

Repensando a classificação dos tributos no direito brasileiro

Rethinking Tax Classification in Brazilian Law

Autores: Harrison Leite, Raphael Silva Rodrigues, Isaac Maynart

Carvalho Moyses Souza

DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.2382>

Repensando a classificação dos tributos no direito brasileiro*

Rethinking Tax Classification in Brazilian Law

Repensar la clasificación de los impuestos en el derecho brasileño

Harrison Leite^a
harrison@harrisonleite.com

Raphael Silva Rodrigues^b
raphaelsilva.bh@gmail.com

Isaac Maynard Carvalho Moyses Souza^c
isaacmaynard@gmail.com

Fecha de recepción: 5 de diciembre de 2023
Fecha de revisión: 2 de marzo de 2024
Fecha de aceptación: 21 de marzo de 2024

DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.2382>

Para citar este artículo:

Leite, H., Silva Rodrigues, R., & Moyses Souza, I. (2024). Repensando a classificação dos tributos no direito brasileiro. *Revista Misión Jurídica*, 17 (26), 157-172.

RESUMO

No mundo moderno, existe um fenômeno claro de empobrecimento da ciência jurídica devido seu desligamento da ética, que deve permanecer presente e intacto na elaboração, interpretação e aplicação de leis. A partir das dimensões que cercam a análise de um crime (filosófica, político e jurídico-científico), o crime de evasão imposto deve ter como objetivo a proteção jurídica do Tesouro ou o dever fundamental e solidário de pagar impostos? Pagar impostos, para efeitos de sua configuração no campo do direito penal? O objetivo deste artigo é analisar, ainda que superficialmente, os critérios de interpretação e aplicação dos fundamentos éticos da tributação Ocidental, já que a vida em sociedade a democracia exige que os cidadãos exerçam plenamente da solidariedade fiscal, dado o seu dever fundamental pagar impostos, dependendo da sua capacidade econômica, para a realização do bem comum, para que quem não o faz, intencionalmente, está cometendo um conduta merecedora de reprovação criminal.

PALAVRAS-CHAVES

Direito tributário; classificação das espécies tributárias; direito brasileiro.

* *Artículo de reflexión.*

a. *Professor de Direito Tributário e Direito Financeiro da UFBA e da UESC. Doutor em Direito Tributário pela UFRGS.*

b. *Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG. Professor Universitário (Mestrado, MBA/Especialização e Graduação). Membro integrante de Bancas Examinadoras de Concursos Públicos. Autor e coautor de livros, capítulos de livros e artigos de revistas científicas. Advogado e Consultor Jurídico.*

c. *Doutorando e Mestre em Direito pela UFMG. Especialista em Direito e Processo Penal. Bacharel em Direito pela UESC. Advogado e Professor Universitário em Graduação e Pós-Graduação (lato sensu).*

ABSTRACT

In the modern world, there is a clear phenomenon of impoverishment of legal science due to its disengagement from ethics, which must remain present and intact in the elaboration, interpretation and application of laws. Starting from the dimensions that surround the analysis of a crime (philosophical, political and legal-scientific), does the crime of evasion tax must aim at legal protection of the Treasury or the fundamental and solidarity duty of Paying taxes? Pay taxes, for the purposes of its configuration in the field of criminal law? The objective of this article is to analyze, even if superficially, the criteria of interpretation and application of the ethical foundations of taxation Western, since life in a society democracy requires citizens to fully exercise of fiscal solidarity, given its fundamental duty to pay taxes, depending on their economic capacity, for the achievement of the common good, so that whoever does not do so, intentionally, is committing a conduct deserving of criminal reproach.

KEY WORDS

Tax law; classification of tax types; Brazilian law.

RESUMEN

En el mundo moderno, existe un claro fenómeno de empobrecimiento de la ciencia jurídica debido a su desvinculación de la ética, que debe permanecer presente e intacta en la elaboración, interpretación y aplicación de las leyes. Partiendo de las dimensiones que rodean el análisis de un delito (filosófica, política y jurídico-científica), ¿el delito de evasión fiscal debe tener por objeto la protección jurídica del Erario o del deber fundamental y solidario de pagar impuestos? ¿Pagar impuestos, a efectos de su configuración en el ámbito del Derecho penal? El objetivo de este artículo es analizar, aunque sea superficialmente, los criterios de interpretación y aplicación de los fundamentos éticos de la fiscalidad occidental, dado que la vida en una sociedad democrática exige a los ciudadanos el pleno ejercicio de la solidaridad fiscal, dado su deber fundamental de tributar, en función de su capacidad económica, para la consecución del bien común, de modo que quien no lo haga, dolosamente, está cometiendo una conducta merecedora de reproche penal.

PALABRAS CLAVE

Derecho tributario; clasificación de los tipos de impuestos; derecho brasileño.

1 INTRODUÇÃO

O estudo das espécies tributárias reivindica abordagem em torno da classificação dos tributos. E como o direito tributário, no Brasil, está amplamente disposto na Constituição Federal, a classificação dos tributos deve nela buscar a sua validade, uma vez que não estão na livre disposição do intérprete nem podem ser aprioristicamente determinados os critérios sobre os quais é elaborada a estrutura classificatória. Para tanto, sua escolha deve ter plena justificação racional aliada à validade extraída do suporte constitucional.

Acontece que a classificação dos tributos dominante no país, pautada na vinculação ou não do fato gerador a uma atividade do Estado, mostra-se inadequada e insuficiente para atender as diferenciações entre as espécies tributárias, carecendo de atualização e aperfeiçoamento. É para esse fim que se dedica este trabalho, fundamentado no ordenamento jurídico brasileiro, em especial na Constituição Federal e na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Visa trazer os critérios da previsão legal do destino da receita e do seu vínculo no orçamento como elementos diferenciadores das espécies tributárias, principalmente no tocante à contribuição especial, tendo em vista que o fim a ser alcançado com a sua instituição depende, na maioria dos casos¹, da correta alocação da receita através dela auferida. São critérios adicionais que não retiram a importância dos outros atributos.

Para alcançar esse objetivo, é necessário, em primeiro lugar, demonstrar a classificação tributária atual e a necessidade de aperfeiçoá-la. Depois será apresentada a classificação presente no voto do Min. Carlos Velloso e as conclusões que ela permite inferir. Nesta mesma parte, serão citadas algumas decisões do Supremo Tribunal Federal que iluminam a nova proposta de classificação, presente na terceira parte deste trabalho.

1. Deve-se à discussão em torno das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, quando se procura saber até que ponto a sua mera instituição já atinge ou não o fim intervencionista.

Para entendimento do trabalho, necessário se faz indicar as quatro acepções em que a palavra “vínculo” acha-se compreendida, para evitar algum embaraço na sua aplicação: 1^a) “vínculo” do Estado a uma finalidade com o tributo arrecadado; 2^a) “vínculo” do Estado ao contribuinte do tributo; 3^a) “vínculo” dos recursos arrecadados a um fim, que deve constar na norma instituidora do tributo; e 4^a) “vínculo” no orçamento do valor efetivamente arrecadado ao seu fim legalmente previsto. Por questões didáticas, à medida que o termo “vínculo” é utilizado, logo após é feita referência ao seu sentido, com os números 1^o ao 4^o, a indicar a ordem aqui descrita, até que as diferenças estejam familiarizadas. Daí a importância de tê-los bem fixados.

