



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RITA DE CÁSSIA LOPES MOURA PITHON

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PERFIL E SOBRENOME
FINALISMO CONSTITUCIONAL E DESVINCULAÇÃO
DE RECEITA**

Salvador

2017

RITA DE CÁSSIA LOPES MOURA PITHON

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PERFIL E SOBRENOME
FINALISMO CONSTITUCIONAL E DESVINCULAÇÃO
DE RECEITA**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e
Gestão como requisito parcial para a obtenção do grau
de Especialista em Direito Tributário.

Salvador

2017

RITA DE CÁSSIA LOPES MOURA PITHON

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PERFIL E SOBRENOME
FINALISMO CONSTITUCIONAL E DESVINCULAÇÃO DE RECEITA**

Monografia aprovada, como requisito para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome _____

Titulação _____

Instituição _____

Nome _____

Titulação _____

Instituição _____

Nome _____

Titulação _____

Instituição _____

Salvador, 19 de setembro de 2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por tudo que tenho a agradecer, especialmente pelo incentivo, confiança, paciência, amor, felicidade e completude que meus pais, meu marido e meus filhos me ofertam diariamente.

Agradeço a minha sogra e amiga pelo apoio e alegria constantes e por seu olhar atento e terno sobre mim.

Agradeço ao professor Eduardo Sabbag pela transmissão de seu enorme conhecimento com entusiasmo e humildade.

Agradeço a querida professora e amiga Laís Gramacho pelas sempre carinhosas diretrizes.

Por fim, agradeço aos amigos pela companhia e ajuda ao longo dessa enriquecedora jornada.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho recai em uma análise abrangente das contribuições sociais com enfoque direcionado para a densidade valorativa e vinculativa das finalidades previstas na Constituição Federal, apontando a possibilidade da desvinculação de sua receita sem a caracterização de ofensa constitucional. Tendo em vista uma abordagem adequada e sistematizada optou-se, de início, por uma breve análise de temas ordinários do Direito Tributário, a exemplo do poder de tributar, das limitações ao poder de tributar, bem como apresentar uma visão geral das espécies tributárias para firmar uma base apta ao fundamento adequado para a compreensão acerca das contribuições sociais. Vencida essa etapa, partiu-se para o delineamento do perfil das contribuições sociais, através de uma análise ampla abrangendo o fundamento histórico, a natureza, a normatividade e outros aspectos indispensáveis à alocação e compreensão do tipo tributário “contribuições sociais”, de forma a tornar possível perquirir a relevância da vinculação de sua exação a uma finalidade. Por fim, ante a valoração do finalismo constitucional das contribuições sociais, buscou-se empreender uma exegese das desvinculações das receitas oriundas das contribuições efetuadas via emendas constitucionais e o possível desvirtuamento dos objetivos descritos pelo constituinte originário, com base no Texto Magno, na doutrina, bem como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-Chave: Contribuições sociais. Finalismo. Desvinculação de receitas.

LISTA DE ABREVIATURA

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Ag.R – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

ART. - Artigo

CIDE - Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU- Desvinculação das Receitas da União

FSE - Fundo Social de Emergência

FEF- Fundo de Estabilização Fiscal

LC - Lei Complementar

MP – Medida Provisória

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

Parág. - Parágrafo

PIS – Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. TRIBUTAÇÃO	10
2.1 Estado, Poder de Tributar e Limites ao Poder de Tributar	11
2.2 Tributos – Noções Gerais	16
2.3 Espécies Tributárias e suas Características	19
3. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PERFIL	27
3.1 Fundamento Histórico - Constitucional	28
3.2 Nome, Conceito e Classificação	31
3.3 Regime Jurídico	36
4. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - SOBRENOME	45
4.1 O Finalismo Constitucional das Contribuições Sociais	47
4.2 DRU e Desvinculação da Receita das Contribuições Sociais	51
4.3 O STF ante o Finalismo e a Desvinculação	58
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

O interesse em realizar uma pesquisa pode advir de impulsos distintos, desde a curiosidade, o inconformismo, a incompreensão, assim como de uma compreensão preordenada que, posteriormente, se depara com um questionamento latente; pode advir de todos esses fatores reunidos, além de muitos outros que levam o estudioso a desbravar o infindável mundo do conhecimento, rico em instrumentos que podem alicerçar o caminho percorrido, mas não necessariamente, e, pouco provavelmente, chegam ao final dessa caminhada. O destino final dessa estrada, sobretudo quando se trata de uma ciência social como o Direito, é movente, irremediavelmente mutável, fruto que é da variante realidade social.

Em 8 de setembro de 2016, foi editada a Emenda Constitucional nº 93, prorrogando a desvinculação de trinta por cento da receita da União relativa às contribuições. Em que pese a convivência com a prática da desvinculação desde o advento do Fundo Social de Emergência, implementado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, editada em 1994, o questionamento quanto à constitucionalidade de tais desvinculações parece não esmaecer.

A atual crise - econômica, política, social - experimentada pelo Brasil, de reflexos nas mais diversas áreas, somada ao anseio governamental pela reforma previdenciária, ante alegado déficit da Previdência Social tão assustador em proporções numéricas, quanto incompreensível ao senso comum, traz à baila as contribuições sociais como tema frutífero de indagações.

Com sede na Constituição Federal, as contribuições sociais, assim como os demais tributos, são destinatários de normas principiológicas e normas regras de natureza constitucional. Sendo a Constituição da República Federativa do Brasil o texto essencial do ordenamento jurídico brasileiro, parâmetro absoluto de validade das demais normas, as prescrições devem ser editadas sob sua obediência.

O texto constitucional prescreveu para as contribuições sociais finalidades vinculadas a direitos sociais, proclamados direitos fundamentais de segunda dimensão, sinalizando a relevância de tais tributos à ratificação da dignidade da pessoa humana.

Com efeito, a compatibilidade entre a desvinculação realizada, via emenda constitucional, e as finalidades propugnadas pelo Texto Maior às contribuições sociais repercutem, sobremaneira, quando se vislumbra a possibilidade de se estar diante de uma violação constitucional, um possível desvio de finalidade constitucionalmente qualificado.

Sem embargo de existirem decisões do Supremo Tribunal Federal aludindo a conformidade da desvinculação das receitas da União com os ditames constitucionais, não se pode olvidar a importância do debate, máxime a função investigativa e argumentativa do jurista, também intérprete do Direito, e ante mesmo a possibilidade de uma futura mudança de entendimento da Suprema Corte.

A apreciação da carga valorativa das finalidades das contribuições sociais trazidas pela CRFB/88 e uma possível inconstitucionalidade da sua não observância demandam o descortinamento do “perfil” da figura tributária sob comento, bem como a compreensão do seu “sobrenome”, o alcance e a importância “sociais” de sua adjetivação.

O objeto fulcral do presente estudo repousa na figura tributária das contribuições sociais, invocando o Direito Tributário e o seu sistema normativo como várzea fértil ao desenvolvimento de sua compreensão, evidenciando, contudo, a vívida interdisciplinaridade do tema, desde seus fundamentos constitucionais aos conceitos e elementos reivindicados do Direito Financeiro, do Direito Previdenciário, bem como da Ciência Política, demonstrando, assim, uma reflexividade múltipla e de demasiada importância jurídica.

O poder estatal de tributar apresenta-se como ponto de partida da pesquisa, ao passo que atribuir ao Estado o condão de ter para si parcela do patrimônio dos particulares é tema com raízes históricas profundas que precisam estar firmemente atadas às suas justificativas e bases legais para assumir o caráter de legitimidade. Nesse espírito, demarcar os limites de tal poder, identificar as formas de exercício e materialização do mesmo, apontar as figuras de natureza tributária mostram-se imperiosos ao deslinde dos problemas apresentados.

Uma vez avaliados tais elementos, passa-se à análise das contribuições sociais, dos influxos históricos do seu surgimento, de sua natureza e de seu regime jurídicos, bem como de demais aspectos que despontam com relevância para a compreensão do valor atribuído às finalidades expostas no texto constitucional no tocante às contribuições sociais.

A desvinculação das receitas das contribuições sociais associada ao finalismo está definida na Constituição Federal, efetivada através de emendas constitucionais, e, por conseguinte, os questionamentos acerca da vinculação da exação das contribuições sociais quanto às finalidades a elas outorgadas, assim como a possibilidade de configuração de desvio de tais finalidades e, conseqüentemente, a configuração de ofensa à Constituição Federal, inclusive, sob a ótica do Supremo Tribunal Federal.

Sem o intuito de antecipar possível conclusão ao desiderato da presente pesquisa, a despeito da convicção de que o Direito caracteriza-se por perene mutabilidade, exigindo do intérprete o exercício de sua função com plasticidade, buscando, desse modo, moldar sua compreensão da norma e das relações jurídicas à realidade social, infirma-se, contudo, a necessidade de não se esquecer ou minorar a força normativa da Constituição Federal e valores por ela consagrados em virtude de motivos passadiços, sob pena de ter-se perpetuamente enfraquecidos valores edificadores do ordenamento jurídico, tais como a democracia, a dignidade da pessoa humana, o direito de liberdade, o direito de propriedade, a justiça social e a justiça fiscal.

A presente pesquisa, longe de propor inaugurar temas ou concluir debates, busca, sobretudo, exercitar a dialética através de dados normativos, dados doutrinários, dados jurisprudenciais que, ao longo dos anos, após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, surgem, são ratificados, são modificados, são excluídos do "mundo jurídico" e, com isso, a todo instante, permitem uma nova interpretação, uma nova leitura.

As contribuições sociais, sem dúvida, desde o marco da promulgação do Sistema Tributário Nacional pela CRFB/88, é tema de polêmicos e instigantes questionamentos, tanto a nível do senso comum, quanto pelos exegetas do Direito. Reiterar os debates é assentar mais pedra no caminho que leva à sua provável verdadeira compreensão.

2 TRIBUTAÇÃO

A palavra "tributação"¹ é substantivo feminino que representa a ação de tributar, atividade através da qual o Estado, enquanto governo, exige para si parcela do patrimônio do particular como enfatiza Geraldo Ataliba (2008, p.191).

A exigência de tributos nem sempre esteve associada ao Direito, fundava-se inicialmente em uma relação de poder, passando a configurar uma relação jurídica com a evolução da humanidade e conseqüente surgimento e fortalecimento do Direito, de acordo com Hugo de Brito Machado (2010, p. 11), que acrescenta, ainda:

Assim é que nos dias atuais podemos falar dos tributos na Constituição, quando examinamos os limites que a Lei Maior, que cuida da estruturação do Estado e das garantias fundamentais do cidadão, estabelece ao poder dos governantes de cobrar tributos.

Ao analisar a atividade tributária exercida pelo Estado, a parametricidade adotada é indubitavelmente a Constituição Federal, haja vista o movimento de constitucionalização do Direito, experimentado no Brasil a partir da Constituição de 1988, responsável por erigir como centro do sistema jurídico o Texto Constitucional, passando este a desfrutar de superioridade formal, material e axiológica de acordo com Luís Roberto Barroso (2010, p. 38).

Quando da promulgação da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, editado como lei ordinária, foi recepcionado pela nova Ordem Constitucional como lei complementar, exercendo ele atualmente a função prescrita pelo artigo 146 da Constituição Federal, como anota Hugo de Brito Machado (2007, p. 108).

Aliomar Baleeiro (2013, p. 04) ressalta que a continuidade normativa e recepção do CTN por parte da CRFB/88 se deu de um modo geral, perdendo a validade, no entanto, as normas legais que contrariavam disposições do novo sistema tributário erigido pela nova Constituição Federal. Adverte o tributarista que, em se tratando de "Lei Complementar no seu sentido material, o Código Tributário Nacional continua tendo a função e o papel de complexo de normas gerais", obrigando todos os entes da Federação.

Posteriormente, adverte ainda Aliomar Baleeiro (2013, p. 06), que à lei complementar não é atribuída a função, enquanto instrumento normativo, de criar, restringir ou delimitar limitações. Assevera o autor que as limitações previstas à atividade tributária originam-se

¹ Disponível em: <http://www.osdicionarios.com/c/significado/tributacao> Acesso: 15.09.17

exclusivamente das normas de natureza constitucional, cabendo ao constituinte ordinário direcionar e empreender os dados para sua efetivação.

Nesse contexto, a Constituição Federal - fonte originária do Sistema Tributário Nacional -, e o Código Tributário Nacional - lei materialmente complementar, com normas de caráter geral -, serão o fundamento normativo para a compreensão do poder estatal para tributar, para as limitações a esse poder, para o entendimento das espécies tributárias atualmente admitidas bem como aspectos correlatos que irão respaldar a presente pesquisa.

2.1 Estado, Poder de Tributar e Limites ao Poder de Tributar

A história registra elementos embrionários de Estado desde a antiguidade clássica, embora o marco de seu efetivo surgimento seja considerado o século XVI, como narra Marcelo Guerra Martins (2004, p.05).

São diversas as teorias e são diversos os elementos que propugnam o surgimento do Estado, levando à compreensões variadas. Importa ressaltar, contudo, o caráter evolutivo dos institutos sociais, especialmente do Estado que, expostos a copiosas vicissitudes ao longo do tempo, assumem progressivamente características de compreensão atual. Nesse diapasão, importa trazer, aqui, a contribuição de Dalmo de Abreu Dallari (2013, p. 68), ao realçar que "a verificação da evolução histórica do Estado significa a fixação de formas fundamentais que o Estado tem adotado através dos séculos".

Inúmeros são os estudos que buscam a compreensão e o desenho do Estado, sob diversos prismas, desde sua natureza, sua legitimidade para atuar em nome da coletividade, sua finalidade e outros critérios norteadores de sua definição. Hans Kelsen (2006, p.43), por exemplo, sinaliza:

O conceito do “Estado” cumpre, na doutrina jurídica, o papel de um ponto de imputação: fala-se em “órgão estatal” e de “ato estatal”, e com isso diferenciam-se os “órgãos estatais” de outros homens e os “atos estatais” de outros atos, ordenados por homens.

Analisando o Estado e o poder de tributar a ele atribuído, Hugo de Brito Machado (2007, p. 55) alude que “para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo”.

Abordando essa atribuição inaugural de ordem social de que se reveste o Estado, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 156) pontua:

Atualmente, o Estado é a única instituição soberana, por quanto *superiorem non recognoscens*². De fato, dentre as várias pessoas que convivem dentro do território estatal, apenas ele detém a faculdade de reconhecer outros ordenamentos e de disciplinar as relações com eles, seja em posição de igualdade (na comunidade internacional), seja em posição de ascendência (por exemplo, em relação às entidades financeiras), seja, até, em posição de franco antagonismo (v.g., com as associações subversivas). Para Balladore Pallieri, o Estado tem a “competência das competências”, já que fixa sua própria competência, sem depender de outras entidades.

Com base nessa linha de entendimento de Estado enquanto entidade primária de organização social e fundante de uma ordem a ser seguida, e analisando o sistema constitucional brasileiro, em face do Brasil enquanto um Estado criador, em especial, da ordem jurídica, observa-se que, através de uma assembleia constituinte originária, foi editado o corpo normativo matriz do Estado Brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil, como discorre Luís Roberto Barroso (2010, p. 15). É na Constituição que se fundamenta o poder do Estado para aplicar a tributação, como se extrai da leitura do artigo 145 da Lei Maior.

Esse poder de tributar, assentado em bases constitucionais, representa verdadeira exceção aos princípios também constitucionais, como o princípio da propriedade, do direito à propriedade e o princípio da liberdade. Excepcionar-se tais princípios, atribuindo ao Estado o poder de absolver compulsoriamente parcela do patrimônio dos particulares, independente da volição destes, é o que se depreende de Regina Helena Costa (2016, p. 32 a 34), que pontua: “o direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, o que lhes inviabiliza o exercício de outros direitos”.

A propósito, interessante pontuar que, a despeito do uso comum, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 591, 592) afirma não ser coerente falar em “poder tributário” porque o poder se revestiria de caráter absoluto e incontestável, o que só se observaria em face da assembleia constituinte originária. Defende o autor que mais acertado seria falar em “competência tributária”, exercida com base na autonomia da pessoa política à qual fora outorgada, e devidamente disciplinada pelo ordenamento jurídico.

