: as hipóteses de ausência de previsão na lei instituidora da destinação da contribuição e da expressa previsão de não destinação da contribuição para fundo ou despesa neste diploma instituidor. Nesses casos, em função da ausência do requisito essencial da destinação, não se está diante de uma contribuição especial, mas de tributo pertencente à outra classe tributária que seja não destinada (imposto, por exemplo), cuja validade deve ser avaliada de acordo com o regime jurídico aplicável.

Por sua vez, após a válida instituição da contribuição securitária, é possível que uma lei posterior modifique, por alguma razão, a finalidade para a qual a contribuição foi criada, passando a indicar finalidade constitucional distinta do financiamento da Seguridade Social para a qual o produto da arrecadação deve ser destinado. Nesta hipótese, a modificação da finalidade implica a instituição de uma nova contribuição, revogando aquela anteriormente vigente, cuja validade depende da análise do regime jurídico aplicável e de todos os princípios constitucionais aplicáveis.

Por fim, é possível identificar situações nas quais a desvinculação da contribuição validamente instituída decorre de previsões constantes de lei orçamentária ou mesmo de lei não orçamentária, que direcionem o produto da arrecadação para finalidade diversa daquela prevista na lei instituidora.

Em tais casos, como a contribuição não estará sendo destinada para a finalidade constitucional para a qual foi instituída, ela será inconstitucional e passível de repetição de indébito pelo contribuinte.

Isso porque, ao deixar de ser cumprida a regra de conduta da destinação imposta especificamente ao ente tributante de direcionamento do produto da arrecadação, deixa de existir o requisito essencial de validade das contribuições especiais. No raciocínio de Paulo Ayres Barreto (2011, p. 168):

¹⁹ Vide: BARRETO, 2011, p. 167-170.

[...] a norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. 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. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação.

Com efeito, como delineado, para o autor, as duas regras de conduta das contribuições estão interligadas pelo pagamento. Uma vez descumprido o dever da União Federal de destinar o produto da arrecadação, mostrou-se indevido o recebimento por este ente dos valores de contribuições pagas, surgindo o direito subjetivo do contribuinte de pleitear a restituição.

Nas palavras de Estevão Horvath (2008, p. 126), 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”.

Importante consignar que, além do plano constitucional e legal, a destinação deve ser observada igualmente no plano fático, concreto, com a verificação do cumprimento das normas gerais e abstratas de destinação do produto da arrecadação no âmbito administrativo (Poder Executivo).

Com efeito, a previsão geral e abstrata da destinação não é suficiente para comprovar a validade dos tributos destinados, tais quais as contribuições de seguridade social, sendo fundamental avaliar sua concretização nos atos expedidos pelo Poder Executivo (normas individuais e concretas).

Sob esta perspectiva, ocorrendo a desvinculação do produto da arrecadação no plano fático ou em razão de previsão de diploma infralegal, de forma contrária à lei que garantiu a destinação, o dispositivo infralegal ou o ato executivo devem ser anulados com eficácia retroativa. De fato, se os recursos forem direcionados em cumprimento do ato administrativo para finalidade diversa do financiamento da Seguridade Social, a União Federal não possuirá competência para a exigência da contribuição securitária, que passa a ser passível de restituição pelo contribuinte (BARRETO, 2011, p. 171-172).

5. A destinação do produto de arrecadação no Supremo Tribunal Federal

Ressaltamos, até o momento, a incompatibilidade entre a desvinculação do produto da arrecadação e a espécie tributária contribuição. O montante cobrado a título de contribuição só pode ser aplicado na finalidade que deu causa à sua instituição. A causa, na contribuição, afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação.

Assim, o que importa efetivamente perquirir é se, ao arrecadar recursos por meio de contribuição, foi observada a efetiva afetação do montante arrecadado e quais as consequências que a desvinculação normativa ou o desvio ensejam.

Uma das primeiras manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, ainda que em voto vencido, foi do Ministro Carlo Velloso. Disse o Ministro: “uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (C. F., art. 148)”²⁰

Posteriormente, examinando dispositivo de lei orçamentária que autorizava o Poder Executivo a não aplicar, integralmente, a destinação do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, o Supremo Tribunal Federal abriu uma perspectiva para o tema.

Decidiu a Corte Suprema que é inconstitucional a interpretação de lei orçamentária que implique a abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do produto da arrecadação.²¹

Ressalte-se que para enfrentar o tema, o Supremo Tribunal Federal afastou precedentes nos quais, analisando problemas da destinação do montante arrecadado por força de disposição constante em lei orçamentária, havia firmado entendimento no sentido de que não se buscava a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, mas de uma destinação de recursos prevista em lei formal (orçamentária), de efeitos concretos, descabendo, assim, o controle concentrado.²² Vale dizer, não se disse que a destinação era irrelevante. Entendeu-se, apenas, que não cabia discutir a matéria pela via do controle concentrado de constitucionalidade.

Nos debates travados em torno da ADIn n. 2.925/DF, essa posição foi revista. Argumentou-se no sentido de que os efeitos de lei orçamentária não são exclusivamente

²⁰ BRASIL, STF, RE n. 183.906/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DJ de 30.04.1998.

²¹ BRASIL, STF, ADIn n. 2925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado no DJ de 04.03.2005.

²² BRASIL, STF, ADIn n. 1640/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJ de 03.04.1998.

concretos e, fundamentalmente, que não pode tal lei servir de instrumento para o governo deixar de cumprir a Constituição.

Em suas manifestações, diversos ministros ressaltam a necessária aplicação dos recursos obtidos de forma vinculada. Nesse sentido, propugnaram, de forma incisiva, os Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes, Carlos Velloso e Carlos Ayres Brito.