2 CLASSIFICAÇÃO TRIPARTITE DOS TRIBUTOS E SEU APERFEIÇOAMENTO

2.1 Importância da classificação dos tributos

Inegável a importância da classificação como meio de sistematizar determinado conteúdo. Encontra-se justificada, dentre outros motivos, na medida em que há intensa produção normativa, muitas vezes assistemática, que clama por um mínimo de coerência. Daí o aplicador do Direito ordena sistematicamente os elementos introduzidos, agrupando-os de acordo com as características que os aproximam ou os afastam.

Na área tributária esta sistematização faz-se mais urgente, uma vez que o legislador introduz normas a todo instante, muitas vezes sem a devida cautela, causando verdadeiro embaraço para o estudioso que se vê compelido a encontrar a natureza jurídica e o regime jurídico dos institutos recém-criados, muitos não equiparados aos já existentes². Neste sentido, deve o aplicador do Direito estar apto tanto a alocar os institutos

2. O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) divulgou um estudo em homenagem aos 33 anos da Constituição Federal de 1988, onde afirma que nesse período foram editadas mais 6,7 milhões de normas, sendo que, só no âmbito federal, a média por dia útil foi de 813 normas. Na área tributária, foram editadas 443.236 normas. São mais de 2,21 normas tributárias por hora (dia útil). Em 33 anos, houve 17 emendas constitucionais tributárias, foram criados inúmeros tributos, como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO. Praticamente todos os tributos sofreram majoração durante tal período. Em média, cada norma tem 3 mil palavras. (<http://www.ibpt.com.br/estudos> - “Quantidade de normas – 33 anos de CF”. Acesso em: 06.11.2023.

criados dentro das categorias pré-definidas, como a alterar todo o arquétipo já consolidado, se se fizer necessário.

A classificação, assim, tem a tarefa de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos, validados pelo texto positivo da Constituição. Aludida tarefa é desempenhada tendo em vista a precisão conceitual que evita denominar de imposto o que não é imposto, ou de contribuição o que não se reveste desta natureza. Denominar fenômenos distintos pelo mesmo nome, prejudica a inteligência do objeto de estudo.

Em que pese a importância da classificação, ela não é panaceia, pois a taxionomia não tem o condão de resolver todos os problemas em torno dos tributos. Se por um lado, facilita a vida do estudioso, por outro, a classificação não tem o poder de ampliar ou restringir a aplicação de normas constitucionais, como deixou claro o STF em julgamento do Recurso Extraordinário no 193.969, quando, ao tratar das imunidades, afirmou que não se pode “invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais...”³. Logo, a esses limites o intérprete deve estar atento, a fim de evitar classificações que obliquamente tentam transmutar o que está previsto na Constituição.⁴

2.2 Classificação tripartite dos tributos

Do ponto de vista do direito financeiro, os tributos existem para o financiamento das

3. DJ no. 237 de 06/12/1996, Ata n. 59 – Relação de Processos 2a Turma.

4. Aqui se levanta a discussão acerca da importância ou não da classificação dos tributos. Sua importância estaria em sistematizar conceitos, divisões, o objeto do direito tributário e o seu entendimento. No entanto, apresenta pouca serventia se não há efetividade para a decisão das questões jurídicas. Ou seja, não adianta divagar sobre as classificações econômica, filosófica, financeira, finalística, se estas não estão plenamente arraigadas na Constituição e não puderem servir de parâmetro para o julgamento das questões que envolvem os tributos. O Estado na ânsia de arrecadar não se vê limitado pelas classificações dos tributos fora do aspecto constitucional, o que “força” o Judiciário a considerar como tributo o que não é (caso das contribuições criadas pela LC n. 110/2001 - STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 2556, rel. Min. MOREIRA ALVES, j. 09/10/2002, DJ 08-08-2003.), ou a não considerar tributo o que deveria ser (caso das contribuições profissionais, onde a 2^a Turma do STJ definiu que a sua natureza é associativa e não tributária: RESP 497.871-SC - DJ de 02/06/2003, Relatora Min. Eliana Calmon - e RESP 449760, Relator Min. Franciulli Netto, DJU 12.04.2004).

políticas públicas. Apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. É o instrumento, por excelência, utilizado pelo Estado para obter os recursos financeiros de que necessita para alcançar os seus objetivos. Com o seu recebimento, o Estado fica “vinculado” (1^a) a prestar os serviços aos cidadãos, dentre outros fins, através de diversas atividades. Algumas destas atividades, em certos casos, podem ser livremente escolhidas pelo Estado. Em outros, estão delimitadas.

A atividade da tributação pode ocorrer de diversas formas, todas previstas na Constituição. A doutrina tradicional, baseada em Geraldo Ataliba⁵, afirma que é a vinculação ou não do aspecto material do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal que define a natureza jurídica do tributo (2^a). Assim, são tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou consequência desta) e não vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Nesse sentido, ele aparta os impostos, que seriam tributos não vinculados, das taxas e contribuições, que pertenceriam então à categoria dos vinculados. E estas últimas também seriam distintas em razão da referibilidade entre a atuação estatal e o contribuinte ser direta (taxas) ou indireta (contribuições).

Essa classificação foi endossada pela doutrina majoritária, como Rubens Gomes de Souza⁶, Paulo de Barros Carvalho⁷, Roque Antonio Carrazza⁸, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹. A classificação

tripartite é também a mais comum e praticamente unânime na Itália, Espanha e América Latina¹⁰.

Para essa corrente, a vinculação (3^a) da receita dos tributos é matéria estranha ao tributo e ao direito tributário, conforme reza o inciso II do art. 4^o do CTN. É tema de direito financeiro e não pode ser utilizada com acerto para a distinção das espécies tributárias.

Na defesa da sua teoria, ao descrever a importância ou não da destinação dos recursos como elemento diferenciador das espécies tributárias (3^a), num momento o autor afirma que “a vinculação do produto a determinada finalidade não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da própria relação jurídica tributária”¹¹. Em outro, no mesmo comentário, assevera que

Não basta, entretanto, isto (o pagamento de salário), para que nasça a respectiva obrigação tributária. É necessário – por imperativo constitucional – que a quantia arrecadada vá alimentar um órgão (por isso mesmo chamado previdenciário), que favoreça à maternidade e ocorra às consequências de doença, invalidez, velhice e morte. Esta circunstância é, pois, pressuposto necessário, *sine qua non*, da configuração do tributo previdenciário. É que – como visto – nesta hipótese particular, a Constituição faz incluir-se na própria definição do tributo sua destinação. Vem esta, assim, a integrar o próprio conceito da entidade tributária...¹²

Ora, quando numa teoria duas proposições estão em conflito direto, diz-se que há inconsistência, pois as duas não podem ser verdadeiras ao mesmo tempo. Assim, ou “a vinculação do tributo à determinada finalidade (3^a) não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da relação jurídica tributária”, ou “a vinculação (3^a) é pressuposto *sine qua non* da configuração do tributo previdenciário, integrando o próprio conceito da entidade tributária”.

5. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 115.

6. SOUZA, Rubens Gomes. *Natureza Tributária da Contribuição para o FGTS*. Revista de Direito Público n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 309.

7. Para este autor, ao critério da hipótese de incidência deve-se acrescentar a base de cálculo, pois permite que se verifique, diante da presença de tributos não vinculados pela hipótese de incidência, se a pessoa política que institui o gravame não invadiu a competência impositiva dos demais entes tributantes. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 22.

8. Este autor, na linha de Paulo de Barros Carvalho, afirma que os empréstimos compulsórios e as contribuições podem ser impostos ou taxas. In CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 299.

9. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 408.

10. COSTA, Ramón Valdez. *Curso de Derecho Tributário*. Editorial Temis S.A.: Bogotá-Colômbia, 2001. p. 96

11. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 190. Esse posicionamento é também repetido no seu livro *Hipótese de Incidência Tributária*, op. cit.

12. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. pp. 187-8.

As duas proposições descrevem a mesma coisa e apresentam soluções distintas. A saída será a opção pela teoria mais consentânea com a Constituição Federal, que envolve elementos também de direito financeiro. Opta-se, assim, pela que acresce o elemento vinculação (3ª) como critério para a classificação, uma vez que a matéria relativa a tributos não está limitada entre os artigos 145 a 156 da Constituição, mas entre o art. 1º ao art. 250. A teoria tradicional não será superada, mas aperfeiçoada.

A corrente tripartite, por ser mais genérica, acaba abarcando todos os tributos. No entanto, lhe falta a precisão para, em certos casos, distinguir alguns tributos que se assemelham pelo seu fato gerador, por exemplo. Assim, pensa-se que a eleição de mais dois critérios é meio hábil de embasar uma classificação mais precisa.

2.3 Aperfeiçoamento da teoria da vinculação do fato gerador a uma atividade estatal

Como se percebe, o ponto essencial na teoria de Geraldo Ataliba está na vinculação ou não do fato gerador a uma atividade estatal em relação ao contribuinte (2ª). Para essa corrente, não há vinculação no imposto, diferentemente do que ocorre nas taxas e nas contribuições. Já a diferença das contribuições em relação às taxas está na “referibilidade” do Estado direta nesta e indireta naquela. Quando o cidadão paga taxa, ele diretamente recebe atuação do Estado; quando paga contribuição, a atuação estatal é indireta.

Dizer que há referibilidade em um tributo significa que, por um lado, o contribuinte está sendo diferenciado pelo Estado - relação de diferenciação - e, por outro, está sendo vinculado a um determinado objetivo de ordem pública que se deseja promover - relação de vinculação finalística - (vinculação na 1ª acepção). Logo, é necessário que o sujeito passivo tenha alguma relação de pertinência com o fim que se deseja alcançar através da cobrança do tributo, o que acontece com as contribuições, por exemplo.

No entanto, não é o que se tem visto. Nas contribuições existentes no ordenamento jurídico brasileiro, na maioria das vezes¹³, não se

13. Aqui excetuam-se a contribuição ao INSS paga pelo empregado, as contribuições profissionais ou econômicas, por

verifica uma atuação concreta do Estado referível indiretamente ao contribuinte. Apenas para exemplificar, o Imposto de Renda (IR) e a COFINS não se distinguem pela referibilidade (“vínculo” na 2ª acepção), como pretende a teoria, uma vez que não há esta atividade do Estado em relação ao contribuinte nos dois casos (um é imposto e o outro é contribuição). O mesmo se diz em relação ao pagamento de contribuição ao SESC/SENAC por prestadoras de serviço¹⁴; ao PIS/PASEP; à CIDE sobre os combustíveis, que tem alíquotas variáveis a depender do tipo de combustível e sua destinação, o que implica na falta de relação entre o nível da imposição e o custo da intervenção regulatória; à contribuição do *Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante* (AFRMM), paga pelos que importam e exportam, sobre a movimentação de cargas nos portos, *ad valorem*; à contribuição incidente sobre as atividades de minerais (*royalties*), cobrada pela União, que destina metade aos municípios (2% sobre o faturamento); à CIDE-royalties, dentre outras.

Em alguns casos, a ausência da referibilidade (vinculação na 2ª acepção) seria argumento prontamente utilizado para a declaração de inconstitucionalidade da contribuição. Assim, seria ilógica a cobrança do tributo cobrado pela OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) dos engenheiros civis vinculados ao CREA (Conselho Regional de Engenharia e Agronomia). A inconstitucionalidade seria cristalina. No entanto, em relação a outras contribuições, como as acima mencionadas, a inconstitucionalidade não é cogitada, o que demonstra a falibilidade deste critério para por si só embasar a distinção.

A criação de contribuições sem a aludida referibilidade (“vínculo” na 2ª acepção), as iguais, neste critério, aos impostos. Com a correta previsão (3ª) e a efetiva destinação (4ª) do valor arrecadado do tributo no seu fim previsto¹⁵, dá-se um importante passo para o pressuposto da referibilidade ser alcançado (2ª), o que demonstra

exemplo.

14. Neste sentido, o REsp n. 643271, onde o STJ afirma manter a posição da primeira turma do STF que, seguindo entendimento firmado na Primeira Seção, decidiu estarem as empresas prestadoras de serviços incluídas entre as que devem recolher, a título obrigatório, a contribuição relativa ao Sesc/Senac.

15. Há uma discussão em torno da CIDE, no sentido de saber se a mesma, por si só, pode ser considerada uma intervenção e assim atingir a sua finalidade sem a destinação dos recursos para tal fim, ou deve sempre haver a mencionada destinação para a sua constitucionalidade.

a estreita relação entre o vínculo do Estado com o contribuinte e o vínculo da arrecadação no fim constitucionalmente previsto¹⁶.

Assim, na medida em que o requisito da correta destinação for se permeando no direito tributário a ponto de fazer parte da própria exação, o critério da referibilidade será melhor aplicado. No entanto, não basta a mera referência na norma de instituição do tributo de que o valor da sua arrecadação será destinado ao fim que motivou o seu surgimento, como foi visto. É preciso que haja a efetiva alocação de recursos (4ª acepção) na lei orçamentária, que previne receitas e fixa despesas.

A falta da correta destinação (3ª e 4ª acepção) impede que um grupo ou um setor de contribuintes seja beneficiado com os serviços advindos do seu pagamento, obstruindo a própria referibilidade. Daí a necessidade desses dois critérios estarem presentes na distinção dos tributos, visto que a inobservância do 4º resulta, obliquamente, na inobservância do 3º, com se verá.