A competência para tributar decorre da necessidade de obtenção de receita capaz de custear as atividades atribuídas ao Estado, como aponta Hugo de Brito Machado (2007, p. 55, 56). Nesse mesmo sentido, Regina Helena Costa (2016, p. 31) fala em “sustentação das necessidades coletivas” como justificção dessa assunção de parcela do patrimônio do particular que figura como contribuinte na relação tributária, enquanto Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 40, 41), ao

² "Que não reconhece outro acima". Disponível em:
<http://mymemory.translated.net/pt/Latim/Português/civitates-superiorem-non-recognoscens>
Acesso:15.09.17

analisar a “teoria das causas em matéria tributária”, se refere ao fato dessa “necessidade do Estado dispor de meios econômicos para o preenchimento de fins coletivos”, o que representaria, inclusive, um dos elementos causais, ou seja, o próprio fundamento do tributo.

Buscando a compreensão sobre esta receita imprescindível ao Estado, em breve análise, observa-se que, academicamente, Direito Financeiro utiliza uma classificação de origem alemã da receita pública, repartindo-a em receita originária e receita derivada, como abordado por Harrison Leite (2016, p. 189). A receita originária abrange aquelas receitas "cuja produção está na exploração do patrimônio do Estado", advêm de atividades realizadas pelo Estado de forma mais assemelhada às relações jurídicas particulares, revestindo a característica da bilateralidade, a exemplo do aluguel de imóveis públicos, da mercância, da prestação de serviços de acordo com Harrison Leite (2016, p. 190).

De outro lado, tem-se a receita derivada como resultado da atuação coercitiva do Estado através do poder de tributar a ele conferido pelo ordenamento jurídico, em especial pelo artigo 145 da Constituição Federal. O poder de tributar do Estado Brasileiro compreende a instituição de tributos pelos seus entes federados, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como explicitamente propugna o citado artigo 145: "a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...]".

Tais receitas, como visto, compõem o orçamento público e são responsáveis pela manutenção estatal, sendo objeto de estudo do Direito Financeiro, e ponto de intercessão com o Direito Tributário, uma vez que a mencionada receita derivada tem como fonte precípua a arrecadação estatal, provém de "ingressos tributários", como afirma Ricardo Lobo Torres (2013, p. 186), tema sobre o qual se debruça o Direito Tributário.

Nesse sentido dual de receita, analisando o mandamento previsto no artigo 173 da Constituição Federal, destaca-se o caráter excepcional da autorização para a realização de atividade econômica por parte do Estado, veja-se:

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 690), abordando o citado artigo constitucional adverte:

De fato, em linha de princípio, as atividades econômicas foram reservadas pela Carta Magna à iniciativa privada. Tal decorre, em última análise, da circunstância de nossa Economia ser do tipo *capitalista* e, bem por isso, proteger – observada, é claro, a *função social* – a propriedade dos bens de produção e a própria liberdade de contratar. [...] Todavia, em nome de valores sobremodo importantes (imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo), é dado ao Estado, em caráter excepcional embora, agir operacionalmente nesta área de titularidade preferencial do setor privado.

Tal excepcionalidade realça a importância da atividade tributária e destaca a função dúplice da tributação uma vez que a receita estatal será, em sua maioria, angariada através dos tributos instituídos pelo Estado, permitindo sua manutenção mediante a mencionada receita derivada, bem como seu distanciamento das atividades econômicas que compõem a receita originária, como bem assevera Hugo de Brito Machado (2007, p.56):

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

A despeito da importância da tributação para o Estado, tal exercício não se dá de forma ilimitada. A Constituição Federal, logo após prever o poder estatal de tributar, prescreve limites a essa prerrogativa através de verdadeiros princípios constitucionais instituídos na seção “ Das Limitações do Poder de Tributar”, inaugurada pelo artigo 150. José Afonso da Silva (2012, p. 714), destacando a natureza de garantia constitucional que reveste tais princípios, ensina que os mesmos “exprimem-se em forma de vedações constitucionais às entidades tributantes”.

A atividade tributária deve ser exercida dentro dos limites constitucionais postos por princípios como o da legalidade estrita que determina a instituição e a majoração de tributos mediante lei; o princípio da igualdade tributária que, em termos gerais, impede a desigualdade no tratamento entre contribuintes em situações equivalentes; o princípio da capacidade contributiva que atua no sentido de que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, dentre diversos outros princípios expressos ou decorrentes, como ressalta José Afonso da Silva (2012, p. 715).

Observa-se, portanto, que as limitações constitucionais ao poder de tributar reforçam a adoção do modelo de Estado Democrático de Direito previsto no artigo 1º da Constituição Federal, uma vez que, como salienta José Afonso da Silva (2012, p.121), é da essência do conceito de Estado Democrático de Direito “subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática”.

Em outras palavras, e em um plano não especificamente tributário, porém de perfeita adequação a este, Hans Kelsen (2006, p.132) afirma a característica predominante do Estado de Direito de se subsumir à um corpo normativo fundamental:

[...] o Estado preenche uma missão histórica, assim se ensina, porque cria o direito, o “seu” direito, o ordenamento jurídico objetivo, para então a ele se submeter, com deveres e direitos. Assim o Estado, como ente metajurídico, como uma espécie de *macroanthropos* onipotente, ou organismo social, pressupõe o direito e, ao mesmo tempo, sujeita-se a ele, como sujeito de direitos e deveres.

Constitucionalmente assegurados os limites para a atividade tributária, embora esta se encontre fundada na soberania estatal, observa-se que não se restringe a uma relação de poder, constituindo, em verdade, genuína relação jurídica, com esteio na democracia representativa, ao passo que os indivíduos consentem com a instituição do tributo e demais normas através dos representantes por eles eleitos, como leciona Hugo de Brito Machado (2007, p. 59).

Passa-se à distinção entre competência tributária e capacidade tributária, tomando de início o ensinamento de Roque Antônio Carrazza (2015, p. 597) em sua clara afirmação:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible).

Como já mencionado, a competência tributária traduz a legitimidade conferida pelo texto constitucional para a instituição de tributos, é a “[...] faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*³, tributos. Trata-se de competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”, como anota Roque Antônio Carrazza (2015, p. 592). Tal competência, ainda com esteio nos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza (2015, p. 597), é exclusiva dos entes políticos, exercida através de seus órgãos legislativos que, por sua vez, representam o poder popular em conformidade com parágrafo único, do artigo 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, que prescreve que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

A capacidade tributária, por seu turno, significa a atribuição de arrecadar tributos, não sendo, no entanto adstrita somente aos entes políticos federados, podendo ser exercida por entidades não estatais, inaugurando a chamada parafiscalidade, como acentua Luciano Amaro (2009, p.18):

Cabe recordar, porém, não ser apenas o Estado titular da capacidade de arrecadar tributos, pois, no campo da chamada parafiscalidade, há tributos que são arrecadados por entidades não estatais, às quais a lei confere a condição de beneficiárias de ingressos financeiros por ela instituídos, tendo em vista os fins públicos ou de interesse público perseguidos por essas entidades.

A parafiscalidade, em síntese realizada por Roque Antônio Carrazza (2015, p. 675), se dá quando a pessoa que realiza a arrecadação é diversa da pessoa que institui o tributo, no entanto, esse terceiro cobrador realiza a cobrança em seu próprio nome e em seu benefício.

³ "Em abstracto". Disponível em: <<https://www.dicionariodelatim.com.br/in-abstracto/>>³ Acesso:15.09.17

Ricardo Lobo Torres (2013, p. 375), em abordagem sintética e conceitual de tributo, tema seguinte de enfrentamento, reúne aspectos relevantes, até então abordados, como as limitações ao poder de tributar e a finalidade de obtenção de receita, veja-se:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Com tais fundamentos alicerçados, passa-se à análise do tributo, seu conceito, classificação e outros aspectos imperiosos ao desenvolvimento da presente elaboração.

2.2 Tributo- Noções Gerais

A figura do tributo remonta aos primórdios da organização social dos povos, tendo sido sempre aspecto de grande relevância e influência em fatos histórico-sociais, como a Inconfidência Mineira (1788-1792) e a Revolução Farroupilha (1835-1845) a título de exemplos canarinhos pontuados por Regina Helena Costa (2016, p. 37).

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, define tributo como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Emblemático julgamento do STF, em sede do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, traz, nas palavras do relator Ministro Carlos Veloso, o conceito de tributo:

Tributos, sabemos, encontra definição no artigo 3º do C.T.N., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigação *ex lege*⁴, a mais importante do direito público, “nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.” (Geraldo Ataliba, “Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário”, in “Direito e Prática Tributária”, volume L, Padova, Cedem, 1979).

Tributo é uma designação genérica englobando algumas espécies arrecadatórias que carregam essa natureza de “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”, nas palavras de Luciano Amaro (2009, p.25).

⁴ "Por força da lei". Disponível em: < <https://www.dicionariodelatim.com.br/busca.php?search=ex+lege> > Acesso:15.09.17

O artigo 5º do CTN enumera três espécies de tributo, quais sejam: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. À primeira vista, a CRFB/88 realiza a mesma classificação no artigo 145, veja-se:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos;

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestado ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A despeito da enumeração do artigo 145 da Constituição Federal e da classificação trazida pelo CTN acima esposadas, tem-se assente que compreendem o rol de espécies tributárias as contribuições e o empréstimo compulsório, ao lado das demais espécies mencionadas, não sendo, desta forma, exaustiva a classificação realizada no artigo 145 do texto constitucional, como se verá adiante.

O supracitado julgamento do STF, em sede de Recurso Extraordinário de nº 138.284/CE, sob relatoria do Ministro Carlos Veloso, exemplifica a alocação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios sob a égide do conceito de tributo, o que demonstra ser pacífica a natureza tributária de tais institutos, inclusive, há algum tempo:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. [...]

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são c.2.1. sociais. c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção do domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art.148).

Observa-se que, no julgamento em destaque, as contribuições foram indistintamente alocadas sob o título “contribuições”, não tendo sido separadas, pelo citado relator, as contribuições de melhoria das demais contribuições, o que abriria espaço para a interpretação no sentido de que haveria quatro espécies de tributos sob a ótica desse julgamento, quais sejam: imposto, taxa, contribuição e empréstimo compulsório. Há, no entanto, entendimento pacífico e reiterado da Suprema Corte quanto à adoção da classificação pentapartite que, como sugere o nome, delinea cinco espécies distintas de tributos: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais, como se depreende do RE 111.954/PR,

publicado em 24 de junho de 1988, com relatoria do Ministro Oscar Corrêa, e do AI.AgR 658576/RS, de 27 de novembro de 2007, cujo Relator fora o Ministro Ricardo Lewandowski. Ambos os julgamentos, a título exemplificativo, demonstram o tratamento de tributos autônomos conferido pelo STF aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, respectivamente.

Regina Helena Costa (2016, p. 132), em recente publicação, revisa posicionamento anterior, passando a adotar a classificação pentapartite, se afastando, assim, do entendimento de que as contribuições e empréstimo compulsório seriam “variações” das demais figuras tributárias, e pugnando “não ser esse o entendimento que melhor traduz o regime da Constituição de 1988, por ser possível dela extrair, claramente, serem cinco as espécies tributárias”.

Conquanto se observe tais opções jurisprudenciais e doutrinária pela classificação pentapartite dos tributos, importante deixar asseverada a existência de posicionamentos discordantes.

Há quem propugne pela classificação tetrapartite dos tributos, *verbi gratia*⁵ Ricardo Lobo Torres (2013, p. 375), afirmando que:

[...] para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos artigos 148 e 149. Daí se conclui que a CF adotou a *divisão quadripartida*: o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no artigo 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais.

Por outro lado, Roque Antônio Carrazza (2015, p. 619) é exemplo de seguidor da classificação tripartite dos tributos, defendendo, com vista à disposição do rol constitucional do artigo 145, a irrelevância da destinação da receita ou sua posterior devolução - características distintivas das contribuições especiais e do empréstimo compulsório respectivamente - como elementos capazes de realizar uma diferenciação com relação às outras três espécies de tributos, quais sejam, imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Observa-se, em remate, que Roque Antônio Carrazza (2015, p. 686) admite que as contribuições especiais assumam a qualidade de impostos ou taxas com a característica distintiva residindo na qualificação de suas finalidades. Nesse sentido, também, pensa Paulo de Barros Carvalho (2015, p.65). Na mesma linha de entendimento, pois, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 58) pontua que o empréstimo compulsório não seria uma quarta modalidade de tributo, sendo do mesmo posicionamento Roque Antônio Carrazza (2015, p. 671) para quem o empréstimo compulsório seria:

⁵ "Por exemplo". Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Verbi_gratia> Acesso: 15.09.17

[...] um tributo restituível. É um tributo que, de acordo com sua hipótese de incidência e base de cálculo, pode revestir a *natureza jurídica* de imposto (caso mais frequente, por sua produtividade substancial), de taxa ou de contribuição de melhoria.

Por fim, remanesce, também, a título doutrinário, a classificação bipartite de tributo em tributos vinculados e tributos não vinculados, defendendo Geraldo Ataliba (2008, p. 123) que "quanto à natureza, os tributos podem ser classificados em duas grandes espécies, que se distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem", baseando-se o critério dessa classificação na hipótese de incidência dos tributos.

A despeito do relevante dissenso doutrinário esposado, o presente trabalho encontra-se pautado na classificação pentapartite do tributo, em consonância com o entendimento supracitado adotado pelo Supremo Tribunal Federal, sendo relevante, no entanto, a advertência de que os adeptos da classificação tripartite dos tributos, bem como os adeptos da classificação tetrapartite, conferem natureza de tributo ao empréstimo compulsório e às contribuições especiais. Enfim, a abrangência do gênero tributo torna-se contumaz, pois, como salienta Paulo Ayres Barreto (2011, p. 35) “conhecê-lo é o ponto de partida necessário para, de um lado, apartar o que a esse sistema não pertence e, de outro, compreender as unidades normativas que a ele se subsumem”.

2.3 Espécies Tributárias e suas Características

Na análise individual de cada espécie tributária observa-se a existência de aspectos coincidentes, agregadas todas elas sob o conceito de tributo, mas, por outro lado, há características específicas que individualizam cada espécie tributária. Como fora visto, sob o enfoque da classificação pentapartite, encontram-se como tributos o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

O artigo 16 do CTN conceitua imposto como “[...] o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer situação estatal específica, relativa ao contribuinte”. Essa previsão acentua uma característica extremamente relevante dos impostos, qual seja, a desvinculação de sua exação a uma atuação estatal. Quanto à ideia de vinculação e desvinculação, Ricardo Lobo Torres (2013, p. 375) menciona que a mesma advém de uma classificação qualitativa dos tributos, explicando que “vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte”, característica essa da qual os impostos são desprovidos. Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 60) fala em “atuosidade atinente ao administrado”, e Roque Antônio Carrazza (2015, p. 623) reforça esse

entendimento da desvinculação, ao asseverar que “[...] o fato impositivo do imposto é sempre realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público”.

A validade da instituição dos impostos se abriga no texto constitucional, funda-se na competência tributária da pessoa jurídica, como pontua Roque Antônio Carrazza (2015, p. 621). Os artigos 153 a 156 da CRFB/88 especificam os impostos a serem instituídos pelos entes federativos. Com base nisso, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 60) descreve a característica de privatividade que reveste a competência para a instituição dos impostos:

Têm os impostos um regime jurídico- constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios [...] Fala-se, por isso em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aquele que lhe competia estabelecer.

Impende realçar o rol exaustivo dos impostos descritos pelo constituinte originário. A Constituição Federal especificou, nos artigos 153 a 156, os impostos atinentes a cada ente federativo. À União coube a competência de instituir os impostos de importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre a propriedade territorial rural e os impostos sobre grandes fortunas, como enumera o artigo 153 da CRFB/88.

Aos Estados coube a instituição dos impostos sobre a transmissão *causa mortis*⁶ e doação de quaisquer bens ou direitos, sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação, e, por fim, o imposto sobre a propriedade de veículo automotor na forma do rol do artigo 155 da CRFB/88.

A competência tributária dos Municípios com relação aos impostos, com base no artigo 156 da CRFB/88, abrange os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre a transmissão *entre vivos* de bens imóveis, e sobre serviços de qualquer natureza com exceção dos serviços abrangidos pela competência tributária estadual. Ao Distrito Federal, por sua natureza peculiar, competem os impostos estaduais, de acordo com o *caput* do artigo 155, bem como os impostos municipais, como definido pelo artigo 147, ambos dispositivos da CRFB/88.