O Ministro Sepúlveda Pertence chega a lamentar o posicionamento por ele adotado anteriormente, ao analisar a CPMF, e reconhece que é da essência das contribuições a vinculação de todo o montante arrecadado. A vinculação não obriga a despender tudo o que se arrecada. O efetivo dispêndio, na finalidade, depende de dotação orçamentária. Mas, o orçamento só pode destinar verbas vinculadas ao respectivo órgão, fundo ou despesa.

Percebe-se, com clareza, que a discussão se centra na possibilidade de efetivo desvio do montante arrecadado, em se tratando de tributo vinculado. O Supremo Tribunal Federal manifestou firme oposição a essa possibilidade.

Por fim, importante trazer um último precedente analisado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal e, na nossa opinião, o que traz a maior preocupação em torno do assunto que até então estava ganhando contornos importantes. Em julgamento realizado no dia 13.11.2014, o Supremo Tribunal Federal analisou Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança impetrado por empresa de transporte rodoviário que contestava decisão do TRF da 4ª Região que manteve a validade de obrigação tributária independente das Desvinculação de Receitas da União (DRU) quanto à arrecadação de contribuições relativas a PIS, COFINS e CSLL.²³

A empresa alegava que as alterações efetuadas ao artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) para permitir a desvinculação das receitas teria criado, como consequência, imposto inominado, em afronta à própria Constituição Federal. Dessa forma, sustenta que estaria livre do recolhimento do tributo na parte que teve destinação desvinculada.

Neste caso, não foi analisada a constitucionalidade da desvinculação em função de entraves de cunho processuais, sendo apenas consignado que a única consequência cabível da eventual inconstitucionalidade seria o retorno à situação anterior, ou seja, a vinculação das receitas.

A relatora do RE, Ministra Carmen Lúcia, assinalou que o pleito original da empresa ocorreu em mandado de segurança, cuja impetração se dá apenas no sentido de reparar ato de autoridade que seja contrário ao direito do interessado. Segundo ela, esse fato descaracteriza a

²³ BRASIL, STF, RE 566007/RS, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ de 11.02.2015.

legitimidade da parte, pois, ainda que o Tribunal considerasse inconstitucional a desvinculação de receitas, a consequência seria a vinculação do produto da arrecadação, e não sua devolução ao contribuinte.

Argumentou, ainda, que não há no caso situação de insegurança para o patrimônio jurídico da recorrente que devesse ser restabelecido por mandado de segurança, pois não é detentora de direito a ver repostado em seu patrimônio algo que não lhe é devido, mas sim da própria União.

Entendeu o STF que não seria cabível, portanto, a repetição de indébito pelo contribuinte em nenhuma hipótese de tredestinação.

Para chegar a esta conclusão foi utilizado como precedente o RE 537.610/RS, no qual, analisando a norma constitucional que permite a desvinculação de receitas das contribuições sociais e de intervenção no domínio, o Supremo Tribunal Federal entendeu que esta não seria inconstitucional, tendo em vista que (i) em que pese a destinação do produto ser um elemento essencial para a definição das contribuições sociais, não há, a partir dessa premissa como se chegar à conclusão de que a desvinculação parcial do produto da arrecadação teria importado criação de um imposto e (ii) a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea, uma vez que não contemplada pelo art. 60, §4º da CRFB.

Quanto aos dois últimos precedentes aqui informados não houve uma rica discussão como nos dois primeiros e a Corte Suprema partiu de premissas que confrontam antigos posicionamentos anteriormente consolidados, como é o caso da importância da destinação do recurso como elemento essencial para a caracterização das contribuições.

Quanto ao fundamento de que “a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea” este é um ponto que precisa, ao nosso sentir, urgentemente ser revisto por aquela Corte.

Como já informado acima, a Emenda Constitucional que desvincula o produto da arrecadação de contribuição suprime a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e a sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados (BARRETO, 2011, p. 201).

Importante aqui ressaltar que não estamos falando meramente da presença, em lei tributária, da causa ou fundamento que autoriza a instituição da contribuição. Cuida-se da

efetiva aplicação do produto da arrecadação na finalidade que deu ensejo a instituição do tributo e esta questão, em que pese todos os casos acima citados, ainda não foi enfrentado de forma direta e objetiva pela Corte Suprema.

Resta, assim, o passo decisivo, que consistiria na transformação do voto vencido do Ministro Carlos Velloso, acima referido, em voto vencedor, consagrando-se o entendimento de que, não ocorrendo a destinação constitucional da contribuição, surge para o contribuinte o direito de não pagá-la; se o pagamento já tiver ocorrido, nasce o direito subjetivo à repetição do indébito.

6. Conclusão

A conclusão neste caso deve ser simples e objetiva. A causa para a instituição da contribuição afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação. O débito do contribuinte está atrelado à finalidade. Se há desvinculação, seja por norma orçamentária, seja por previsão infralegal, seja por emenda constitucional, o débito, trona-se, *ipso facto*, um indébito. Não temos dúvidas em afirmar que se a finalidade legitima a instituição do tributo, ela é um elemento cogente que impera para a permanência deste tributo na Ordem Jurídica.

A preservação da finalidade somente não é mais importante que o respeito à norma constitucional, ou seja, se não há finalidade, não há legitimidade na cobrança do tributo e somente este o caminho para que o Sistema Tributário retome um pouco da confiança do contribuinte na norma que o rege.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 509-530.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. “Contribuições Especiais – Natureza e Regime Jurídico”. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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. 122-129, 2008.

LOBATO, Valter de Souza. **O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar**. 353 f. Tese – Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.