Em que pese os argumentos acima, o Supremo não tem compartilhado o entendimento de que a classificação dos tributos pode sofrer outra ingerência a não ser do seu fato gerador, na linha do CTN. Algumas decisões refletem uma evolução no seu posicionamento, mas ainda é cedo para afirmar que a destinação é critério de classificação dos tributos.

3 Classificação presente em decisão do Supremo Tribunal Federal

O STF recebeu a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, utilizando a base de cálculo como elemento norteador. Por esse meio, chegou à existência de 4 (quatro) tributos, como se nota do voto do Min. Carlos Velloso no julgamento do RE 138.284-CE e da ADI 447¹⁷:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato

16. O art. 195, § 5º da CF, dentre outros, é claro em exigir uma estrita vinculação causal entre contribuição e benefício, pondo em evidência a correlação da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.

17. RE 138.284-CE e ADI 447, voto do Min. Carlos Velloso, DJ 05/03/93.

gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, 1, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, 1, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (c.F., art. 195, parág. 42), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 52, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art.240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148). (grifamos)

Essa classificação enseja duas abordagens distintas: a) a permissividade dada pelo Supremo para a criação “ilimitada” de “contribuições sociais”; e b) posição do Supremo quanto à influência da destinação dos recursos como critério de classificação dos tributos.

3.1 Contribuições Sociais Gerais

A classificação acima adotada, apesar da sua aparente singeleza, apresenta uma sutil ampliação das contribuições sociais, capaz de outorgar ao Executivo um farto poder de inovar a ordem tributária em claro descompasso com a interpretação sistemática da Constituição.

Quem esteve atento a este fato foi o Prof. Humberto Ávila, ao discordar da classificação acima apresentada onde o Supremo faz alusão à existência de *contribuições* sociais gerais. Segundo o autor, não se pode falar em “contribuições sociais gerais”, ou seja, outras além das previstas nos arts. 149, 195, 212 §5º, 239 e 240 da Constituição, porque inexistente competência constitucional para instituir novas contribuições sociais senão as do §4º do 195 da Constituição. Nessa linha, afirma que

O poder para instituir *contribuições sociais*, de acordo com a regra de competência prevista no art. 195, é limitado a determinados fatos (auferimento de receita, pagamento de remunerações). Se a União Federal quiser instituir outras *contribuições sociais*, somente poderá fazê-lo por meio de lei complementar e desde que seja sobre fatos diversos (o que

inviabiliza o poder de criar “adicionais” sobre os mesmos fatos previstos no art. 195, *caput*, ainda que por meio de lei complementar). (...) Não há outras finalidades sociais além daquelas que a própria Constituição já intitulou de *sociais*, e as finalidades sociais possuem fonte de receita já especificadas no artigo 195 e, quando se trata de finalidade social que não se inclui na saúde, na assistência e previdência social, há artigos específicos prevendo regras de competência.¹⁸

Aludido posicionamento é o mais consentâneo com a Constituição, uma vez que freia a atuação do Estado na criação de novas contribuições sociais em dissonância com os limites constitucionais, como se nota das malfadadas contribuições criadas pela Lei Complementar n. 110/01 que o Supremo qualificou de *contribuições sociais gerais*, pautadas apenas no art. 149 da Constituição, com outras materialidades que não as previstas no art. 195¹⁹. A se pensar como o Supremo, na linha do autor, inócuo seria o art. 195 traçar os fatos capazes de desencadear obrigações tributárias, já que o art. 149 permite a criação sobre quaisquer fatos.

Em apresentação deste tema em sala de aula, aceitávamos esta colocação com temperamentos, tendo em vista não admitir que as *contribuições sociais* se exaurissem nas *contribuições para a seguridade social*, ao argumento de que onde a Constituição diferencia dois termos não cabe ao intérprete tratá-los de modo igual. Do mesmo modo, entendíamos que as finalidades sociais, ensejadoras das contribuições sociais, não se limitavam as que se encontram presentes no art. 195, pois sendo assim, nenhuma outra finalidade na esfera social poderia ser promovida com base na instituição de contribuições que não fosse uma daquelas previstas no capítulo específico da Seguridade Social (ordem social não é sinônima de seguridade social).

18. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 258.

19. “Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar Federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar. A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie ‘contribuições sociais gerais’ que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.” (ADI 2.556-MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08/08/03)

Agora, com mais cautela, estamos convencidos de que interpretação diferente, aceitando a possibilidade de outras contribuições sociais que não as do art. 195 da Constituição e das outras constitucionalizadas, seria ferir de morte este artigo ao mesmo tempo em que legitimaria a criação de quaisquer contribuições (haja vista a amplitude do termo social) em total desapego à interpretação que melhor limita o poder de tributar e que prestigia a segurança jurídica.

3.2 Decisões do Supremo importantes para a validação da teoria

Pelo que se percebe da classificação na decisão do Min. Carlos Velloso, o critério utilizado é o mesmo presente na doutrina majoritária e no CTN (art. 4º), qual seja, a vinculação ou não do Estado ao contribuinte (2ª). Mas algumas decisões têm recheado as espécies tributárias. Assim, em relação às contribuições, onde a referibilidade é um critério marcante na teoria dos tributos vinculados (2ª), nota-se uma tendência no Supremo de alteração da referibilidade do contribuinte (2ª) para um fim estatal (1ª), conforme se comprova no voto da Min. Elen Gracie, quando do julgamento de constitucionalidade da EC n. 41/2003, ao afirmar que o critério da “referibilidade refere-se diretamente a uma atuação concreta ou potencial do Estado, mas não em relação direta ou indireta ao contribuinte”²⁰. Essa mudança de referibilidade contraria a construção doutrinária tradicional, que é pacífica no tocante não apenas à finalidade que se visa atingir com as contribuições (1ª), mas à atuação indireta (2ª) que deve haver com o contribuinte.

Interessante notar a diferença de tratamento que o Supremo dá em relação à vinculação de receita (3ª) para as diversas espécies tributárias. Em julgamento da majoração de alíquota do ICMS no Estado de São Paulo, destinada à construção de casas populares, afirmou que

A norma inscrita no art. 167, IV, da C.F., que veda a vinculação de receita de impostos, com as ressalvas ali inscritas, é norma de direito financeiro e não de direito tributário, com caráter institucional, não gerando para o contribuinte, se descumprida, direito ao não

20. ADI 3128/DF. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento: 18/08/2004. Tribunal Pleno. DJ 18-02-2005. Voto da Min. Ellen Gracie, p. 146.

pagamento do tributo. Se lhe fosse possível argüir a inconstitucionalidade da destinação, a declaração não o exoneraria do pagamento do tributo. É que cairia a destinação do imposto e não este. Ressalva quanto às contribuições e ao empréstimo compulsório. Nestes, a destinação do tributo diz com a legitimidade deste. C.F, artigos 148 e 149.²¹ (grifo nosso)

Percebe-se que a vinculação da receita dos impostos (3ª) macula de inconstitucionalidade a destinação. Porém, em relação às contribuições e ao empréstimo compulsório, vê-se que o Supremo afirma a necessidade de sua vinculação a determinado fim (3ª), por fazer parte da sua legitimidade. Assim, é inconstitucional uma contribuição ou empréstimo compulsório sem a previsão de destino da sua receita (3ª).