O legislador constituinte outorgou, ainda, à União a competência para a instituição de outros impostos, tratados por Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 61) como “impostos previamente

⁶ “Em razão da morte”. Disponível em: <<https://www.dicionariodelatim.com.br/causa-mortis/>>
Acesso:15.09.17

indeterminados”, não elencados entre os incisos do artigo 153 da CRFB/88, com a observância das características da não cumulatividade e da diversidade de base de cálculo e fato gerador com relação aos impostos descritos pelo constituinte originário, como se depreende do inciso I, artigo 154 do texto constitucional, sendo atribuída a essa competência o caráter de residual.

Demais disso, “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária”, poderão ser instituídos pela União, diante da autorização constitucional plasmada no inciso II do artigo 154 da CRFB/88.

Há, ainda, outros influxos sobre os impostos a exemplo do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, veja-se:

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Demais disso, alguns impostos também irão observar características peculiares como a regra da progressividade, da seletividade, da não cumulatividade, hipóteses de não incidência como se extrai dos incisos do parágrafo terceiro, artigo 153 da Constituição Federal, a título exemplificativo.

Impende ressaltar que a receita, oriunda da arrecadação dos impostos, é fonte de custeio geral do Estado, não sendo próprio dessa espécie de tributo a vinculação da sua receita a um fim específico, sendo inclusive vedado constitucionalmente, como prescreve o artigo 167, inciso IV. Nesse tema, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 60), embora advirta ser irrelevante a destinação da arrecadação para a classificação do imposto, refere, em linhas gerais, que a arrecadação dos mesmos “segue para despesas gerais do Estado”, não havendo, portanto, uma destinação predefinida aos recursos arrecadados mediante os impostos. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 58) afirma que “[...] tirante as exceções constitucionalmente previstas, as receitas de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa”. Tais exceções mencionadas tratam da previsão do citado inciso IV, artigo 167 da CRFB/88 que dispõem:

a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Vencida a análise do imposto, passa-se ao enfrentamento da segunda espécie de tributo, a taxa. Com base no texto constitucional, inciso II do artigo 145, as taxas podem ser instituídas “[...] em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”. O CTN, no artigo 77, em conformidade com o artigo 145 da CRFB/88, afirma a competência comum entre os entes federados para a sua instituição e conceitua as taxas nos seguintes termos:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Depreende-se da análise do dispositivo legal que as taxas são vinculadas a fatos geradores específicos, tais como o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público. Com base nessa distinção entre os fatos geradores, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 62-63) defende a existência de duas espécies de taxas, advertindo, contudo, que, em qualquer uma delas, “o caráter sinalagmático deste tributo haverá de mostrar-se à evidência”.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 628) traz o conceito de referibilidade ao tratar que as “[...] taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”.

Ricardo Lobo Torres (2013, p. 406), por sua vez, menciona serem as taxas uma espécie de “tributo contraprestacional”, vinculadas ao exercício do poder de polícia ou a um serviço público essencial. Ademais, Ricardo Lobo Torres (2013, p.407-408) enumera os “requisitos constitucionais essenciais” da taxa decorrente de serviço público, quais sejam: a utilização efetiva ou potencial do serviço, a especificidade e a divisibilidade da prestação, bem como a efetividade ou disponibilidade do serviço, requisitos estes que o autor também assevera serem aplicáveis às taxas em razão do poder de polícia:

De notar, finalmente, que esses requisitos constitucionais se aplicam também às chamadas taxas pelo exercício do poder de polícia. É necessário que a prestação seja específica e divisível, entregue efetivamente ou posta à disposição do contribuinte. Em caso contrário tratar-se-ia do poder genérico de polícia, insuscetível de justificar a cobrança de taxa.

Aprofundando esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 62) observa:

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado.

Essa natureza contraprestacional da taxa, para Ricardo Lobo Torres (2013, p. 408), é a razão da competência relativa à taxa ser comum, podendo qualquer ente federado instituí-la, desde que presente o serviço público ou poder de polícia com as características constitucionalmente prescritas, e observada a proibição constitucional prevista no parágrafo segundo, artigo 145, de utilização de base de cálculo própria de imposto na sua instituição.

Outro tributo de competência comum dos entes federados é a contribuição de melhoria que, na forma do artigo 81 do CTN, é contribuição “[...] instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária [...]”, previsão esta compatível com o texto constitucional, artigo 145, inciso III.

A exação de contribuição de melhoria depende, em linhas gerais, da realização de uma obra pública que gere valorização aos imóveis lindeiros à obra, sendo imprescindível a observância da proporcionalidade entre o valor cobrado a título de contribuição de melhoria e o benefício efetivamente percebido pelo proprietário do imóvel, como acentua Roque Antonio Carrazza (2015, p. 662), sob pena de ilegitimidade da cobrança. Ricardo Lobo Torres (2013, p. 411) adverte a necessidade da instituição da contribuição de melhoria observar como limite total da exação a despesa realizada, devendo haver equilíbrio entre o custo da obra e o benefício gerado para que se caracterize a justiça fiscal.

O empréstimo compulsório, por sua vez, é tributo de competência exclusiva da União que pode instituí-lo mediante lei complementar, nas hipóteses especificadas pelos incisos do artigo 148 da CRFB/88, versando sobre despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Destaca-se que “ a aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”, de acordo com o parágrafo único do citado artigo constitucional.

Ricardo Lobo Torres (2013, p. 428) trata de tal espécie de tributo como “prestação pecuniária restituível”, posição também adotada por Roque Antonio Carrazza (2015, p. 662).

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 58), preocupado em distinguir o empréstimo compulsório do confisco, este constitucionalmente proibido no inciso IV, artigo 150, assevera que os valores arrecadados mediante a exação do empréstimo compulsório permaneceriam com sua titularidade mantida, não se efetuariam a transferência de tais valores ao erário.

A propósito, resta apreciar as contribuições especiais, quinta espécie de tributo, fundadas no artigo 149 da Constituição Federal que preceitua:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

É comum a intitulação das contribuições previstas no citado artigo de “especiais”, como o faz, a título exemplificativo, Ricardo Lobo Torres (2013, p. 409), mas há também quem as denomine como “contribuições de fins específicos” ou “contribuições parafiscais”, como pontua Marcelo Guerra Martins (2004, p. 51). Tais contribuições abrangem, de acordo com Regina Helena Costa (2016, p. 155), três espécies - as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições corporativas -, instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas, de competência privativa da União.

Adverte-se, no entanto, para a autorização constitucional, prevista no parágrafo primeiro do artigo 149, no sentido de que os demais entes federados, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituem contribuição a ser cobrada de seus servidores para o custeio dos respectivos regimes previdenciários.

Demais disso, a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, acrescentou ao texto constitucional o art. 149-A, atribuindo aos Municípios e ao Distrito Federal competência relativa à instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, contribuição esta que Ricardo Lobo Torres (2013, p. 427) intitula de “contribuição especial anômala”, criada no intuito de financiar um serviço público indivisível, para o qual outrora havia sido instituída taxa, posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, diante da inespecificidade, indivisibilidade e não mensurabilidade do serviço, fato gerador da suposta taxa, sendo, portanto, incabível a exação de taxa relativa à iluminação pública, entendimento atualmente esposado no enunciado da súmula n. 41 do Supremo Tribunal Federal .

Sandoval Alves da Silva (2010, p.96), em abordagem direcionada às contribuições sociais, porém adequada, nessa parte, também às demais contribuições especiais, enuncia que as contribuições assumem caráter de espécie autônoma de tributo por divergirem de características precípua das demais espécies tributárias existentes. Quando comparadas aos impostos, se afastam desses por estarem destinadas ao custeio de despesas específicas, enquanto a receita oriunda dos impostos se volta para as despesas em geral. De outro lado, as contribuições distinguem-se das taxas, uma vez que sua cobrança se origina de fatos não estatais. Enquanto as taxas estão estritamente vinculadas a uma atividade, uma atuação estatal, as contribuições não decorrem de um agir do Estado. Ainda mais largamente, as contribuições se distanciam das demais espécies de tributos, tendo em vista que, as

contribuições de melhoria são tributos cujo fato gerador são obras públicas, e os empréstimos compulsórios, como o próprio nome esclarece, são tributos instituídos em hipóteses especiais, constitucionalmente determinados, com a possibilidade de devolução futura.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 685- 687) ressalta que o traço distintivo primordial das contribuições, que justifica estarem tais tributos do artigo 149 da Constituição agrupados, é o finalismo, ou seja, a previsão de que cada uma das espécies desse rol constitucional de contribuições está predeterminada para a realização de uma finalidade constitucionalmente prescrita, e, ainda, adverte:

Embora não neguemos que, em regra, a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar o tributo, não podemos ignorar que as “contribuições”, [...], pressupõem, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa.

Em breve abordagem das espécies de contribuições, impende destacar que as contribuições corporativas, de interesse das categorias profissionais ou de interesse das categorias econômicas, são instituídas tendo em vista benefício especial auferido pelo contribuinte integrante de categoria profissional ou de categoria econômica. Nem sempre essas contribuições tiveram natureza tributária; as contribuições de interesse destinados às categorias profissionais ganharam posição tributária com a Emenda Constitucional nº1, de 1969, enquanto que as contribuições de interesse de categorias econômicas, hoje conhecidas com “contribuições sindicais”, foram incorporadas ao rol tributário pela Constituição Federal de 1988, de acordo com os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2013, p. 425, 426).

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas carregam a função de financiar o estabelecimento, a manutenção, a viabilidade de uma forma geral de entidades associativas de caráter profissional ou econômico. Hugo de Brito Machado adverte (2007, p. 433) que:

Não se trata, é bom insistir nesse ponto, de destinação de recursos arrecadado. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

Regina Helena Costa (2016, p. 158), ao tratar das contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, destaca serem as mesmas destinadas ao financiamento das atividades interventivas do Estado sobre a atividade econômica, e indica que tais contribuições:

Caracterizam-se por serem tributos setoriais, isto é, por abrangerem ramos da atividade econômica específicos, como o canavieiro, o da navegação mercantil, etc. Daí resta evidente o caráter extrafiscal dessas contribuições, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento do particular, nos diversos segmentos do domínio econômico.

Observa-se, dessa forma, que as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE - carregam natureza nitidamente extrafiscal, servindo de instrumento para que o Estado intervenha sobre o domínio econômico em dadas circunstâncias, como delineia Hugo de Brito Machado (2007, p. 432):

A instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pressupõe, assim, a possibilidade jurídica da intervenção, que se define em face das normas da Constituição, e também a necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião.

Por fim, observa-se as contribuições sociais, tributos destinados ao financiamento da Seguridade Social como prescrevem os artigos 149 e 195 da CRFB/88. Diversos aspectos ainda não irrompidos assumem relevância na abordagem dessa espécie tributária, alçada constitucionalmente como suporte financeiro de verdadeiros direitos fundamentais, a exemplo da saúde, da assistência e da previdência social, tríade constituinte da Seguridade Social, na forma do artigo 194 da CRFB/88. Tais aspectos percorrem sua origem, sua conceituação, sua natureza jurídica, suas possíveis hipóteses de incidência, os princípios a elas aplicáveis e os princípios a elas excepcionados, o exercício da competência residual da União para a instituição de novas contribuições sociais, o finalismo dessa espécie tributária e sua vinculação às finalidades constitucionalmente previstas como objeto cerne da presente pesquisa, dentre outros que irão emergir.

3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: PERFIL

Todos os direitos fundamentais têm função de desenvolver e assegurar a dignidade da pessoa humana, concebida como carga valorativa mais intensa da Constituição Federal de 1988.

Walber de Moura Agra

Os direitos sociais compõem o rol dos direitos humanos e, como destaca Walber de Moura Agra (2010, p. 515) para que sejam concretizados é necessária a “intermediação dos entes estatais, quer na realização de uma prestação fática quer na realização de uma prestação jurídica”. As contribuições sociais surgem com o propósito de viabilizar essa intermediação, surgem maculadas às finalidades dos direitos sociais como discorre Sandoval Alves da Silva (2010, p. 95).

Antes da figura das contribuições, observava-se com clareza a irrelevância da destinação do produto na definição da espécie tributária. Aliomar Baleeiro (2013, p. 42) afirma que tal entendimento prevalece após a promulgação da Constituição Federal de 1988, contudo, adverte para ressalvas que devem ser feitas quando da leitura do artigo 4º do Código Tributário Nacional, ensinando o autor que "a destinação, efetivamente, será irrelevante para a distinção entre certas espécies (taxas e impostos, p. ex.), mas é importante no que tange à configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios".

O artigo 167, inciso IV da Constituição Federal proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criem impostos vinculados ao financiamento de órgão, fundo ou despesa. Em sentido exatamente diverso, o legislador constituinte originário outorgou a competência para a instituição de contribuições especiais destinadas à atuação da União nas respectivas áreas pontuadas no artigo 149 do Texto Constitucional, quais sejam: social, econômica e de interesses de categorias sociais e econômicas.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro (2013, p. 42):

A Constituição disciplina tributos "finalisticamente" afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do ponto de vista do Direito Tributário.

Esta relevância do ponto de vista do Direito Tributário quanto às contribuições especiais, particularmente quanto às contribuições sociais, objeto da pesquisa, motiva a busca pelos seus elementos caracterizadores, o perfil normativo das contribuições sociais, sua alocação na história, tanto sob aspectos sociais e políticos, quanto sob aspectos normativos para a compreensão da origem desta figura tributária e os mecanismos que resguardam sua idiossincrasia.

3.1 Fundamento Histórico - Constitucional

A análise de institutos jurídicos não deve olvidar uma alocação histórica das causas propulsoras de suas origens. Nesse diapasão, emerge o vínculo entre as mudanças sociais e de feições do Estado com as contribuições sociais, objeto central do presente trabalho.

Dalmo de Abreu Dallari (2013, p. 140), em abordagem sobre as mudanças do Estado, sinaliza que “[...] o Estado se acha constantemente submetido a um processo dialético, reflexo das tensões dinâmicas que compõem a realidade social”. Às mesmas tensões estão submetidos o Direito e o ordenamento jurídico, frutos da realidade social; nesse sentido, acrescenta Dalmo de Abreu Dallari (2013, p.140) “[...] o direito, e conseqüentemente qualquer ordem jurídica, deve ter fundamento na experiência, refletindo a realidade social [...]”.

Visitando, a partir do Iluminismo, os fatos históricos propulsores do modelo de Estado com as características hoje predominantes, observa-se os ideais liberais de Estado como oposição ao absolutismo e às monarquias absolutistas até então experimentados. Com efeito, a partir do século XVII, iniciou-se o fortalecimento da imagem do indivíduo e a defesa do seu direito à vida, à liberdade e à propriedade. Difundiu-se a concepção de igualdade entre os indivíduos, que deveriam ser amplamente livres no seu agir e, de outro lado, responsáveis pela sua sorte, o que viria a compor os ideais do Estado Liberal, modelo de Estado prevalente até início do século XX. Sucédidos relevantes como a Primeira Guerra Mundial, a crise econômica de 1929, a Segunda Guerra Mundial e seus reflexos - desemprego, alta taxa de pobreza, desigualdade social - impulsionaram e justificaram a progressiva adoção, a partir de 1930, de um novo modelo de Estado, o Estado do Bem-estar Social, intervencionista na economia,

regulador de relações entre particulares, como a relação empregatícia, garantidor de direitos sociais, tais como a saúde, a assistência social e a previdência.⁷

Paralelamente aos influxos sócio - econômicos, mudanças também foram experimentadas numa visão normativa do Estado. No final do século XVIII, emerge o Estado Constitucional, para o qual a Constituição é alçada à norma fundamental, destinada a “exercer dupla função: organização do Estado e limitação do poder estatal, por meio de uma declaração de direitos e garantias fundamentais” de acordo com Dirley da Cunha Jr. (2013, p. 37).

Dalmo de Abreu Dallari (2013, p. 198) aborda esse encadeamento de fatores sociais resultantes no Estado Constitucional da seguinte forma:

Finalmente, no século XVIII, conjugam-se vários fatores que iriam determinar o aparecimento das Constituições e infundir-lhes as características fundamentais. Sob influência do jusnaturalismo, amplamente difundido pela obra dos constitucionalistas, afirma-se a superioridade do indivíduo, dotados de direitos naturais inalienáveis que deveriam receber a proteção do Estado. A par disso, desenvolve-se a luta contra o absolutismo dos monarcas, ganhando grande força os movimentos que preconizavam a limitação dos poderes dos governantes.