No tocante às taxas, embora a Constituição não tenha expressamente aludido acerca da 3ª acepção, deixou implicitamente disposto que deve haver uma correlação entre o valor pago e o serviço prestado, relação receita/despesa²², além de permitir a sua vinculação a uma despesa específica²³, desde que voltada para a finalidade do tributo (1ª). Não tratou a destinação (3ª) e a finalidade (1ª) como questões menos importantes. Assim, já decidiu o STF que “a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo”²⁴. Também

decidiu, em relação às taxas das custas judiciais com previsão de alocação do produto de sua arrecadação ao Poder Judiciário, que “nada impede a afetação dos recursos correspondentes a determinado tipo de despesas — no caso, as de capital, investimento e treinamento de pessoal da Justiça — cuja finalidade tem inequívoco liame instrumental com o serviço judiciário”²⁵. Em todos os casos, obviamente, está presente a vinculação ao contribuinte (2ª).

Porém, em virtude da expressa previsão constitucional do vínculo dos recursos arrecadados a um fim (3ª) para a maioria das contribuições, e apenas para o fim a ser alcançado com a instituição de outras, é sobre elas que repousa maior celeuma, tendo em vista a sua representatividade no orçamento da União. Como em alguns casos não foi definida a sua materialidade, a forma de classificá-la e controlá-la restou na sua finalidade (1ª) e no vínculo de referibilidade ao contribuinte (2ª), em que pese a diminuta importância deste. Incrementando a teoria, dois outros critérios são acrescentados: a) o vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucional, previsto na norma instituidora do tributo (3ª) e b) vínculo no orçamento da receita efetivamente arrecadada (4ª).

4 NOVOS CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO

Como se nota, os critérios de vinculação do Estado a uma finalidade (1ª) e de vinculação do Estado ao contribuinte (2ª) não são suficientes para distinguir as peculiaridades que envolvem as espécies tributárias, pois não permitem o seu controle por parte do Judiciário. Assim, embora o IR e a COFINS tenham finalidades distintas, na prática não se consegue perceber qualquer diferença, pois não há controle sobre a correta destinação dos recursos, no caso da COFINS. Para uma classificação mais exata, necessário se faz acrescentar novos parâmetros, apesar do risco que corre aquele que se aventura a propor alguma coisa.

Nessa linha, entende-se que dois outros critérios devem se fazer presentes: a) o vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucional, previsto na norma instituidora do tributo (3ª) e b) vínculo no orçamento da sua receita efetivamente arrecadada (4ª).

21. RE-AgR 329196/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento: 17/09/2002. 2ª Turma. DJ 11-10-2002.

22. Neste sentido: “A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça.” (ADI 948, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ 17/03/00); “A jurisprudência da Corte é tranqüila no sentido de que é constitucional a cobrança da taxa judiciária que toma por base de cálculo o valor da causa ou da condenação, observando-se o princípio da razoabilidade (ADI nº 1.926-PE, Pertence, DJ de 10/09/99; AGRAG nº 170.271-SP, Ilmar Galvão, DJ de 01/12/95); “Legítimas, em princípio, a taxa judiciária e as custas ad valorem afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram: precedentes (Rp 1.077-RJ, 28/3/84, Moreira, RTJ 112/34; Rp 1.074, 15/8/84, Falcão, RTJ 112/499; ADI 948-GO, 9/11/95, Rezek; ADI MC 1.378-5, 30/11/95, Celso, DJ 30/5/97; ADI MC 1.651-PB, Sanches, DJ 11/9/98; ADI MC 1.772-MG, 15/4/98, Velloso).

23. “A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas.” (ADI 2.129, Rel. Min. Eros Grau, DJ 16/06/06). No mesmo sentido: ADI 2.059, Rel. Min. Eros Grau.

24. ADI 2.040-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 25/02/00.

25. ADI 1.926-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 10/09/99.

4.1 O vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucionalmente previsto na norma instituidora do tributo (3ª aceção)

A doutrina majoritária é concorde no sentido de que a vinculação do produto da arrecadação de um tributo (3ª) não é critério para a sua classificação. Luciano Amaro foi quem encetou a ênfase oposta, ao afirmar que não se pode circunscrever a análise da natureza jurídica de um tributo ao iter que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo. A destinação tem relevância. Seus exemplos são terminantes:

Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelada de contribuição) seria inconstitucional, entre outras possíveis razões, pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicitar na lei (complementar) uma das destinações referidas pelo art. 148 da Constituição, instituir empréstimo compulsório, a exação será inconstitucional.²⁶

Daí a afirmação de que, a não delimitação da receita de determinado tributo em um fim poderá desnaturar a sua espécie, transformando em imposto, por exemplo, uma contribuição. Todos os tributos têm uma finalidade genérica, que é carrear recursos aos cofres públicos para a prestação dos serviços públicos e outras despesas públicas. No entanto, há tributos constituídos para fins específicos, como cobrir despesas decorrentes de uma calamidade pública, cobrir despesas alusivas a um serviço público específico e divisível, cobrir despesas da seguridade social. A sua criação para fins diversos dos constitucionalmente previstos, implica em inconstitucionalidade, além de alterar a sua natureza.

Como já se disse, a criação de uma contribuição sem destinação específica não passa de um verdadeiro imposto, além de implicar na sua inconstitucionalidade. Não pode haver contribuições para despesas gerais, nem impostos para despesas específicas. Já decidiu o STF que:

26. AMARO, Luciano. *Conceito e Classificação dos Tributos*. Revista de Direito Tributário n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 284.

A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello.²⁷ (grifamos)

Logo, quando da classificação dos tributos, desde que vinculados a uma finalidade específica (1ª), é de bom alvitre²⁸ a delimitação do destino dos seus recursos ao fim que a sua natureza impõe, sob pena de eventual tredestinação implicar na inconstitucionalidade do destino incorreto e, em alguns casos, na inconstitucionalidade do próprio tributo, como ocorre com a contribuição especial ou o empréstimo compulsório.

No entanto, embora o critério da vinculação da receita na norma instituidora do tributo seja essencial, a sua mera previsão não é suficiente, pois pode haver casos que esta regra exista, mas quando da real alocação do recurso (4ª) ocorra uma tredestinação ou desvio para outro fim. Daí a importância do orçamento que deve refletir a realidade composta nas três hipóteses de vinculação (1ª, 2ª e 3ª), uma vez que não adianta as previsões legais estarem corretas, e na operacionalidade da aplicação do recurso o mesmo ser desviado para outro fim. Daí a importância da 4ª aceção como instrumento de controle da aplicação dos recursos, além de corroborador ou infirmador da sua natureza.

27. ADC-MC 8/DF. Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento 13.10.1999. Tribunal Pleno.

28. De bom alvitre porque as taxas, por exemplo, não precisam ter a sua receita expressamente vinculada. A Constituição só determina mencionada vinculação para os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

4.2 Vínculo no orçamento da receita efetivamente arrecadada (4ª acepção)

Este critério responde as seguintes perguntas: há distinção entre a previsão legal da destinação do produto de arrecadação do tributo e a sua efetiva aplicação? Basta a lei ordinária (ou complementar) que institui a exação estabelecer o destino do tributo ou deve haver a real aplicação sob pena de o desvirtuamento torná-lo ilegítimo?

Para Márcio Severo Marques, não importa a eficácia social das normas jurídicas (4ª), mas apenas a observância da lei da previsão abstrata - o que deve ser no plano normativo e não o que efetivamente é na realidade dos fatos. É essa a condição de validade. O desvio dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Assim, pode-se utilizar o dinheiro da arrecadação de um tributo desta espécie em qualquer fim, bastando a previsão legal, independente da efetividade da aplicação do recurso.²⁹ No mesmo sentido é o voto da Min. Ellen Gracie, no julgamento da ADI 2.925/DF, ao afirmar que a contribuição é “caracterizada pela finalidade de sua instituição e não pela destinação da respectiva cobrança”³⁰

Aludido posicionamento acaba tornando ineficaz a presença do requisito da vinculação da receita (3ª), pois esta simples previsão legal acompanhada do seu descumprimento por norma posterior (4ª) invalida a própria norma da vinculação, tendo em vista que o valor não foi corretamente destinado. E se a 3ª acepção também é critério de classificação, eventual inobservância da 4ª acepção, por contaminar a 3ª, implica em reflexos na própria classificação.

Se alguns tributos são vocacionados para atingir determinadas finalidades (1ª), e se estas não forem atingidas por conta do desvio dos recursos nos seus fins (4ª), entende-se que essa tredestinação deve ser reparada, porque está dando a um tributo uma característica que não lhe pertence. A finalidade (1ª) é diferente da destinação (3ª), mas dela não é desvinculada. Assim, se a Constituição determina que o tributo (a contribuição especial) é feito para um fim específico (1ª) e que o dinheiro da sua arrecadação **deve** ser aplicado neste fim (3ª), como ocorre com

a CIDE sobre os combustíveis (art. 177, § 4º, II da CF), por exemplo, poucos ousam afirmar que em havendo desvio na aplicação dos recursos (4ª), o orçamento é inconstitucional ou o próprio tributo. Alegam que o desvio não macula o tributo.

Como já foi mostrado, o Supremo entende que no caso das contribuições e do empréstimo compulsório, “a destinação do tributo diz com a legitimidade deste”.³¹ Ora, parece sem sentido poder arguir inconstitucionalidade por violação de uma norma constitucional num caso (3ª) e a impossibilidade em outro (4ª), dentre os argumentos, porque naquele a matéria é de direito tributário e neste de direito financeiro, como se a violação tributária fosse pior do que a financeira. Permitir esse entendimento é fechar os olhos para a realidade das contribuições especiais, na medida em que são criadas para um fim e são destinadas a fins diversos.

A efetividade dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais, por exemplo, depende da corroboração da lei orçamentária que deve alocar os seus recursos nos fins constitucionalmente previstos. Não basta a simples lei ordinária ou complementar que as instituiu ser válida; a lei orçamentária também deverá ser legítima, visto que complementará o arquetipo constitucional da aplicação do seu recurso. Sem a devida destinação da contribuição arrecadada, a contribuição pode até ter sido criada constitucionalmente, dentro das normas que fundamentaram a sua instituição, no entanto, a norma orçamentária não poderá ser aplicada, pois sua aplicação é condicionada pela Constituição Federal à efetiva destinação dos recursos arrecadados (4ª).

Pensar de outro modo é criar um imposto disfarçado de contribuição, fazer tábula rasa da Constituição, lesar a boa-fé da relação jurídico-tributária e misturar os institutos constitucionais, massacrando as elucidadas contribuições dos juristas e do constituinte, que frisaram a acirrada distinção entre um imposto e uma *contribuição*, na esteira dos dogmas constitucionais.

Em julgamento do RE 158208-1 – RN, onde se discutia a constitucionalidade da contribuição e do adicional do IAA, em que pese ser vencido, o Min. Marco Aurélio, relator do processo, foi nesta

29. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 219-220.

30. ADI 2.925/DF Voto da Min. Rel. Ellen Gracie. p. 4 do seu voto.

31. RE-AgR 329196/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento: 17/09/2002. 2ª Turma. DJ 11-10-2002.

direção, ao afirmar que a destinação diversa do fim legalmente previsto acaba por desnaturar o próprio tributo: "...transmudou-se a contribuição em verdadeiro imposto, no que deixou de servir ao fim que lhe era próprio, para somar-se aos recursos do governo federal".³²

Neste mesmo processo, o voto do min. Maurício Corrêa é primoroso, pois apesar de entender que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador, afirma que na contribuição especial o valor arrecadado deve ser aplicado na sua finalidade, e que no caso não havia inconstitucionalidade porque "embora a receita proveniente da arrecadação das contribuições seja recolhida ao Tesouro Nacional, essa está vinculada aos fins da autarquia (artigos 6º, 70, e parágrafo único, do DL 1952/82)".³³

Denota-se que o valor arrecadado de uma contribuição especial, por exemplo, deve ser aplicado no fim constitucionalmente previsto. O problema está em definir se eventual tredestinação (4ª) macula a lei orçamentária, apenas o tributo ou ambos. A doutrina e a jurisprudência do Supremo andam em caminhos distintos.

Na doutrina, cresce o entendimento de que a tredestinação macula a constitucionalidade do tributo, embora não seja ainda pacífico³⁴. Neste sentido, afirma Roque Antonio Carrazza³⁵ que

o eventual desvio desta destinação acarretará a injuricidade da própria cobrança. (...) assim, se o contribuinte puder demonstrar que a contribuição a seu cargo não teve o produto de sua arrecadação aplicado naquela finalidade apontada na lei que a instituiu, ele tem o direito de subtrair-se ao seu

pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou, observados, aí, apenas os prazos prescricionais.

Mizabel Derzi³⁶ tem o mesmo posicionamento: "O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição de tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados". Também Roberto Wagner Lima Nogueira afirma³⁷: "Tributo arrecadado cuja receita é malversada, é tributo injustamente arrecadado, portanto, tributo passível de devolução, bem como, de punição dos responsáveis pela má utilização dos recursos públicos". Outra não é a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho³⁸: "As contribuições especiais (*rectius*: impostos, sejam interventivos, sejam sociais, sejam corporativos) necessariamente são afetados a fins, fundos e programas específicos. Havendo a-destinação ou tredestinação dos recursos, ocorre a malversação de finalidade, fundamento para a decretação da inconstitucionalidade da cobrança dessas exações".