Quanto aos direitos e garantias fundamentais, importante observar que o Estado Liberal, frente o Estado Constitucional, traduzir-se-á na elevação dos indivíduos como sujeitos de direito, destinatários dos direitos fundamentais de liberdade, estes, por sua vez, dotados de “função de direitos de defesa do indivíduo contra os abusos gerados pela atuação do Estado” como preconiza Dirley da Cunha Jr. (2014, p. 554).

O Estado Social, mais tarde, inaugurará nas Constituições os direitos fundamentais prestacionais, sob a ordem dos quais o Estado passa a ser responsável em ofertar aos indivíduos prestações ligadas à saúde, à educação, ao trabalho, à habitação, à cultura. Com esse viés de pensamento, Dirley da Cunha Jr. (2013, p. 37) sintetiza:

A história, portanto, testemunha a passagem do Estado liberal ao Estado social e, conseqüentemente, a metamorfose da Constituição, de Constituição Garantia, Defensiva ou Liberal para Constituição Social, Dirigente, Programática ou Constitutiva.

É nessa fase de Estado Social que se descortinam as contribuições sociais, acentuando Sandoval Alves da Silva (2010, p. 83) que “[..] as contribuições sociais estão ligadas ao atendimento dos direitos fundamentais de segunda dimensão, em razão da concepção de Estado social adotada quando surgiram essas contribuições”.

⁷ Disponível em: <<http://www.politeze.com.br/estado-de-bem-estar-social-e-estado-liberal-diferenca/>>
Acesso:15.09.17

As citadas dimensões dos direitos fundamentais refletem uma análise histórica da evolução dos direitos relacionados à efetivação da dignidade da condição humana, correspondendo a uma “sucessão temporal de afirmação e acumulação de novos direitos fundamentais” de acordo com Dirley da Cunha Jr. (2013, p. 586).

Aponta, ainda, Dirley da Cunha Jr. (2013, p. 587) que tal classificação é “meramente gradual, nunca substancial”, mas que os direitos sociais seriam tipicamente direitos de segunda dimensão, tendo sido pleiteados diante de posterior necessidade de complementar e efetivar os direitos de primeira dimensão voltados para a afirmação da liberdade individual.

Direitos sociais são conceituados por José Afonso da Silva (2012, p.286) como:

[...] prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitem melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.

Com base nos artigos 6º ao 11 da CRFB/88, José Afonso da Silva (2012, p. 287) propõe seis classes de direitos sociais abrangendo os direitos relativos ao trabalhador, os direitos relativos à seguridade, os direitos relativos à educação e à cultura, os direitos relativos à moradia, os direitos relativos à família, criança, adolescente e idosos, e, por fim, os direitos relativos ao meio ambiente.

Diante da postura prestacional que o Estado passa a assumir, surgem como reflexos os gastos públicos atinentes a tais prestações e a necessidade orçamentária de provimento de tais gastos. E, como resposta a tais gastos, irrompe a figura das contribuições sociais. Com referência ao assunto, Sandoval Alves da Silva (2010, p.95) explica que:

[...] as contribuições, em especial as sociais, foram idealizadas para suprir as necessidades do Estado social, no claro intuito de custear o aumento das despesas públicas no atendimento aos direitos fundamentais de segunda dimensão- ou simplesmente sociais para alguns- por meio de políticas públicas em obediência às diretrizes constitucionais.

Assim sendo, as contribuições sociais se apresentam como fruto de um momento histórico em que o Estado é chamado a exercer um papel ao qual não se comprometia, como leciona Dirley da Cunha Jr. (2013, p. 555):

Em razão da crescente necessidade do indivíduo e das desigualdades, materiais que o debilitavam, a presença do Estado passou a ser cada vez mais exigida, para dele se reivindicar uma postura ativa que reduzisse ou atenuasse essas desigualdades e o libertasse de suas necessidades mais prementes.

De acordo com Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 85), as primeiras contribuições de caráter social surgiram no Brasil através da Constituição Federal de 1946, com contribuições dos empregadores e dos empregados, a favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice e da morte. Contribuições sociais outras foram arroladas dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional pela EC nº1 de 1996, anota, ainda, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 86), mas, posteriormente, tiveram sua natureza tributária questionada ante a edição da EC nº8 de 1977 que migrou a contribuição social, até então prevista no bojo normativo constitucional do sistema tributário, para o rol de competência legislativa da União, como alude Ricardo Lobo Torres (2013, p. 415).

A Constituição Federal de 1988, no dizer de Geraldo Ataliba (2008, p. 191), “resgatou a boa doutrina tradicional e restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições” que hoje, nitidamente, correspondem ao instrumento de efetivação da feição social atribuída ao Estado brasileiro pelo capítulo “Da Ordem Social”, inaugurado pelo artigo 193, de acordo com Paulo Ayres Barreto (2011, p. 98), que classifica como “imenso” o rol de encargos sociais, destacando como consequência a necessidade do Estado buscar meios capazes de financiar tais encargos.

Ante tal retrospectiva, as contribuições apresentam-se como elemento histórico de mudança de organização social e modelo Estatal, detendo, portanto, relevante valor na compreensão do papel do Estado e inquestionável autoridade no ordenamento jurídico, tendo em vista que compõem seu texto fundamental. Ademais, uma vez parte da Constituição Federal, devem ser implementadas com total respeito às suas prescrições, sob pena de ofensa à própria ordem constitucional. É para essa direção que Dalmo de Abreu Dallari (2013, p. 203) se inclina quando diz que:

[...] as normas constitucionais, em qualquer sistema regular, são as que têm o máximo de eficácia, não sendo admissível a existência, no mesmo Estado, de normas que com elas concorram em eficácia ou que lhes sejam superiores. Atuando como padrão jurídico fundamental, que se impõem ao Estado, aos governantes e aos governados, as normas constitucionais condicionam todo o sistema jurídico, daí resultando a exigência absoluta de que lhes sejam conformes todos os atos que pretendam produzir efeitos jurídicos dentro do sistema.

Isto posto, resta firmada a função social a que se destinam as contribuições sociais, qual seja, financiar a atuação estatal na consecução dos fins sociais, caracterizando-se como verdadeiros instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais de segunda dimensão, responsáveis pela dignidade da pessoa humana. A exação das contribuições sociais de acordo com as normas constitucionalmente previstas, bem como a fidelidade aos desideratos constitucionalmente

asseverados, revestem de higidez e legitimidade tal instituto tributário, ratificando as causas de seu surgimento.

3.2 Nome, Conceito e Classificação

A acepção comum da palavra “contribuição” carrega o significado de “pagar contribuição”, “concorrer para a realização de um fim”, “ter parte numa despesa, num encargo comum”, “cooperar”.⁸

Paulo Ayres Barreto, acentuando o valor etimológico das palavras, indica que:

[...] a contribuição em matéria tributária haverá sempre de referir a parte a que está sujeito o cidadão, para a formação de fundos necessários ao custeio de determinada(s) despesa(s) pública(s). Deflui do próprio signo a noção de parte que cabe a cada um em certa despesa ou encargo comum.

Revalidando a natureza tributária das contribuições, Geraldo Ataliba (2008, p. 191) afirma que “a contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa”.

As contribuições sociais são espécie daquilo que parte da doutrina convencionou chamar de contribuições especiais, como o faz Ricardo Lobo Torres (2013, p. 409), ao lado das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições das categorias profissionais ou econômicas delineadas anteriormente.

O título “contribuições especiais” não é de utilização unânime na doutrina, encontrando-se doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2007, p. 431), que empregam a expressão “contribuições sociais” como grupo, e as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições da seguridade social como elementos desse grupo.

Luciano Amaro (2009, p. 52), ao abordar o tema, utiliza simplesmente a alcunha “contribuições” e a divide em contribuições sociais, se referindo àquelas destinadas especialmente à seguridade social; contribuições econômicas, relativas às contribuições de intervenção no domínio econômico; e contribuições corporativas, atinentes às contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, opção também adotada por Roque Antônio Carrazza (2015, p. 679), Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 65) e Regina Helena Costa (2016, p. 153).

⁸ Disponível em: < <https://dicionariodoaurelio.com/contribuicoes> > Acesso: 15.09.17

A despeito das diferentes nomenclaturas e adjetivações utilizadas, como pontua Geraldo Ataliba (2008, p. 192), “os institutos jurídicos são aquilo que sua essência jurídica revela”, o nome adotado não interfere na natureza dos tributos reunidos sob a alcunha “contribuições”, “repousando o traço diferenciador destas contribuições na circunstância de estarem, por injunção constitucional, predeterminadas ao cumprimento de uma finalidade”, de acordo com Roque Antonio Carrazza (2015, p. 685).

As contribuições sociais, uma das três espécies do gênero contribuições, repise-se, são tributos utilizados como “instrumento de atuação da União na área social” como pensa Regina Helena Costa (2016, p. 156).

A sede constitucional das contribuições sociais encontra-se no artigo 149, *in verbis*:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 711) adverte para uma subclassificação das contribuições sociais em contribuições sociais genéricas, previstas no supracitado *caput* do artigo 149 da CF, “destinadas às metas da ordem social” do Título III da CF; e as contribuições sociais específicas, destinadas, por sua vez, ao financiamento da Seguridade Social, com fundamento constitucional no artigo 195, veja-se:

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

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

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

II- do trabalhador e demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201;

III- sobre a receita de concursos e prognósticos;

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Também realizando uma subclassificação, semelhante, embora, em parte, sob outra perspectiva, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 99) divide as contribuições sociais em “contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social”, e “outras contribuições sociais”, sendo que, para o presente autor, estas últimas seriam específicas e não genéricas,

pois estariam destinadas à efetivação de direitos sociais especificados pela norma. Em suma, tem-se as contribuições destinadas à seguridade social e as contribuições destinadas a outros fins, também de natureza social, como classes do tributo “contribuições sociais”.

As contribuições sociais, de uma forma geral, foram sendo instituídas ao longo do tempo sem a observância de uma ordem, uma “sistematização” legislativa, resultando em um emaranhado de normas e, como consequência, num embaraço de sua compreensão, como afirma Paulo Ayres Barreto (2011, p. 94).

Tratando das contribuições destinadas à seguridade social, Marcelo Guerra Martins (2004, p. 66, 67) prescreve similar agrupamento:

Espécies de Contribuições Sociais Destinadas à Seguridade Social e Respectivas Previsões Constitucionais	Respectivas Subespécies e suas Bases Normativas
1. Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, “a”, CF)	1.1. Contribuição sobre a folha de salário e remunerações em geral (art. 22, I, lei 8.212/91)
	1.2. Contribuição ao seguro de acidentes de trabalho- SAT (art. 7º, XXVIII, CF; art. 23, I, lei 8.212/91)
	1.3. Contribuição do empregador doméstico (art. 24, lei 8.212/91)
2. Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre receita ou faturamento (art. 195, I, “b”, CF)	2.1. Contribuição sobre o faturamento-COFINS (LC 70/91, lei 9718/98, lei 10.833/03)
	2.2. Contribuição ao Programa de Integração Social- PIS (art. 239, CF; LC 07/70; LC 17/73; lei 9.718/98, lei 10.637/02)
	2.3. Contribuição de retenção pelos

	tomadores de mão-de-obra (lei 9.711/98; art31, lei 8.212/91)
	2.4. Contribuição de retenção pelas cooperativas (lei 9.876/99; art.22, lei 8.212/91)
	2.5. Contribuição dos clubes de futebol profissionais (art.22, §6º, lei 8.212/91)
	2.6. Contribuição da agroindústria (art. 22-A, lei 8.212/91)
3. Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre o lucro ((art. 195, I, “c”, CF)	3.1. Contribuição social sobre o lucro-CSSL (lei 7689/88)
4. Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, exceto sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, II e art. 201, CF)	4.1. Contribuição do empregado, do empregado doméstico e trabalhador avulso (art. 20, lei 8.212/91)
	4.2. Contribuição dos segurados contribuintes individual e facultativo (art. 21, lei 8.212/91)
	4.3. Contribuição do empregador rural pessoa física e contribuição do segurado especial (art. 25, lei 8.212/91)
5. Contribuições dos concursos de prognósticos (art. 195, III , CF)	5.1. Contribuição prevista no art. 26, lei 8.212/91
6. Outras contribuições, instituídas com base na competência residual da União (art. 195, §4º e art. 154, I, CF)	6.1. Extinta contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira- CPMF (lei 9.311/96 e lei 9.539/97)

Fonte: Marcelo Guerra Martins (2004, p.66) - elaboração própria.

Dentre as contribuições sociais destinadas aos demais fins da ordem social, à parte da Seguridade Social, de acordo com Ricardo Lobo Torres (2013, p. 240), estariam elencadas as contribuições para a educação e para a cultura, sendo elas a contribuição do salário-educação,

nos moldes do artigo 212, parágrafos 5º e 6º, e as contribuições para o “Sistema S”- SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE - de acordo com o artigo 240, ambos dispositivos da CRFB/88.

Classificação semelhante fora adotada pelo STF, no RE 138.284/CE, publicado em primeiro de julho de 1992, sob voto do Ministro Carlos Velloso, veja-se:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas a anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, parág. 4º) [...] a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

Feito um esboço classificatório dos tributos elencados a título de contribuições sociais, passa-se a perquirir os aspectos mais relevantes de seu regime jurídico, com com foco na normatividade constitucional quanto aos princípios mais expressivos, a suas supostas matrizes de incidência, finalidades e demais aspectos reguladores.

3.3 Regime Jurídico

Os princípios constitucionais informadores das contribuições sociais revestem caráter de limites formais de tais espécies tributárias, assim como de todas as demais. Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 119) ratifica que existem princípios a propugnar limites diretos, objetivos, a exemplo do princípio de legalidade e o princípio de anterioridade, enquanto outros princípios fazem o papel de vetores axiológicos, como se observa no tocante ao princípio de solidariedade atinente às contribuições sociais.

Em matéria tributária é notória a aplicação do princípio de legalidade, previsto no artigo 150, inciso I da CRFB/88, que resguarda a garantia de instituição ou majoração de tributos mediante lei, como aponta Hugo de Brito Machado (2007, p. 63). Tal legalidade estrita - sob ênfase de Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 120) - demanda a “[...]precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra matriz de incidência tributária”, e, para além disso, com referência às contribuições sociais, abrange a necessidade da lei instituidora das contribuições delimitar, inclusive, os motivos e a finalidade das mesmas, sob pena de violação ao princípio sob comento.

A regra principiológica da irretroatividade, esculpida no artigo 150, inciso III, alínea a, da CRFB/88, também alcança toda figura de natureza tributária, de forma que a lei destinada à criação ou aumento de tributo somente incidirá sobre fatos geradores posteriores a sua

vigência. Nesse sentido, Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 122) destaca que o fato jurídico tributário tem que ser posterior à lei aplicada.

Ainda com referência à legitimação da exação em relação ao tempo, tem-se a prescrição do princípio de anterioridade, plasmado na alínea b, e do princípio de anterioridade nonagesimal ou mitigada, como aponta Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 122), encampado na alínea c, ambas alíneas do inciso III, artigo 150, CRFB/88.

O princípio de anterioridade veda, de acordo com citado dispositivo constitucional, a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, buscando proteger o contribuinte, de acordo com Luciano Amaro (2009, p. 123), de abrupta surpresa na exação tributária.

O princípio de anterioridade nonagesimal ou mitigada, por seu turno, acrescentado pela EC n.42/2003, exige o transcurso de 90 dias da publicação da lei para que a cobrança seja efetuada nos novos moldes, como aponta Hugo de Brito Machado (2007, p. 65). Ambos princípios citados encontram exceções previstas no texto constitucional, sendo relevante, por ora, a conclusão trazida por Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 122), no sentido de que:

Há dois regramentos distintos em relação às contribuições. As contribuições destinadas à seguridade social estão submetidas à anterioridade nonagesimal, prevista no §6º do artigo 195 da Constituição Federal. As demais contribuições sujeitam-se à observância do disposto no artigo 150, III, do Texto Constitucional, o qual, na redação atual (com a alteração levada a efeito por força da Emenda Constitucional 43/2003) contempla a necessidade da observância da anterioridade nonagesimal (150, III, “c”) e da anterioridade em relação ao exercício financeiro (150, III, “b”).