Em relação ao Judiciário, por muito tempo esteve firmando no sentido de que o orçamento não poderia ser por ele controlado além de ser irrelevante a correta ou não aplicação dos recursos tributários. Neste sentido, o acórdão do TRF da 4ª Região³⁹ cujo excerto da emenda averba que "O desvio de parcela dos valores arrecadados não pode erigir-se em óbice ao recolhimento. A salutar correção do tal desvirtuamento é providência que refoge à competência do Judiciário".

No entanto, já começa existir posicionamento diverso, no sentido de que há descumprimento da lei (o Supremo não afirma *qual lei*) em casos de não aplicação de recursos dos tributos de arrecadação vinculada. Em julgamento envolvendo o pedido de inconstitucionalidade da CSLL, que é destinada ao INSS, por conta do ingresso da sua arrecadação no

32. RE 158208-1-RN. p. 9 do seu voto.

33. RE 158208-1-RN. pp. 11 e 12 do seu voto.

34. Neste sentido: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 108, set. 2004. p. 131; PETRY, Rodrigo C.. *O Critério Finalístico no Controle de Constitucionalidade das Contribuições Especiais*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, jan. 2005. pp. 114-118. Contra: MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições no Sistema Tributário*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e ICET, 2003. p. 364. CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Aspectos Gerais e Controvertidos das Contribuições Especiais*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 13, n. 60, jan-fev 2005. pp. 74-75.

35. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. pp. 524-525.

36. DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 599.

37. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2004. p. 36.

38. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 589.

39. TRF da 4ª Região. Relator Juiz Fábio Rosa. Processo n. 199904011149354, julgamento em 01/01/2000, DJU 23/01/2000, p. 585.

orçamento fiscal da União e posterior reenvio para a Seguridade Social, o Ministro Carlos Velloso⁴⁰ assim se posicionou:

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 (CF, art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu artigo 1o, dispõe, expressamente, que 'fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social'. De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional. (grifamos).

Em outra decisão (ADI n. 2.925/03), o Pleno do STF entendeu que a ausência da efetiva destinação macula de inconstitucional a lei orçamentária⁴¹. Assim, o fato de que até setembro de 2003 apenas 0,6% da arrecadação da CIDE-Combustíveis haviam sido destinados à área constitucionalmente prevista, levou o Supremo em sessão plenária a decidir por maioria dos votos que: "é inconstitucional interpretação da lei orçamentária n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do art. 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo"⁴². O Min. Carlos Velloso em seu voto afirmou que "a destinação a ser observada é a do artigo 177, parágrafo 4º, inciso II. Vale dizer, as três finalidades ali indicadas. Não estou dizendo que o governo deve gastar. Isso é um ato político. Não pode é desvincular o produto da arrecadação daquilo que está expressamente posto na Constituição".

Como se percebe, ainda não é pacífico até que ponto o desvio do valor arrecadado (4ª) de um tributo de receita vinculada (3ª) macula

de inconstitucional o tributo ou apenas a lei orçamentária. O certo é que estes aspectos não são mais ignorados e comportam análises de sua constitucionalidade. Em relação à 3ª aceção, parece haver unanimidade no sentido de que a sua inobservância fulmina de inconstitucionalidade o próprio tributo que a Constituição determina a vinculação. No entanto, em relação à 4ª aceção, como visto, há discórdia entre a doutrina e o Judiciário no sentido de determinar qual lei é inconstitucional.

Alternativas de resolução desta celeuma não faltam. Para Marco Aurélio Grego, há motivos que não justificam novas arrecadações na medida em que não há aplicação do recurso. Logo, pode-se suspender o recolhimento enquanto houver o estoque de dinheiro não aplicado. Não é repetição de indébito, tampouco inconstitucionalidade, mas suspensão da cobrança enquanto houver recursos⁴³. No mesmo sentido, poderia se pensar na hipótese de que, havendo desvio na aplicação dos recursos (4ª), o contribuinte teria direito a não pagar o tributo proporcionalmente ao valor desviado.

Esta proposta é viável quando da análise prévia da lei orçamentária e da possível verificação de que os recursos vinculados (3ª) estão com destinação divergente. Assim, uma vez ciente o contribuinte de que dos recursos do PIS, por exemplo, 30% serão destinados a outros fins, ele limitaria o pagamento do tributo a 70%, porque o restante está com destinação contrária ao previsto em lei.

Para a implementação deste entendimento, necessário seria uma maior transparência do orçamento público, com a correlata relação entre a origem de um recurso e seu destino, o que não está presente nas leis orçamentárias atuais. O Governo não especifica quanto de cada tributo é aplicado em cada fim. Porém, se detectado, o contribuinte poderia argüir. Quando não, só o Tribunal de Contas teria condições, por ser o órgão responsável pela fiscalização das contas públicas.

Até porque, podem acontecer casos de a lei orçamentária estar correta e no dia a dia

40. STF, R. Extr. N. 138.284/CE, realizado em 01/07/1992, Tribunal Pleno, relator Min. Carlos Velloso, publicado no DJ de 28/08/92, p. 13.456.

41. ADI n. 2.925/03. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento. 19/12/2003. Tribunal Pleno. DJU 03/03/2005.

42. ADI n. 2.925/03. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento. 19/12/2003. Tribunal Pleno. DJU 03/03/2005.

43. GRECO, Marco Aurélio. Palestra no dia 31 de março de 2006, no I Encontro Nacional de Estudos Tributários da UFRGS - Porto Alegre.

haver o desvio de recursos. Aí que entra a atividade do Tribunal de Contas exercendo o seu controle diário através da análise dos processos de pagamento das despesas públicas. Daí se dizer que o controle pode se dar de duas formas: a) quando o contribuinte ou interessado consegue detectar que a lei orçamentária está nitidamente tredestinando recursos, poderia, ou se insurgir contra a lei, ou efetuar os pagamentos proporcionais à correta destinação, nos moldes traçados por Marco Aurélio Greco; b) porém, quando a tredestinação não é perceptível pela lei orçamentária, mas apenas pelo dia-a-dia da realização dos pagamentos públicos, o Tribunal de Contas seria e é o órgão competente para o controle.

Isto porque, não há como a receita de um tributo vinculado ser aplicado em outra fonte e não ser detectado pelo Tribunal de Contas, em virtude de as rubricas orçamentárias e financeiras *denunciarem* a sua origem, e o respectivo processo de pagamento denunciar o seu destino. De posse de eventuais informações acerca do desvio de recursos, o Tribunal de Contas recomendaria ao Governo a alocação correta dos recursos, de acordo com as finalidades de sua instituição, ao mesmo tempo em que daria ciência às presidências do Congresso Nacional, ao Procurador-Geral da República, dentre outros órgãos interessados, que, legitimados pela Constituição, poderiam reclamar a inconstitucionalidade da lei orçamentária ou ilegalidade de determinada destinação.⁴⁴

Deste modo, como o contribuinte não sabe a proporção do tributo que está sendo desviada, ele continuaria a recolher e o Tribunal de Contas glosaria qualquer pagamento que tivesse origem em recurso vinculado, obrigando, desse modo, o Executivo a vinculação dos recursos no fim a que legalmente estão determinados. Evitaria a confusão jurídica entre os contribuintes, bem como as intermináveis ações de inconstitucionalidade

44. Um exemplo claro de controle pelo Tribunal de Contas da efetiva aplicação dos recursos vinculados, está no processo n. 013.023/2004-5, donde se extrai o seguinte sumário: "Acompanhamento. Aplicação dos recursos da Cide-Combustíveis. Constatação de desvio de finalidade. Custeio de despesas administrativas, incompatíveis com o propósito dessa contribuição. Manutenção de grande volume de recursos em caixa, para utilização no cumprimento das metas de superávit primário. Substituição de fontes ordinárias de dotações antigas do Orçamento dos Transportes por receitas proporcionadas pela Cide-Combustíveis. Falta de concretização dos mandamentos constitucionais que justificaram a instituição da contribuição. Determinações. Recomendações. Ciência".

de milhares de interessados. Além do mais, geraria responsabilidade do gestor por má gestão de recursos.

5 CONCLUSÕES

A classificação dos tributos visa distribuí-los em categorias distintas de acordo com as suas semelhanças. Assim, devem existir tantos critérios quantos forem necessários para se apreender os diferentes regimes jurídicos a que a classe de tributos está submetida.

Acontece que na medida em que o elemento distintivo tradicionalmente defendido não tenha sido suficiente para discernir os diferentes tributos para o controle da instituição de tributos, outros devem ser acrescentados. É aqui entram a previsão de destinação dos recursos na lei instituidora do tributo e a efetiva alocação na lei orçamentária como critérios determinantes para o entendimento das espécies tributárias. Têm a grande finalidade de ampliar o controle de constitucionalidade dos tributos.

Isso porque, em relação ao mencionado controle, o critério do fato gerador o resume na incidência da norma e não na sua aplicação. Como neste item o legislador tornou-se impecável, raras são as exceções que suscitam a inconstitucionalidade de um tributo. Porém, na medida em que se atribui à exigência de previsão legal da destinação de um tributo a categoria de critério jurídico-positivo para sua identificação, bem como à efetiva alocação (ainda que tal previsão não integre a norma de tributação, sendo veiculado por outra), o judiciário passa a ter outros instrumentos de controle, pois amplia o seu foco para além da simples instituição, alcançando a função do tributo e a correta destinação do valor arrecadado. O futuro do tributo também é alcançado.

O tributo pode até não ser declarado inconstitucional, mas a sua destinação será (lei orçamentária anual), desde que afronte a Constituição em relação à obrigatoriedade da alocação de recursos, ou à norma instituidora da exação, por violação da sua finalidade constitucional. Será ilegal, na medida em que a tredestinação ocorra por atos concretos de violação da lei orçamentária feita sem vícios dessa natureza.

A declaração de inconstitucionalidade do orçamento, ou de ilegalidade dos atos de alocação de recursos, comprova a afirmação de que os critérios 3º e 4º fazem parte da sua natureza. Isto porque a finalidade da instituição de um tributo não pode ser pretexto, mas algo materialmente atingível, que deve ser aferido corretamente. A especificação de um tributo não depende apenas da sua instituição em conformidade com os ditames legais, mas além deste, da correta destinação para o atingimento dos seus fins.

Assim, com base nesses pressupostos, chega-se à conclusão de que não basta conhecer o fato gerador para classificar os tributos. Deve-se também estar atento para o seu fim (fundamento da arrecadação) em virtude da sua importância na delimitação de cada espécie. O foco muda do “poder de tributar” para a “função de tributar”. E baseado nesse entendimento, chega-se à seguinte classificação:

'Acepção'	Imposto	Taxa	Contribuição de Melhoria	Empréstimo Compulsório	Contribuição Especial
1ª acepção	Vinculado a uma atividade aberta, abstrata	Vinculada a uma atividade específica	Vinculada a uma atividade específica	Vinculado a uma atividade específica	Vinculada a uma atividade específica
2ª acepção	Não há vínculo	Há vínculo direto	Há vínculo direto	Não há vínculo	Há vínculo indireto
3ª acepção	Não há vínculo	Não há necessidade de determinação legal de vínculo, mas deve ter equivalência	Não há necessidade de determinação legal de vínculo, mas deve ter equivalência	Há vínculo	Há vínculo
4ª acepção	Não há vínculo	Havendo previsão legal na norma que institui o tributo, o vínculo deve haver.	Havendo previsão legal na norma que institui o tributo, o vínculo deve haver.	Há vínculo	Há vínculo

1ª acepção: *vínculo do Estado a uma finalidade* – analisa a função do tributo, em vez do tributo em si, saindo da abstração do seu conceito para a sua função concreta, dos seus fins e resultados. A regra geral é que o tributo existe para o financiamento das políticas públicas. Mas há casos em que estas políticas são previamente determinadas, visam resultados práticos.

2ª acepção: *vínculo do Estado ao contribuinte* – esta é a concepção tradicional de que os tributos se diferenciam pela contraprestação do Estado em relação ao contribuinte.

3ª acepção: *vínculo dos recursos arrecadados a um fim* – há casos que expressamente a Constituição determina que a lei instituidora do

tributo deve determinar o local de destino da sua arrecadação. Ocorre com os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A falta deste critério resulta na sua inconstitucionalidade. Logo, não podem ter cláusula aberta (contribuição social para o bem comum) ou distinta da constitucionalmente prevista (empréstimo compulsório para frear o consumo). A finalidade deve ser balizada.

4ª acepção: *vínculo no orçamento da receita de um tributo ao seu fim legalmente previsto* – embora não saia da perspectiva normativa, este critério analisa o fato de “para onde está sendo destinado o dinheiro de um tributo”. Não basta a mera previsão constante no 3º critério acima. Deve efetivamente na lei orçamentária haver a

correspondência entre o recurso arrecadado e o fim do tributo. Assim, no momento da sua elaboração, a Constituição e a lei do respectivo tributo devem ser lidas e observadas. Deste modo,

insere-se a tributação no contexto constitucional e inteiro, especialmente ao lado das finanças públicas.

BIBLIOGRAFIAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do et al. (Coord.) *Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2023.
- AMARO, Luciano. Conceito e Classificação dos Tributos. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, José Augusto Moreira de. Aspectos Gerais e Controvertidos das Contribuições Especiais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Ano 13, n. 60, jan-fev 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COSTA, Ramón Valdez. *Curso de Derecho Tributário*. Editorial Temis S.A.: Bogotá-Colômbia, 2001.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. Palestra no dia 31 de março de 2006, no I Encontro Nacional de Estudos Tributários da UFRGS – Porto Alegre.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições no Sistema Tributário*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e ICET, 2003.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 108, set. 2004.
- PETRY, Rodrigo C.. O Critério Finalístico no Controle de Constitucionalidade das Contribuições Especiais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 112, jan. 2005.
- SOUZA, Rubens Gomes. Natureza Tributária da Contribuição para o FGTS. *Revista de Direito Público* n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.