Sustentando o foco nas contribuições sociais, desponta no *caput* do artigo 195 da CRFB/88 o princípio de solidariedade como regra condutora de valor na exação das contribuições sociais destinadas à seguridade social, firmando a responsabilidade de toda a sociedade, de forma direta ou indireta, pelo financiamento da seguridade social. Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 124), tratando do tema, adverte para o alto grau de subjetivismo que princípios como o da solidariedade carregam, podendo servir de cobertura às distorções praticadas sob pretexto de solidariedade. Desse modo, Hugo de Brito Machado (2007, p. 74) sustenta:

A tese que coloca o princípio da solidariedade fundamental na atividade da tributação é extremamente sedutora e perigosa. É sedutora porque apresenta a solidariedade como algo moderno e a legalidade como algo antiquado e inseparável do individualismo. É perigosa porque tende a destruir as mais importantes conquistas da Humanidade no controle do exercício do poder estatal.

Em complemento, Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 124) esclarece que “sob o manto da solidariedade é possível agasalhar desde as mais justas e consistentes propostas de

interpretação constitucional até as mais arbitrárias e desarrazoadas justificativas para validar imposições tributárias”, sendo necessário, para este autor, que a solidariedade seja sopesada às demais regras constitucionais para que a exação de tais contribuições não corresponda a uma clivagem dos anseios constitucionais.

O inciso V do artigo 194, da CRFB/88, delinea o princípio da equidade de participação no custeio da Seguridade Social, como princípio também norteador na instituição de tais contribuições. Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 135) pontua que tal princípio deve conduzir “o legislador a buscar a identificação do justo critério para repartir o custo da atividade estatal entre os componentes do grupo submetido à incidência tributária”, advertindo, ainda, ser princípio aplicável às demais espécies de contribuições.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio do não confisco - §1º do artigo 145, e inciso IV do artigo 150, CRFB/88, respectivamente - ressurge o debate a respeito da natureza das contribuições como antecedente necessário no que tange a aplicação de tais princípios às referidas contribuições. O princípio da capacidade contributiva será perfeitamente aplicável quando se admitir a presença de um fato jurígeno de materialidade fundado na capacidade contributiva, como acontece com os impostos; de outro lado, não será aplicável quando se considerar as contribuições como uma espécie autônoma de tributo, devendo, portanto, incidir o regramento de princípio diverso, como narra e conclui Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 133):

“[...] as contribuições não se submetem necessariamente ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, nas contribuições busca-se sempre a eleição de um critério de determinada atuação estatal, ainda que delegada, dentro do grupo ao qual está voltada essa específica atuação. Destarte, não haveria sentido em se exigir o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, se o objetivo primeiro é a repartição de encargos comuns.

Aproximada é a razão de não se admitir, via de regra, o princípio do não confisco das contribuições para aqueles que lhes devotam autonomia tributária. Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 135), analisando a possível submissão das contribuições ao princípio em comento, afirma que seria justificável vislumbrar uma exação confiscatória acaso a regra-matriz de incidência de determinada contribuição tivesse materialidade típica de imposto como exemplifica:

“[...] as contribuições destinadas à seguridade social, cuja competência para instituição está prevista no artigo 195 da Constituição Federal, podemos afirmar que uma previsão legislativa de incidência de contribuição sobre a totalidade da receita auferida seria confiscatória. Entendemos que, nesse caso, como a materialidade é de imposto, ainda que se demonstre que tal exigência corresponde ao custo da atividade que fundamenta a contribuição, aplicar-se-ia o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Interessante pontuar, após análise dos princípios constitucionais citados, a posição de Fernando Facury Scaff (2004, p.33) ao indicar que as contribuições sociais também seriam regidas por um princípio decorrente da norma constitucional. Tal princípio seria o "princípio da afetação" a destinar a afetação da receita das contribuições sociais para fins determinados pelo artigo 149 da Constituição Federal.

Passando à apreciação da competência para a instituição das contribuições sociais, observa-se que a mesma está prevista no *caput* do artigo 149 da CRFB/88. À União Federal compete, com exclusividade, a instituição das contribuições sociais, bem como das contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, ressalvada a competência dos demais entes federados instituírem contribuição social relativa aos seus servidores, como resguarda o parágrafo primeiro do artigo em comento.

Quando a União institui a contribuição, mas outro ente faz a cobrança, em assunção do polo ativo da relação tributária, detendo a disponibilidade dos recursos auferidos através dessa cobrança, perfaz-se a figura da parafiscalidade, como aborda Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 93), advertindo que a mesma “não interfere na natureza tributária da exigência”.

No tratamento da parafiscalidade, Geraldo Ataliba (2008, p. 189), assim, explica:

São tributos parafiscais aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativas, como as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima – ou mesmo privada, desde que com finalidades de utilidade pública.

Acrescenta, ainda, Geraldo Ataliba (2008, p. 189):

A designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário. Qualquer que seja o nome com que se batize, “toda obrigação pecuniária *ex lege* em benefício de pessoa pública ou com finalidades de utilidade pública” é tributo e se submete ao chamado regime tributário: conjunto de princípios e normas constitucionais, que regulam a exigência coativa de prestações pecuniárias pelo estado.

A parafiscalidade é observada especialmente nas contribuições sociais tidas como “genéricas” para Roque Antonio Carrazza (2015, p.711), “específicas” para Paulo de Ayres Barreto (2011, p.99), ou ainda, “contribuições de fins específicos” ou, simplesmente, “contribuições parafiscais” para alguns doutrinadores, como aponta Marcelo Guerra Martins (2004, p. 51).

Em tais contribuições sociais não destinadas à seguridade social - que, no sumo dos diversos nomes a elas empregadas, poderiam ser batizadas de “contribuições sociais genéricas de fins específicos” - observa-se claramente a figura da parafiscalidade, uma vez que, como ensina Aliomar Baleeiro (2013, p. 45), haverá "a delegação do poder fiscal a entidades criadas pelo

Poder tributante, assim como a destinação das respectivas receitas à manutenção de tais entidades públicas ou semipúblicas".

As contribuições sociais previdenciárias, por sua vez, até outubro de 2004, eram arrecadadas e geridas pelo INSS, porém, com o advento da MP nº 222 de 04 de outubro de 2004, convertida na lei nº 11.098 de 2005, passaram a ser de atribuição do Ministério da Previdência Social, tendo sido criada para tanto a Secretaria da Receita Previdenciária. Posteriormente, em março de 2007, com a publicação da lei nº 11.457, foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária. Com essa extinção, a atribuição de arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições previdenciárias foi outorgada à Secretaria da Receita Federal que passou a ser denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Impende destacar que ambas as espécies, tanto as destinadas para a seguridades social quanto as demais, embora subjacentes ao gênero “contribuições sociais”, têm suas particularidades, mormente no que diz respeito aos regimes constitucionais, como destaca Paulo Ayres Barreto (2011, p. 101).

Depreende-se do rol do artigo 195 que as contribuições sociais destinadas à seguridade social têm os dados de sua materialidade definidos pelo legislador constituinte, como sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo, cabendo ao legislador ordinário a instituição de tais tributos de acordo com as prescrições assentadas na CRFB/88, como aduz Paulo Ayres Barreto (2011, p. 101).

Na análise do aludido artigo 195 da CRFB/88, retira-se informações acerca da materialidade como os contribuintes, sujeitos passivos de tais contribuições, dos incisos I e II, por exemplo, que elencam o empregador, a empresa, a entidade a ela equiparada, os trabalhadores e demais segurados da previdência social. Depreende-se, também, da leitura do citado dispositivo constitucional, as bases de cálculo, a exemplo daquelas carregadas pelas alíneas do inciso I: folha de salário, receita, faturamento e o lucro.

As contribuições sociais genéricas de fins específicos, diferente do que ocorre com as contribuições sociais destinadas à seguridade social, não encontram na Constituição Federal as bases de sua materialidade, resvalando a atribuição da definição das mesmas ao legislador ordinário, como aponta Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 102), que afirma, ainda, ser “ampla a competência da União para instituir contribuições sociais, além das destinadas à seguridade social”.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba (2008, p. 194) enfatiza que, quanto às contribuições sociais destinadas à seguridade social, o Texto Magno prescreve os “contornos da hipótese de incidência”, mas, quanto às contribuições sociais gerais com finalidades específicas, a Constituição Federal aponta que:

[...] a elas se refere pelas finalidades a que podem atender (arts. 212, §5º; 239 e §4º, e 240). Diz os objetivos financeiros de sua criação. Não diz - ao contrário do que fez relativamente a todos os demais tributos- qual a sua hipótese de incidência, pelo menos, não o diz expressamente. Ao assim dispor – não indicando qual a materialidade das hipóteses de incidência das demais contribuições – a Constituição veio a dar uma disciplina *sui generis* à matéria, deixando ao legislador ordinário liberdade no estabelecê-la. Não está ele preso, como nos demais casos de tributos, a fatos determinados. Essa liberdade, evidentemente, é relativa, porque os parâmetros constitucionais gerais deverão ser respeitados em qualquer hipótese.

Ademais, como as regras do inciso I, artigo 154 da CRFB/88 - instituição via lei complementar, não cumulatividade, fato gerador e base de cálculo diversos daqueles já discriminados constitucionalmente - não foram impostas pelo legislador constituinte às contribuições genéricas de fins específicos, aterra a ideia de que a instituição de contribuições de tal natureza, com materialidade igual ou assemelhada a impostos, seja objeto de repartição entre os demais entes federados da receita arrecadada.

Nesse ponto, alerta Paulo Ayres Barreto (2011, p. 104) que “ contribuições sociais específicas podem ser criadas pela União com a mesma materialidade de impostos de sua competência privativa, cujo produto da arrecadação não seja objeto de partilha com outro ente tributante”. É premente, portanto, a necessidade de conciliar as regras constitucionais como um todo para que a ausência de limites explícitos não gere graves danos a valores superiores como o pacto federativo, nesse sentido propugna Geraldo Ataliba (2008, p.192):

Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições, goza da mais ampla liberdade e que, em consequência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência, inclusive as reservadas constitucionalmente aos Estados e aos Municípios. Tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competências tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que c) contribuição não é tributo.

Demais disso, há a outorga de competência residual à União, de acordo com o §4º, artigo 195 da CRFB/88, para a instituição de outras contribuições destinadas à seguridade social, mediante lei complementar, desde que observada a não-cumulatividade, e que tenham fato gerador e base de cálculo diversos dos já previstos na Constituição, em respeito ao inciso I do artigo 154, da CRFB/88, como observa Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 67).

Esquadrinhando a necessidade de lei complementar para a instituição de contribuições, Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 129) adverte, no entanto, para a falta de unicidade de posicionamento, havendo quem propugne indispensável a edição de lei complementar para a

instituição de contribuição, mas havendo também quem desconsidere a lei complementar como instrumento normativo único a carrear as mesmas, corrente a qual o referido autor se filia.

Marcelo Guerra Martins (2004, p.59), tratando das contribuições sociais do artigo 195 da CRFB/88, defende que "há, a princípio, a necessidade de lei complementar para a CIDE, pois a CF não define os parâmetros da mesma, que também não é apreciado pelo CTN [...]", porém, entende ser dispensável a edição de lei complementar para a instituição de contribuições sociais, pois que as mesmas já estariam delineadas na CRFB/88.

Em sede do já citado RE 138.284-8/CE, de primeiro de julho de 1992, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, foi firmado o entendimento da desnecessidade de lei complementar, veja-se:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim o CTN (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a).

Avançando na análise, a característica de vinculação ou não vinculação das contribuições sociais à prestação por parte do Estado, a referibilidade no tocante à vantagem ou benefício ao contribuinte são aspectos que multiplicam os debates doutrinários.

Tendo em vista que Geraldo Ataliba (2008, p. 146) define os tributos vinculados como aqueles que têm sua hipótese de incidência assentada numa atuação estatal, adverte-se para o posicionamento encampado por Marcelo Guerra Martins (2004, p. 53) no sentido de que as contribuições sociais “[...] são tributos não vinculados, isto é, não implicam na necessidade de uma atuação do Estado específica e individualizada em relação ao contribuinte, como acontece com as taxas”.

Geraldo Ataliba (2008, p. 183), em outro sentido, afirma serem as contribuições de um modo geral, englobando as contribuições sociais, “espécie de tributo vinculado, ao lado da taxa”, acrescentando que a hipótese de incidência das contribuições seria “[...] uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado”. Tamanha seria a relevância da atuação estatal, que haveria, para Geraldo Ataliba (2008, p. 183 - 186), um nexo de causalidade entre a realidade fática do obrigado, a atividade do sujeito passivo, com a atuação estatal, ao admitir a existência de contribuições decorrentes de uma atuação estatal, as “provocadas”, bem como, contribuições que geram a atuação estatal, as “provocantes”, estas últimas a englobar as contribuições sociais.

Impende esclarecer que Geraldo Ataliba (2008, p. 183) difere a vinculação da atividade estatal presente na taxa daquela da vinculação que admite as contribuições. O referido autor trata a vinculação da taxa como direta, enquanto a vinculação das contribuições seria indireta, imediata, carecendo de um “elemento intermediário” que:

[...] ou (1) é uma conseqüência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexó que o vincula a ela (ação estatal), ou (2) uma decorrência da situação, *status*, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexó entre esta (ação) e aquele (o obrigado).

Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 116), analisando as contribuições sob o enfoque de supostas vantagens ou benefícios referidos aos seus sujeitos passivos, filia-se à corrente que entende ser a “vantagem ou especial benefício traço característico nas contribuições”, negando a irrelevância ou o caráter acidental de tais elementos frente às contribuições de um modo geral.

Quanto às contribuições sociais, explícita, mais especificamente, Paulo de Ayres Barreto (2011, p.117):

Nas contribuições de seguridade social, os benefícios são constitucionalmente referidos, como ocorre nos incisos I, II e IV do parágrafo único do art. 194, e no parágrafo 5º do art. 195, ambos da Constituição Federal. Há expressa menção à universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, I), aos benefícios às populações urbanas e rurais (art. 194, II), à seletividade e distributividade dos benefícios e serviços de seguridade social (art. 194, IV) e aos benefícios e serviços de seguridade social (art. 195, §5º).

Em síntese, a respeito da vinculação de uma atuação estatal e a referibilidade de vantagens e benefícios por parte do contribuinte, Ricardo Lobo Torres (2008, p. 412, 413) propugna pela natureza contraprestacional da contribuição social, uma vez que a prestação do Estado, através da seguridade social e demais benefícios de índole social, seria “entregue *uti universe*”⁹ a um dado grupo da sociedade, responsável, por sua vez, pelas contribuições em virtude de serem destinatários de benefício especial.

Tratando da figura do sujeito passivo das contribuições sociais, Geraldo Ataliba (2008, p. 184) afirma serem sujeitos passivos “[...] as pessoas colocadas num círculo especial de administrados, indiretamente ligados à ação pública”. Acrescenta, ainda, Geraldo Ataliba (2008, p. 195), que os contribuintes configuram-se como pessoas “cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como especial”

Nesse sentido de grupo, Ricardo Lobo Torres (2013, p. 413) adverte:

⁹ "Entregue a todos". Disponível em: <<http://mymemory.translated.net/pt/Latim/Português/uti-universi>> Acesso: 15.09.17

A contribuição social é forma de financiamento direto da seguridade e dos direitos sociais, pelos que participam do mesmo grupo econômico, assim na posição de patrão que na de empregado; mas nos últimos anos veio assumindo também a forma de financiamento indireto, à moda dos impostos, como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS, a CLSS e a CPMF.

Quanto ao fato gerador, com respaldo de Ricardo Lobo Torres (2013, p. 413), verifica-se que o mesmo se aproximaria do fato gerador das taxas quanto à característica de ser contraprestacional e, de outro lado, se aproximaria do fato gerador dos impostos, pois este estaria aperfeiçoado desde a ocorrência do quanto disposto na lei, não dependendo de qualquer manifestação volitiva do sujeito passivo.

Por fim, tomando em destaque essa característica contraprestacional aludida, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 142) defende a necessidade de existir uma correlação entre o custo da atividade e a receita arrecadada na exação de determinadas contribuições, considerando a "preservação do equilíbrio financeiro e atuarial" e a "equidade na participação do custeio", carreadas pelos artigos 40 e 194, inciso V da Constituição Federal, como elementos indutores dessa correlação, aduzindo:

Nas contribuições, em que o critério material da regra-matriz de incidência é a descrição de um fato que independa de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, a base de cálculo será uma perspectiva mensurável do fato descrito no seu antecedente. A atividade estatal que fundamenta a instituição de tal contribuição tem, por sua vez, um custo estimado. A contribuição a ser instituída terá como propósito específico gerar receita tributária compatível com tal custo. Se assim é, temos que concluir pela existência de uma correlação entre o custo da atividade estatal e o critério quantitativo da contribuição erigida.

Dessa maneira, com base no exposto e considerando o quanto explanado por Sandoval Alves da Silva (2010, p. 97), as contribuições sociais podem ser resumidamente caracterizadas como tributos autônomos, abrangidos pela espécie tributária das contribuições especiais; criadas como instrumentos voltados ao financiamento das prestações estatais na área social e, por conseguinte, devem ter o produto da sua arrecadação destinado aos fins a que foram propostos quando da instituição; exigidas, via de regra, daqueles que direta ou indiretamente auferem vantagem relativa aos fins sociais por elas suportados; podendo ter sua capacidade tributária atribuída a outro ente diverso do ente instituidor.

4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - SOBRENOME

O constitucionalismo democrático, que se consolidou entre nós, traduz não apenas um modo de ver o Estado e o Direito, mas de desejar o mundo, em busca de um tempo de justiça, fraternidade e delicadeza. Com as dificuldades inerentes aos processos históricos complexos e dialéticos, temos nos libertado, paulatinamente, de um passado autoritário, excludente, de horizonte estreito. E vivido as contradições inevitáveis da procura do equilíbrio entre o mercado e a política, entre o privado e o público, entre os interesses individuais e o bem coletivo.

Luís Roberto Barroso

Miguel Reale (2002, p. 06) em busca de delimitar o conceito de Direito, aduz não ser suficiente alcançar uma "visão unitária do Direito", sendo necessário também o entendimento da complementariedade, tendo em vista que "as diferentes partes do Direito não se situam uma ao lado da outra, como coisas acabadas e estáticas, pois o Direito é ordenação que dia a dia se renova". Compreender e aplicar o Direito exige uma prospecção realizada a partir dessas "diferentes partes", admitindo a citada renovação que muito se dá através da interpretação. Miguel Reale (2002, p. 289) observa, também, que a interpretação importa

ademais na compreensão da "plenitude dos fins sociais" atribuídos à lei, alegando que o "somente assim ela é aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos".

Ao exegeta do Direito cabe lançar mão de critérios interpretativos para acolher sob a normatividade os fatos e dar-lhes valor de acordo com o sistema jurídico posto, ante a máxima da "incompletude do ordenamento jurídico", como aponta Sandoval Alves da Silva (2010, p. 53):

Em razão da incompletude do ordenamento jurídico - o texto normativo não é capaz de resolver todas as questões jurídicas, as regras do método jurídico são imprecisas e a linguagem jurídica, indefinida - os estudiosos do direito desenvolveram várias técnicas para alcançar o sentido da norma, além do que estava estritamente escrito[...].

A intenção do autor é captar a estrutura significativa da questão. Para isso, não basta tão somente compreender a questão a partir dela mesma, identificando suas leituras e influências nos limites da análise imanente, visto que o pensamento é um aspecto parcial de uma realidade menos abstrata. Compreender, portanto, tal estrutura significativa é compreender a inserção dessa referida questão na totalidade, pois que ela não está apartada do grupo social e das classes sociais, o que se dará na expressão da visão de mundo. Enfrentar a importância normativa das finalidades atribuídas às contribuições sociais perpassa necessariamente pela atividade interpretativa e pela compreensão do tipo de norma que as veicula. Consideradas princípios, as finalidades passam a assumir caráter indutor, devendo ser implementadas com a maior efetividade possível diante da realidade fática concretizadora, não estando a salvo, sobretudo, de influências circunstanciais. De outro lado, consideradas regras, as finalidades assumem a natureza de determinações constitucionais a serem cumpridas da forma por elas estabelecida, como discorre Sandoval Alves da Silva (2010, p. 58).

Vital compreender que a Constituição Federal deve ser interpretada de acordo com a realidade social, econômica, política e cultural do momento do fato que se subsume ao Direito. Contudo, o intérprete precisa cuidar para que influxos puramente ideológicos, puramente políticos, puramente corporativos ou de qualquer outra natureza não conduzam a uma interpretação equivocada, desprezando a máxima de que "a Constituição é o mais importante paradigma na condução das ações públicas e seu cumprimento é condição essencial para que a vontade da sociedade se manifeste de forma concreta", nas palavras de Carlos Valder do Nascimento (2010, p. 349). Ela, a Constituição está no mundo dos discursos e faz ver o social a partir da linguagem que o determina e qualifica. Não se deve esquecer que os discursos moldam as representações sociais. As representações continuam em cena, comandando ou

tentando comandar os acontecimentos que envolvem a vida dos homens, seus discursos e sentimentos. A linguagem é o fio condutor desse processo.

Percebe-se que, hoje em dia, as formas de representação mudam todo o tempo. Vive-se, então, num espaço fluido, que tenta representar o irrepresentável, como acontecimentos positivos ou negativos, aos quais os indivíduos estão submetidos e por meio dos quais veem suas vidas ressignificadas. Mas, deve-se atentar com cuidado para não se deslizar numa decisiva fluidez e isto por conta de desequilíbrios possíveis.

Vale ressaltar que tudo no mundo supõe escolhas e que estamos constantemente a fazê-las, usando processos de seleção. A escolha seletiva é o que sustenta a sociedade e os homens que dela fazem parte, criando representações, discurso e culturas.

Assim, percebe-se que a seleção, no caso, obedece a certos “encaminhamentos”, baseados no poder, que preside, em certos momentos, as relações humanas. Sabe-se também que o poder não está localizado em nenhum ponto específico da estrutura social, pois que é algo que não se pode ter como uma coisa. A rigor, o poder não existe. Existem, sim, práticas ou relações de poder, o que significa acentuar que o poder é algo que se exerce.

Ainda no tocante à questão desse mundo contemporâneo, permeado por processos fluídos, nesse sentido, Fernando Facury Scaff (2004, p. 49) declara que "não se deve reger a análise da Constituição pela fluidez do regime econômico de conjuntura. Esta possui uma dinâmica que não comporta modificação da estrutura constitucional para a ela se adequar".

As normas constitucionais, assim como as demais normas infraconstitucionais, estarão submetidas à interpretação sob influência de circunstâncias de um dado momento. No entanto, a atividade interpretativa, carecerá sempre de razoabilidade para que não incorra em violação ou inefetividade da própria Constituição Federal, como depreende-se de Sandoval Alves da Silva (2010, p. 54):

Todas as questões revelam que, na criação e na aplicação do direito, há de se considerar, dentro do razoável, a interpretação argumentativa mais coerente; de outro modo, o operador do direito violará determinados direitos ou se negará a prestar a tutela jurídica pretendida.

Há propósito para eleição das palavras pelo legislador do texto constitucional originário, e é exatamente o propósito do termo "sociais", alusivo às finalidades de ordem social definidas, que se busca evidenciar, partindo da premissa da eficácia de todo o conteúdo normativo

constitucional para admitir que "os dispositivos constitucionais sociais não são meras diretrizes de caráter facultativo, pois se assim fosse, descaracterizariam a natureza coercitiva de regra jurídica como elemento intrínseco de sua estrutura material", como aponta Carlos Valder do Nascimento (2010, p. 354).

Uma vez vencida a abordagem do valor e da eficácia das finalidades constitucionais destinadas a dar causa à exação das contribuições sociais, como questionamento consequente, ter-se-á a legitimidade da DRU sobre as receitas destas e seus reflexos, tais como a mitigação das finalidades constitucionais e da referibilidade das contribuições sociais, o "desfinanciamento" dos direitos sociais e a maculação de sua efetividade, albergados pela edição de normas constitucionais derivadas.

4.1 O Finalismo Constitucional das Contribuições Sociais

As multicitadas finalidades atribuídas às contribuições encontram-se prescritas no *caput*¹⁰ do artigo 149 da Constituição Federal. Às contribuições sociais foi atribuída a finalidade de financiar os direitos sociais como se depreende da leitura do citado artigo constitucional:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Tratando das contribuições sociais, Regina Helena Costa (2004, p. 156) destaca que as mesmas:

[...] podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e à tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso e aos índios.

Aliomar Baleeiro (2013, p. 43), ao enumerar as finalidades constitucionais das contribuições especiais, define a finalidade das contribuições sociais como "o custeio da Seguridade Social, habitação, educação ou outra meta, prevista na Ordem Social ou nos direitos sociais, a serem atingidos pelo Estado Democrático de Direito".

Dessas finalidades citadas, decorre o móvel da adjetivação "sociais", atribuída a tais contribuições, uma vez que elas serão responsáveis por arrecadar os recursos necessários para a implementação dos direitos fundamentais de segunda dimensão, ou simplesmente direitos sociais, como menciona Sandoval Alves da Silva (2010, p. 95).

¹⁰ "Cabeça". Disponível em: < <http://mymemory.translated.net/pt/Latim/Português/caput> > Acesso : 15.09.17

Aliomar Baleeiro (2013, p. 42) ratifica que a Constituição Federal de 1988 criou tributos "finalisticamente" afetados, dentre eles, está o tributo das contribuições. Para o doutrinador, "a Constituição converte os atos que realizam a finalidade constitucional em fato gerador da obrigação" e "a afetação do produto a certas despesas ou serviços é requisito necessário para o exercício da competência federal, no que tange às contribuições [...]".

Paulo Ayres Barreto (2011, 38) afirma, inclusive, que, se colocada sob foco a natureza tributária das contribuições, pode-se consignar uma outra acepção de tributo como "montante arrecadado coativamente, tendo em vista o atendimento de uma finalidade constitucional", constituindo, inclusive, a característica essencial na distinção entre tais contribuições e os impostos.

Wagner Balera (2010, p. 463) destaca que a finalidade da receita das contribuições sociais decorre do próprio conceito de contribuição, oriundo do momento em que o Estado foi chamado a promover o bem de todos. Nesse sentido, as contribuições caracterizam-se sociais por financiarem direitos sociais, implementados a partir do Estado Social, com intenção de garantir existência digna a todos e reduzir as diferenças sociais e regionais de riqueza, como bem aponta Sandoval Alves da Silva (2010, p. 25).

A essencialidade do finalismo nas contribuições, tanto nas contribuições especiais de forma geral, como nas contribuições sociais, ora em destaque, é o posicionamento que carrega o entendimento majoritário da doutrina em Direito Tributário - exemplos de Geraldo Ataliba (2008, p. 201), Roque Antonio Carrazza (2015, p. 683), Ricardo Lobo Torres (2013, p. 413), Regina Helena Costa (2016, p. 156), Adilson Rodrigues Pires (2003, p. 36), Ângela Maria da Motta Pacheco (2003, p. 84).

A inobservância das finalidades previstas para as contribuições sociais atingiria, inclusive, a referibilidade presente na natureza destas, levando à possibilidade da desnaturação da cobrança ou até mesmo à repetição do indébito, como proclama Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 203).

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado (2003, p. 11) se pronuncia, destacando que a exação das contribuições exige "a presença de uma atividade estatal relativa a um grupo", e a não observância total ou parcial da finalidade instituidora deslegitimaria a exação.

Esse é o mesmo posicionamento assumido por Aliomar Baleeiro (2013, p. 43), ao definir como legítima a oposição do contribuinte à exação não afetada aos fins constitucionalmente previstos para as mesmas.

Torna-se latente inquirir a legitimidade da desvinculação operada via Emendas Constitucionais ao observar que o legislador originário criou um tributo vinculado a um fim específico, e posteriormente, o legislador ordinário, com o intuito exclusivo de mitigar essa vinculação, suprime esse ítem das contribuições sociais, através da desvinculação de parte de sua receita do fim constitucionalmente proposto.

Outro aspecto questionável é a confusão que é estabelecida entre a figura do imposto e a ofensa ao pacto federativo ante a falta de especificidade de destino da arrecadação a título de contribuição, aspectos ponderados por parte da doutrina. Um dos exemplos de certa parcela da doutrina é, aqui, atribuída ao pensamento de Paulo Ayres Barreto (2011, p. 103) na seguinte afirmação:

Se optasse pelo imposto, o montante arrecadado seria destinado ao orçamento geral da União. Se decide pela contribuição, a destinação seria específica. Sucedo que o pacto federativo brasileiro foi estruturado a partir de dois pressupostos distintos de financiamento de suas despesas, a saber: outorga de competência impositiva e repartição das receitas tributárias.

Esse tratamento da questão pode ser interpretado como inegável afronta ao pacto federativo, uma vez que receitas desvinculadas deveriam advir de impostos e sobre estes poderiam, em certos casos, incidir as regras de repartição, mas, no entanto, o legislador tergiversa, transformando a receita proveniente de contribuições, não sujeita à repartição e vinculada a fim específico, em receita desvinculada, somada apenas aos cofres da União para o uso indiscriminado com as despesas públicas.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 685- 687) ratifica que "[...] a regra- matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação [...]", e acrescenta que o produto da arrecadação das contribuições deve destinar-se sempre a atingir uma das finalidades constitucionalmente previstas que deram causa a exação, tendo em vista que "a destinação integra o regime jurídico das contribuições" e qualquer desvio levaria à "injuridicidade da própria cobrança dessas exações".

Referindo-se à questão, Aliomar Baleeiro (2013, p. 43) adverte, inclusive, que:

A destinação passou a fundar o exercício da competência da União e, ao mesmo tempo, pressupõe como hipótese de incidência o ato ou os atos estatais causadores dos gastos ou despesa. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição e sem praticar os atos que as ensejaram, falece competência à União para criar contribuições.

Acrescenta, ainda, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 687) que "a lei que instituir dada contribuição deve apontar, de modo expresse, a destinação a ser dada ao produto arrecadado,

que há de ser, sempre *et ad semper*¹¹, o adequado a concretização da finalidade que o tributo deve alcançar", sendo, para o autor, a destinação do produto da arrecadação responsável por preservar a natureza constitucional das contribuições.

Demais disso, na visão de Paulo Ayres Barreto (2011, p. 189), não é suficiente que a lei tributária delimite a causa instituidora da contribuição, sendo necessário, além de tudo, que a lei orçamentária efetive a aplicação do produto da arrecadação no fim proposto.

Em sentido contrário, questionamentos poderiam surgir do quanto exposto no inciso I, artigo 4º do CTN, segundo o qual "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la" dentro outros aspectos, "a denominação e demais características formais adotadas pela lei".

No entanto, não se trata tão somente de características formais. Em verdade, trata-se de intenções propostas no seio do texto constitucional como verdadeira razão de ser do tributo. No assunto, importa trazer à baila a advertência de Paulo Ayres Barreto (2011, p. 201) quanto a impossibilidade de se sustentar a irrelevância da destinação da receita das contribuições com base no inciso I, artigo 4º, do CTN, porque o próprio texto Constitucional teria inaugurado, em 1988, novo sentido, ratificando que "o fundamento ou causa para a instituição de contribuição afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação".

Ante a alegação de que a finalidade de um tributo não deve ser assunto próprio do Direito Tributário, Aliomar Baleeiro (2013, p. 51) diz que:

[...] no Direito Tributário, a teoria causal, ou de motivação e justificação, ou no finalismo, colocaram questões de mais alta relevância em campo estranho à norma tributária. Nas contribuições, as ações do Estado a 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 **destinação legal do produto arrecadado**, um *posteriori*¹² 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.

Com isso, Aliomar Baleeiro (2013, p. 57) demonstra a necessidade de se dar ao finalismo a causalidade dos tributos "finalisticamente" criados, tratamento efetivamente tributário, inserindo a destinação das contribuições especiais, dentre elas a destinação das contribuições sociais, por consequência, na estrutura normativa tributária para que os institutos de fato se verifiquem na prática como idealizados.

¹¹ "Sempre e para sempre". Disponível em: <http://mymemory.translated.net/en/Latin/Portuguese/semper-et-ad-semper> Acesso: 15.09.17

¹² "Depois". Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/A_priori_e_a_posteriori > Acesso: 01.09.17

Ante o exposto, tem-se como amoldada a essencialidade das finalidades constitucionais previstas como causas para a exação das contribuições sociais, devendo as mesmas serem implementadas com estrita observância dos seus propósitos constitucionais, não apenas formalmente, pela previsão expressa na sua lei instituidora da finalidade a que se destinam, mas também materialmente, no plano fático, na aplicação da receita arrecadada ao desiderato de sua cobrança, resultando na legitimidade da exação tributária, na maior consecução dos direitos sociais, na obediência às regras constitucionais, e, conseqüentemente, na especial efetividade da Constituição Federal.

4.2 DRU e Desvinculação da Receita das Contribuições Sociais

DRU é sigla alusiva à "Desvinculação de Receitas da União", tendo sido a solução criada ante o interesse do governo de ter maior liberdade na alocação de receitas constitucionalmente afetadas a certas finalidades.¹³

Sandoval Alves da Silva (210, p. 103) remete sua criação aos idos de 1994, quando da execução do plano de estabilização econômica colocado em prática pelo Governo Federal. Naquela oportunidade, se deu o surgimento da desvinculação das receitas da União, implementada pelo Poder Constituinte Reformador, através da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, que instituiu o Fundo Social de Emergência - FSE - através da inclusão dos artigos 71, 72 e 73 ao Ato das disposições Constitucionais Transitórias, com o objetivo de manter a estabilidade econômica como se depreende do próprio texto do ADCT:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Buscava-se com a criação desse fundo maior liberdade para alocar recursos da União que estariam originariamente afetados para fins determinados na Constituição. Quanto a este ponto, Sandoval Alves da Silva (2010, p. 104) pontua terem sido retiradas receitas destinadas ao Pacto Federativo, às desigualdades regionais e aos direitos fundamentais de segunda dimensão, como discriminado nos incisos do artigo 72 do ADCT,

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer

¹³ Disponível em :< https://pt.wikipedia.org/wiki/Desvincula%C3%A7%C3%A3o_de_Receitas_da_Uni%C3%A3o> Acesso: 01.09.17

natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica.

Posteriormente, em 1996, foi promulgada a EC nº 10, alterando o nome de FSE para Fundo de Estabilização Fiscal - FEF, prorrogando, com efeitos retroativos, a vigência até 1997, e passando a alcançar os tributos já instituídos e aqueles que viessem a ser, como descreve Sandoval Alves da Silva (2010, p. 104).

Já expirado o termo final de vigência da EC nº 10, também com efeitos retroativos, foi editada a EC nº 17, da qual se destaca o seguinte teor:

Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 4º Os efeitos do disposto nos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelos arts. 1º e 2º desta emenda, são retroativos a 01/07/1997.

Em março de 2000, foi editada a EC nº 27, criando a Desvinculação de Receitas da União – DRU - com finalidade congênere às figuras que a antecederam, instituída no artigo 76 do ADCT, incidente sobre as receitas oriundas da arrecadação de impostos e contribuições sociais como se depreende do próprio artigo:

Art. 76 É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Em que pese a familiaridade com os institutos anteriores, Sandoval Alves da Silva (2010, p. 105) adverte que essa EC nº 27 teria sido bastante cuidadosa no sentido de "amenizar ofensas" ao pacto federativo, às desigualdades regionais e ao direito de educação, inclusive com alerta anotado diante das possibilidades que poderiam surgir, quais sejam as previsões dos parágrafos do citado artigo que excluiu da desvinculação determinadas receitas. No entanto, de outro lado, tornou improvável a identificação dos recursos desvinculados, tendo deixado de constituir um fundo específico, como acontecia com o FSE e o FEF, agrupando indistintamente as receitas oriundas de impostos gerais e as receitas advindas da desvinculação, como salientam Renata Teixeira de Castro Tobaldini e Vera Tieko Suguihiro (2011, p. 06).

Fernando Facury Scaff (2004, p. 40), fazendo comparação entre o FSE, o FEF e a DRU, afirma ser esta última mais distante do modelo carreado pelos fundos que a antecederam, uma vez que aqueles foram criados sob alegação de certa finalidade alusiva à normas constitucionais. No que tange especificamente a DRU, vale a pena realçar e trazer aqui a afirmação do autor:

[...] sequer uma finalidade foi mencionada referente a esta massa de recursos despregada de qualquer vinculação a órgão, fundo ou despesa. Menciona-se apenas sua desvinculação, sem qualquer obrigação de uso direcionado em que sentido seja. Desta maneira, a finalidade da desvinculação toma apenas um sentido "técnico, por assim dizer "apolítico", pois não haveria a obrigação de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas, pelo menos na retórica, nas versões do FSE e do FEF.

De outro lado, destaca Fernando Facury Scaff (2004, p. 41), de uma forma geral, ambos os fundos, assim como a DRU, afastaram a aplicação do artigo 165, parág. 9º, II, da CRFB/88, não incidindo sobre tais institutos normas atinentes à gestão fiscal como as normas da LC 101/00 relativas à responsabilidade fiscal. Demais disso, enfatiza o autor que o efeito prático

alcançado foi comum, tendo todos os três institutos "reduzido o volume de recursos disponíveis para utilização obrigatória nas finalidades constitucionais estabelecidas".

A EC nº 42, editada em dezembro de 2003, prorrogou até 2007 a desvinculação de receitas na monta de 20%, como se observa no texto do artigo 76 do ADCT por ela alterado:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Mais adiante, houve nova prorrogação, estendida até dezembro de 2011, introduzida pela EC nº 56 ao dispositivo do multicitado artigo 76 do ADCT, veja-se:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Ante o histórico de Emendas Constitucionais observadas, depreende-se que, até então, a DRU caracterizava-se por ser um mecanismo de desvinculação da receita de todos os tributos federais afetados a nível constitucional e direcionado para uma finalidade específica, com incidência principalmente sobre as receitas oriundas das contribuições sociais, correspondendo tais receitas referentes a aproximadamente 90% do total da desvinculação.¹⁴

Embora, originariamente criado como um mecanismo provisório, frente a renitente instituição dos prazos de vigência observados - em que pese certo período de descontinuidade após o advento do termo final da prorrogação realizada pela EC nº 56 - a DRU fora novamente implementada pela EC nº 93, atualmente se aproximando de completar 20 anos de vigência no cômputo geral.

A EC nº 93, publicada em setembro de 2016, também com efeitos retroativos, implementou algumas modificações na DRU ante os modelos anteriormente editados, como o percentual de desvinculação que passou a ser de 30%, assim como a exclusão das receitas de impostos da desvinculação, restando somente as contribuições sociais como objeto dessa medida, conforme se extrai do texto reformador do ADCT:

Art. 1º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

¹⁴ Disponível em: < <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> > Acesso: 29.08. 2017

O efeito prático dessa desvinculação é a liberdade de alocação de recursos que estariam vinculados à despesas como educação, saúde e previdência social, além da possibilidade de utilização de tais recursos para o pagamento de juros da dívida pública.¹⁵

Sandoval Alves da Silva (2010, p. 106) põe em destaque:

Com efeito, ao desafetar-se parte dos recursos arrecadados pela União, possibilita-se o desvio de finalidade do produto da arrecadação constitucionalmente vinculado aos direitos de segunda dimensão, utilizando-o em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente previstas.

Importante frisar, sob o enfoque da ciência tributária, que quando tais desvinculações se davam sobre as receitas de impostos, não ocorria uma desnaturação dos mesmos, tendo em vista, como já abordado, que os impostos não são tributos vinculados a uma finalidade específica, servindo ao cumprimento das despesas gerais do Estado. A desvinculação dos impostos, mesmo quando parte da receita desses impostos funcionasse como fonte de financiamento determinada constitucionalmente, não afetava a natureza do tributo, de acordo com Sandoval Alves da Silva (2010, p. 105).

O mesmo não se verifica em relação às contribuições sociais, sob as quais remanescem a desvinculação, uma vez que a vinculação a uma finalidade predeterminada é essencial para a caracterização de tais tributos. Afastando as contribuições sociais de suas finalidades, afasta-se a própria natureza tributária das mesmas, não restando qualquer distinção entre elas e os impostos, como ressalta Sandoval Alves da Silva (2010, p. 105), ainda na vigência da DRU nos moldes da EC nº 56:

No que se refere às contribuições especiais (sociais e de intervenção no domínio econômico), as quais têm fatos geradores assemelhados aos impostos (fatos não estatais), a desvinculação do produto de suas arrecadações elimina a principal característica que as diferencia dos impostos. Ao desaparecer essa característica (vinculação do produto da arrecadação), mesmo que seja parcialmente (20%), deixam de ser contribuições passando a se configurar, uma espécie de imposto, sem, no entanto, se submeter ao sistema de repartição de receitas (arts. 153, parág. 5º, 157, 158 e 159) preconizado pelo pacto federativo.

Nesse diapasão, a desvinculação das receitas de contribuições viola a correspondência necessária entre o pagamento da contribuição e a aplicação de tais recursos na finalidade que deu causa a instituição da contribuição, assim como viola as previsões constitucionais às quais deve se ater o exercício da competência residual da União quando da instituição de novo imposto, quais sejam, não cumulatividade, base de cálculo e fato gerador distintos daqueles já previstos constitucionalmente para outros tributos, como insiste Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 165).

¹⁵ Disponível em: < <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> > Acesso: 29.08.2017

Nesse sentido, exemplificativamente, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 688) cita a coincidência entre as hipóteses de incidência da CSLL e do IR e adverte que não se fala em *bis in idem* justamente porque a vinculação a uma finalidade especificamente prevista à CSLL confere-lhe materialidade diversa da materialidade do imposto sobre a renda, mesmo que ambos incidam sobre base econômica equivalente. Sob esse viés de pensamento, conclui-se que a contribuição ficaria descaracterizada uma vez retirada essa vinculação, caracterizando, por seu turno, imposto cobrado em ofensa às prescrições da Constituição Federal.

Aqui, busca-se apoio no ensinamento de Paulo de Ayres Barreto (2011, p. 201), ante a relevância da destinação legal do produto da arrecadação das contribuições, ao anotar que:

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 e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

O desvirtuamento da finalidade constitucionalmente prevista para as contribuições, especialmente para as contribuições sociais, com a utilização de seus recursos para outros fins "como políticas de cunho fiscal, pagamento de encargos da União, bem como para garantir o superávit primário", como exemplificam Renata Teixeira de Castro Tobaldini e Vera Tieko Suguihiro (2011, p. 10), levanta perquirições acerca da constitucionalidade da DRU.

Fernando Facury Scaff (2004, p. 48), observando os efeitos da desvinculação na implementação dos fins sociais constitucionalmente previstos para as contribuições, aduz que a rigidez do orçamento poderia vir a ser minorada de forma a preservar a celeridade e os objetivos constitucionais, como se observa:

A "flexibilização do orçamento não implica em necessariamente aviltar e afrontar a Constituição, podendo ser feita através da desvinculação estabelecida nas leis ordinárias, ou mesmo através de outras normas que possibilitem o uso de eventuais saldos (desde que não contingenciados de maneira irregular).

Dessa forma, tem-se demonstrado, com base, exemplificativamente, nos autores citados, uma comunhão sobre a ideia de ofensa à Constituição Federal através da desvinculação das verbas arrecadadas a título de contribuições sociais. Os citados doutrinadores apreciaram o tema sob óticas diversas, sob critérios tributários de vinculação à finalidade e desnaturação do tributo ante a desvinculação; sob critérios constitucionais de fidelidade e efetividade do Texto Magno, bem como o instrumento legislativo utilizado para a inserção das modificações do sistema; e, também, sob critérios sociais relativos à efetivação dos direitos sociais. Espelhou-se que, a despeito da utilização de instrumento adequado às alterações de ordem

constitucional, tais desvinculações vêm atingindo sobremaneira os fins colimados constitucionalmente, fins estes, que, de acordo com Fernando Facury Scaff (2004, p. 33), representam verdadeiro princípio para as contribuições, o "princípio da afetação", o que obrigaria o ente arrecadador utilizar as receitas nas finalidades que deram causa à criação.

Exemplificando os efeitos da DRU, Renata Teixeira de Castro Tobaldini e Vera Tieko Suguihiro (2011, p. 10) encontraram, como redirecionamento de recursos ao orçamento fiscal pela DRU, o valor de R\$ 278,4 bilhões que seriam originariamente vinculados à Seguridade Social, tendo sido repassada para essa área apenas o correspondente a 58,6% do total.

Nesses termos, considerando o que efetivamente é repassado para a Seguridade Social, é que se assentam os argumentos do "déficit" da Previdência Social. O governo busca que a Previdência Social seja superavitária e que, simultaneamente, coexista com a DRU, porém, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) faz uma demonstração, com base em números, com o intuito de evidenciar que as despesas da Previdência Social são menores do que o total da arrecadação, como se observa da tabela publicada:¹⁶

(em milhões de R\$)	2011	2012	2013	2014	2015
Receitas	527.080	595.737	650.996	686.091	707.117
Despesas	451.322	513.046	574.753	632.198	683.169
Saldo	75.758	82.691	76.243	53.893	23.948

Fonte: ANFIP

O mesmo "desfinanciamento", observado na Previdência Social, por evidente, ocorre nos demais fins aos quais se destinam as contribuições sociais. A efetivação da DRU através de Emendas Constitucionais não deveria ser considerado argumento suficiente para a sustentação de tais reflexos, lembrando, como salienta Aliomar Baleeiro (2013, p. 59), "obrigações sem causa final são exatamente o fenômeno, de extrema gravidade, com que somos obrigados a conviver, com o sentimento de profundo retrocesso democrático".

4.3 O STF ante o Finalismo e a Desvinculação

A Constituição Federal “é formada pelas regras que disciplinam a criação das normas essenciais do Estado” como apontam Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e

¹⁶ Disponível em: < <http://fundacaoanfip.org.br/site/2016/06/a-dru-e-o-falso-deficit-da-previdencia-social/>> Acesso: 15.09.17

Paulo Gustavo Gonet Branco (2008, p. 1000 - 1004). Tais normas, de acordo com os doutrinadores citados, exercem “força vinculante em relação aos Poderes Públicos”, sendo parâmetro de controle dos atos do Poder Público, “especialmente das leis dos atos normativos”.

Tendo em vista a competência de guarda da Constituição Federal atribuída ao STF no artigo 102 da CRFB/88, e considerando que as finalidades previstas no tocante às contribuições sociais encontram sede, de igual maneira, no texto constitucional, especialmente no artigo 146, mostra-se inadiável a apreciação do finalismo das contribuições sociais e a desvinculação de parte de sua receita sob o enfoque de julgamentos da Suprema Corte e a possível inconstitucionalidade da desvinculação.

Importante por em destaque a possibilidade da declaração da inconstitucionalidade quanto à prática da desvinculação, uma vez que ela surge no ordenamento jurídico via Emenda Constitucional, instrumento legislativo passível de controle de constitucionalidade pela via concentrada, como apontam Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2016, p. 773):

As emendas à Constituição constituem obra do poder constituinte derivado, que se sujeita, no exercício de sua tarefa de reformar ou revisar o texto constitucional, às limitações de ordem constitucional, processual e material. Desse modo, se alguma emenda constitucional for aprovada com desrespeito- formal ou material - às prescrições do art. 60 da Constituição, deverá ser declarada inconstitucional, podendo a impugnação dar-se por meio da propositura de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, sobressalta a relevância dos posicionamentos do STF na análise do tema, tanto ante a possibilidade da declaração de inconstitucionalidade da EC nº 93, como ante outros efeitos que podem advir do posicionamento da Suprema Corte, tais como a inexigibilidade de certa cobrança, e até mesmo a restituição ao contribuinte de um tributo indevidamente pago.

A despeito de não haver, até o momento, uma apreciação da constitucionalidade da DRU em sede de controle concentrado, existem julgados do STF com abordagens em torno de pontos próprios da análise do finalismo das contribuições sociais e da desvinculação de sua receita, inclusive a própria constitucionalidade em controle difuso. Certamente, tais julgamentos não pacificam os questionamentos acerca da matéria, porém apontam caminhos e orientam o debate.

No RE nº 146.733-9/SP, publicado em 29 de junho de 1992, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves, cujo tema em debate recaía na polêmica questão da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, foram abordados dois itens especialmente relevantes para a presente pesquisa. O primeiro deles aprecia possível desnaturação do tributo ante a não

configuração da parafiscalidade, tendo em vista a arrecadação e a fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal e não pelo órgão a que se destina sua exação. A despeito das regras dos orçamentos distintos e da vedação de transferência entre categorias de programação ou entre órgãos sem prévia autorização legislativa, carreadas, respectivamente, pelos artigos 165, parág. 5 e 167, VI, da CRFB/88, como anota Paulo Ayres Barreto (2011, p. 186), o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, acompanhando o voto do relator, concluiu pela viabilidade da cobrança e fiscalização por órgão distinto, propugnando maior eficiência administrativa, não sendo motivo descaracterizador da destinação específica, desde que esta se efetive com a posterior transferência, como pode-se extrair do voto:

De qualquer sorte, ainda com relação aos recursos voltados às entidades da administração indireta, a centralização na Receita Federal se sua arrecadação e fiscalização não lhes descaracteriza a destinação específica que lhes haja emprestado o orçamento da seguridade social: não me convenci de que o problema se distinga ontologicamente do que se dá com a arrecadação pela União ou pelos Estados da totalidade de determinados impostos, não obstante, segundo a Constituição, parte do produto deles pertença, desde a sua efetivação aos Municípios (CF, art. 158).

Outra abordagem valiosa do julgado em espeque diz respeito à destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais. Prescreve o Ministro Ilmar Galvão em seu voto:

A especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição. Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração dos recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmutar-lhes a natureza jurídica.

Nesse ponto, importante destacar que o desvio de finalidade pode se dar de variadas formas, quer seja mediante Emenda Constitucional; quer seja através de lei, ou seja, no plano legal; quer seja no plano infralegal; ou, quer seja, na atuação administrativa, no plano fático como delineia Paulo Ayres Barreto (2011, p.162). O trecho do voto supracitado, em que pese sagrar a essencialidade da destinação do produto da arrecadação das contribuições, não enfrenta a viabilidade da desvinculação de tal produto via Emenda Constitucional, até mesmo porque a figura da desvinculação ainda não havia surgido quando desse julgamento. A análise da não interferência do desvio de finalidade na natureza das contribuições restringiu-se ao plano fático.

No RE nº 183.906/SP, publicado em 30 de abril de 1998, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, enfrentando a proibição de vinculação de imposto a órgão, fundo ou despesa, o Ministro Carlos Velloso emitiu voto que, embora vencido, demarcou uma linha de entendimento deveras harmônico ao instituto da estrita vinculação das contribuições às suas finalidades, como se absorve do seu voto aludido por Paulo Ayres Barreto (2011, p. 187):

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).

Posicionamento de suma importância tem-se com o RE nº 537.610, publicado em primeiro de dezembro de 2009, em que o relator, Ministro Cezar Peluso, afirma a constitucionalidade da desvinculação de parte da arrecadação de contribuições sociais através de Emendas Constitucionais e esclarece em seu voto:

O argumento de que a desvinculação de 20% da arrecadação das contribuições sociais referidas na EC n 27/2000 teria implicado criação de um imposto inominado, não prospera.

É certo que conforme salientou o Min. Carlos Velloso, referindo-se às contribuições sociais, em voto proferido no julgamento da ADI n 2.925 (Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 04.03.2005), "o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação". Não há, todavia, como, a partir dessa premissa, chegar-se à conclusão de que a desvinculação parcial do produto da arrecadação teria importado criação de imposto.

Em 13 de novembro de 2014, no RE nº 566.007, sob sua relatoria, a Ministra Carmem Lúcia enfrenta o pedido de desoneração tributária proporcional à desvinculação realizada pela DRU, sob argumento de inconstitucionalidade. A Relatora negou provimento ao recurso, pois, no seu entendimento, não seria possível:

[...] concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repartição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico- tributária.

Também em sede de RE nº 793.564, o Ministro Marco Aurélio, relator do recurso publicado em 12 de agosto de 2014, instado a se manifestar sobre a desnaturação das contribuições sociais frente à desvinculação de suas receitas, afirma não ocorrer alteração na essência do tributo como se extrai de parte de seu voto:

Consoante consignado na decisão recorrida, a desvinculação parcial da receita da União, constante no referido artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas.

Diante dos julgamentos colacionados, embora a apreciação sob espectros variados do tema, observa-se que o STF pende para o entendimento da constitucionalidade da desvinculação, realizada via Emenda Constitucional, assim como pela não afetação da natureza das contribuições pela desvinculação de suas receitas aos fins colimados na Constituição.

De certo, é forçoso observar que o posicionamento da Corte Suprema assume rumos diametralmente opostos ao quanto defendido pela doutrina do Direito Tributário. Remanesce

a insuficiência de apreciação dos temas levantados, mesmo ante os julgados colacionados, inclusive os mais recentes, posto que, como definiu Fernando Facury Scaff (2004, p. 47), a desvinculação da receita da União "se traduziu em uma rotina que se segue desde 1994, em sucessivos governos, através de distintas Emendas Constitucionais, com o beneplácito do Congresso Nacional" e longo silêncio do Supremo Tribunal Federal que, tendo sido irrompido, determina, porém não esclarece.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado, enquanto ente responsável pela administração social, determina, através do poder de tributar, a transferência de parcela da propriedade dos administrados com vistas a implementar suas funções administrativas. A despeito da soberania estatal, o poder de tributar é objeto de limitações, assim como os demais poderes do Estado, mormente em razão do Estado ser responsável por conformar a sociedade e seus interesses e não por dominá-la, posto que a dominação seria o reflexo natural apenas ante poderes ilimitados.

Evidencia-se necessário o poder de tributar, de outra forma não se poderia entender, pois o Estado precisa deter poderes de governabilidade, tarefa, sabe-se, de altíssima complexidade. Dentre esses poderes encontra-se o de carrear recursos para efetivar seu desiderato.

O questionamento recai sobre a forma, os limites e a observância das prescrições normativas empregadas no exercício da tributação para que o mesmo seja considerado legítimo, posto

que, no outro polo da relação tributária, encontram-se os contribuintes, simultaneamente sujeitos passivos e destinatários finais dos recursos carreados aos cofres públicos através da atuação estatal, que deve se revestir de legitimidade e firmar a justiça fiscal.

A Constituição Federal, diante do modelo de Estado Federado, distribuiu competências tributárias de natureza exclusiva e comum aos entes federados. As taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais dos respectivos servidores podem ser instituídas por qualquer ente federado, enquanto os impostos, especificados na CRFB/88, foram distribuídos para a criação por parte de cada ente de forma exclusiva. Demais disso, à União foi reservada a competência na instituição de contribuições especiais, empréstimos compulsórios, assim como foi atribuída a competência residual de acordo com o que se depreende do "Sistema Tributário Nacional", tratado a partir do artigo 145 da Constituição Federal.

Na minudência das contribuições especiais, o constituinte previu três espécies, quais sejam: as contribuições de intervenção no domínio econômico; as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; as contribuições sociais.

As contribuições especiais foram fruto do Estado Social, quando o Estado passa a ser responsável por atuar na consecução dos direitos sociais, ou direitos fundamentais de segunda dimensão. Não se fazia necessário mais um Estado não interventor; precisava-se de um Estado que interviesse em prol da regulação. Da mesma forma, os direitos de liberdade e de propriedade, até então propugnados como direitos fundamentais, não se faziam suficientes para a efetividade da dignidade humana.

Se, de um lado, o Estado é chamado a atuar em "novas frentes", de outro lado, o contribuinte é chamado a suportar novas e onerosas despesas. Amplia-se o rol de espécies tributárias sob a justificativa das finalidades e para as quais as mesmas passariam a financiar. Amplia-se a carga tributária sob o manto do princípio da solidariedade e do interesse social.

Ocorre que o momento econômico do Estado brasileiro em que surgem as diversas garantias constitucionais à consecução dos direitos sociais, é um momento de fragilidade ante um índice inflacionário agigantado e de difíceis perspectivas. O constituinte originário, no entanto, não se amedronta e não se furta a prescrever medidas constitucionais direcionadas para a promoção do bem-estar social. No entanto, quando da efetivação da revisão do texto constitucional, surge o Fundo Social de Emergência que, mais adiante converte-se na atual figura da DRU, desde então destinada a mitigar a realização dos ditos direitos fundamentais de segunda dimensão.

Em que pesem tais circunstâncias históricas, as contribuições especiais, firmaram-se doutrinária e jurisprudencialmente como espécie autônoma de tributos, recebendo, suas subespécies, atenção dos aplicadores do direito, ávidos em conformá-las com o sistema tributário posto. As contribuições sociais, particularmente, carregam o questionamento da fidelidade quanto aos fins a elas propostos pela Constituição Federal, mormente porque abrangem o financiamento de direitos de proeminente interesse dos contribuintes, tais como a Previdência Social, a saúde, e a educação como principais destaques.

As contribuições sociais não foram caracterizadas constitucionalmente pelas suas regras-matrizes de incidência. O constituinte originário se ocupou em dar-lhes finalidades e, nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 683) sustenta que "haverá este de tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais", a *contrario sensu*¹⁷, não se configurarão contribuições sociais os tributos que não objetivarem financiar uma das finalidades previstas no caput do artigo 149 da Constituição Federal.

Na prática da arrecadação, de acordo com os regramentos da DRU, as referentes contribuições sociais recaem sobre a mitigação do valor das finalidades constitucionais a partir do momento em que se admite que as receitas arrecadadas possam ter destinos diversos daqueles prescritos pelo Texto Magno.

Enquanto os Poderes Executivo e Legislativo atuam em sintonia sob a alegação da necessidade de maior liberdade na gestão das receitas ante um suposto plexo grave de vinculações constitucionais engessantes, mitigam através do poder constituinte reformador - limitado, diga-se de passagem - as finalidades atribuídas pelo constituinte originário para as contribuições sociais, acarretando uma turbação na natureza jurídica, nos elementos definidores dos tributos sob comento, como a vinculação, a contraprestação, a referibilidade, todos estes com a função de comportar aspectos atinentes à essência finalística das contribuições sociais.

As alegações de necessidade de flexibilidade de caixa e liberdade para aplicação das receitas desvinculadas para qualquer despesa considerada prioritária para o Governo, a exemplo do superávit primário¹⁸, sem a necessidade de observância restrita às rubricas determinadas pelo Texto Constitucional, constituem motivos de sedução do ponto de vista econômico e financeiro, talvez, mas não têm o condão de afastar a natureza jurídica e a razão de ser das

¹⁷ "De interpretação inversa". Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Contrario_sensu > Acesso: 15.09.17

¹⁸ Disponível em: < <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> > Acesso: 15.09.17

coisas. O Direito, em todas as áreas de sua atuação, exige respaldo normativo quanto às necessidades e aos interesses, o que pode ser muito bem observado em expressões como o "abuso de direito" no Direito Civil, o "excesso da legítima defesa" no Direito Penal, a "tredestinação ilícita" no Direito Administrativo, *exempli gratia*¹⁹, hipóteses em que, a princípio, exalam a fumaça do Direito, porém convertem-se em ilícitos ante a falta de respaldo legal.

O Supremo Tribunal Federal ratifica reiteradamente, há algum tempo, a essencialidade das finalidades constitucionais na caracterização das contribuições especiais, mormente quanto às contribuições sociais, no entendimento, em sede de controle difuso, considerou constitucional a desvinculação de receitas da União.

Em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade, n. 2.010-2/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, ficou registrado, em sua ementa, que "as razões de estado não podem ser invocadas para legitimar o desrespeito à supremacia da Constituição da República". Com base nessa compreensão, considerando os diversos argumentos lançados admite-se a possibilidade de conformação da divergência de posicionamento entre a grande parte da doutrina e o STF quanto à viabilidade de desvinculação das receitas oriundas de contribuições sociais de suas respectivas finalidades. Um caminho possível seria uma reforma do sistema tributário, adequando constitucionalmente os interesses orçamentários do governo aos institutos tributários e às prescrições constitucionais, ou, até mesmo - importante não se ignorar essa possibilidade, por mais improvável que possa aparentar - a ocorrência de futuro *overruling*, ou seja, a superação de um precedente ou de um entendimento jurisprudencial.²⁰

Sendo a dialética forçosamente a "pedra angular" da ciência jurídica, incabível admitir que institutos assumam contornos sem enfrentar debates, sob a esteira do "assim são, porque o são". É preciso renovar as discussões sempre que um objeto de estudo permanecer sobre bases indefinidas ou frágeis, pois a indefinição e a fragilidade não suportam o peso da efetiva justiça.

Exige-se a presença da justiça fiscal sempre que o Estado, no exercício do seu poder de império, obtiver parcela da riqueza particular com vista à consecução de seus fins. A observância das regras constitucionais e legais para a realização da exação tributária refletirá a justiça na tributação, e esta, por sua vez, legitimará a atuação estatal. Como aponta Roque Antonio Carrazza (2015, p. 72) "em uma República, o Estado, longe de ser o senhor dos

¹⁹ Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Exempli_gratia> Acesso: 15.09.17

²⁰ Disponível em : < <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-166/>> Acesso: 15.09.17

cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades".

Numa tentativa de retomada de sérias questões que deram abertura a esse polêmico, conquanto lacunar, objeto de reflexão, pode-se observar uma inserção de posicionamentos que – diga-se – tocam muito de perto uma preocupação constante com o ser humano e suas possibilidades de conquistas.

Para muitos doutrinadores, enfim, como ficou aqui ressaltado, a justiça fiscal continua ainda habitando o terreno dessas possíveis conquistas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALERA, Wagner. **Previdência e Assistência Social**. In: Tratado de Direito Constitucional, v 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes, Carlos Valder do Nascimento São Paulo: Saraiva, 2010.

BARRETO, PAULO AYRES. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **A Constituição Brasileira de 1988: Uma Introdução**. In: Tratado de Direito Constitucional, v 1, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes, Carlos Valder do Nascimento, São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. CEARÁ. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284, Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional de 1966. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 01 de 01 de março de 1994. Acrescenta os artigos 71, 72 e 73 aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ECR/ecr1.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 01 de 15 de agosto de 1995. Altera o inciso XI e a alínea "a" do inciso XII do art. 21 da Constituição Federal. Em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc08.htm Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 10 de 04 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 17 de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 27 de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 56 de 20 de dezembro de 2007. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc56.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 93 de 08 de setembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Lei 11.098 de 13 de janeiro de 2005. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11098.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Lei 11.457 de 16 de março de 2007. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. Medida Provisória 222 de 04 de outubro de 2004. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Mpv/222.htm> Acesso: 11, setembro, 2017.

BRASIL. PARANÁ. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 111.954, Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=202742>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASI. PERNAMBUCO. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 793.564,Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836181>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASIL. SÃO PAULO Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.906, Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=379762>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASIL. SÃO PAULO Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733,Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASI. RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 658.576, Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503640>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASI. RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 537.610,Em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASI. RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.007,Em:<[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(566007.NUME.%20E%20RE.SCLA.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(566007.NUME.%20E%20RE.SCLA.)&base=baseAcordaos)> Acesso: 15, setembro, 2017.

BRASI. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 41, Em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>> Acesso: 15, setembro, 2017.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**, 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, REGINA HELENA. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DA CUNHA JR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**, 7ª ed., Salvador: Jus Podivm, 2013.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 35ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DA SILVA, Sandoval Alves. **Direitos Sociais: Leis Orçamentárias como Instrumento de Implementação**, 1ª ed. (2007), 1ª reimpressão. Curitiba: Juruá, 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**, 32ª ed., São Paulo:

DIDIER, Fredie. **Overruling Incidenta e Concentrado**. Editorial 166, 2013, Disponível em: <<http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-166/>> Acesso: 15.09.17

DRU. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>> Acesso: 29.08.17

DRU E O FALSO DÉFICIT DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Disponível em: <<http://fundacaoanfp.org.br/site/2016/06/a-dru-e-o-falso-deficit-da-previdencia-social/>> Acesso: 15.09.17

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**, 5ª ed. (revista, atualizada e ampliada), Salvador: Jus Podivm, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. Coord. Hugo de Brito Machado, Fortaleza: Dialética e ICET, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**, Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MEDEIROS, Alexsandro. **Estado de Bem- Estar Social: Crises e Desafios**. Em: <<http://www.portalconscienciapolitica.com.br/products/estado-de-bem-estar-social-crisis-e-desafios/>> Acesso: 17 agosto 2017

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, 2ªed., São Paulo: Saraiva, 2008

NAGAMINE, Lucas Civile. **Estado de Bem- Estar Social e Estado Liberal: Qual a Diferença?** Em: <<http://www.politize.com.br/estado-de-bem-estar-social-e-estado-liberal-diferenca/>>Acesso: 17 agosto 2017.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito Fundamental à Saúde**. In: Tratado de Direito Constitucional, v 2, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes, Carlos Valder do Nascimento, São Paulo: Saraiva, 2010.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. In: As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Coord. Hugo de Brito Machado, Fortaleza: Dialética e ICET, 2003.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**, 15ª ed., São Paulo: Gen, Método, Vicente e Marcelo, 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. In: As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Coord. Hugo de Brito Machado, Fortaleza: Dialética e ICET, 2003.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, 27ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e Desvinculação de Receitas da União** Em:<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974>> Acesso: 06 de junho 2017.

TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. **A Desvinculação de Recursos da União - DRU e o (Des)Financiamento da Seguridade Social Brasileira**. Em: < <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>> Acesso: 11de setembro 2017.

TORRES, RICARDO LOBO. **Curso de Direito Financeiro Tributário**, 19^a ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013.